

UDC: 338.5, 658.7.035

**ASPECTS ON THE ACCOUNTING TREATMENT OF STOCKS
IN THE WORLD PRACTICE**

**ASPECTE PRIVIND TRATAMENTUL CONTABIL AL STOCURILOR
ÎN PRACTICA MONDIALĂ**

*BULGARU Veronica, PhD,
State Agrarian University of Moldova
SEVCIUC Tatiana, PhD*

State Agrarian University of Moldova, Chisinau

*BULGARU Veronica, doctor în științe economice,
Universitatea Agrară de Stat din Moldova
ȘEVCIUC Tatiana, doctor în științe economice,
Universitatea Agrară de Stat din Moldova*

Annotation: *To determine the cost of acquisition of stocks and their level required by the objectives of management structures, cost accounting is needed. Unlike local practice in foreign companies, there are allowed various synthetic methods of record keeping and analysis of stocks of material, the selection is carried out in accordance with specific business and information needs.*

Adnotare: *Pentru determinarea costului de intrare al stocurilor și nivelului acestora pe structurile impuse de obiectivele de gestiune, este necesară organizarea contabilității analitice. Spre deosebire de practica autohtonă, în întreprinderile din străinătate sunt acceptate diverse metode de ținere a evidenței sintetice și analitice a stocurilor de bunuri materiale, selectarea căreia se efectuează în corespundere cu specificul activității și necesitățile informaționale.*

Keywords: *cost, methods, evidence, stocks, evaluation.*

Cuvinte - cheie: *contabilitate, cost, evaluare, metode, stocuri.*

Introducere

Recunoașterea, modul de evaluare și ținere a evidenței sintetice și analitice a stocurilor sunt reglementate de prevederile SNC „Stocuri”, SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” și Planul general de conturi contabile. Deși la baza actelor normative respective stau exigențele mondiale de colectare și prelucrare a informației, oricum metodele de ținere a evidenței analitice a stocurilor de către entitățile internaționale sunt mult mai diversificate și avansate, fapt ce impune necesitatea studierii și ajustării acestora la cerințele practicii naționale.

Material și metodă

Pentru studierea problemei în cauză au fost utilizate două metode de evaluare și contabilizare a stocurilor aplicate în practica țărilor cu o economie de piață bine dezvoltată. Totodată, investigațiile se bazează pe diferite metode de cercetare, preferință acordându-se următoarelor metode: monografică, analiză și sinteză, comparație și generalizare.

Rezultate și discuții

Desfășurarea activității oricărei entități impune necesitatea utilizării unei diversități mari de stocuri. În corespundere cu prevederile **Standardului Național de Contabilitate „Stocuri”** [2, p. 62] stocurile reprezintă active circulante:

- destinate pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de execuție în procesul desfășurării normale a activității; sau
- sub formă de materii prime, materiale de bază și alte materiale consumabile, care urmează a fi folosite în procesul de producție, pentru prestarea serviciilor și/sau în alte scopuri gospodărești.

Actualmente stocurile includ: materiile prime și materialele de bază; materialele consumabile; obiectele de mică valoare și scurtă durată; producția în curs de execuție; produsele; mărfurile; ambalajele; activele cu ciclul lung de producție destinate vânzării; bunurile de natura stocurilor care din diferite cauze sau în anumite scopuri se află temporar la terți. În afară de elementele enumerate, în componența stocurilor se includ de asemenea și activele biologice circulante, al căror mod de contabilizare este reglementat de **Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”**.

Spre deosebire de celelalte categorii de bunuri, stocurile se caracterizează prin faptul că se consumă la prima lor utilizare în procesul de producție și trebuie înlocuite cu exemplare noi.

În corespundere cu prevederile articolului 17 din **Legea contabilității** [1], contabilitatea stocurilor se ține în expresie cantitativă și valorică sau numai în expresie valorică, în conformitate cu standardele de contabilitate. Aceiași abordare se găsește și în **Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”**, potrivit căruia, evidența stocurilor se organizează în expresie cantitativă și valorică sau numai în expresie valorică pe unități de evidență cum ar fi: tipul (sortimentul), lotul, grupa omogenă de stocuri etc. Totodată, în punctul 8 din standardul invocat se menționează că deținerea de către întreprindere a stocurilor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a operațiunilor economice fără documente corespunzătoare și reflectarea lor în evidență sunt interzise. De aceea conducerea întreprinderii este obligată să asigure:

- înregistrarea tuturor stocurilor intrate și contabilizarea acestora la locurile de depozitare. În cazul când unele loturi de stocuri se transmit nemijlocit în exploatare, atunci acestea se reflectă în contabilitate ca intrate la depozit și transmitere în folosință. În asemenea situație, în documentele primare de intrare și de ieșire a bunurilor se face mențiunea precum că stocurile au fost primite de la terți și transmise în exploatare fără depozitare, adică în tranzit. De aceea, nomenclatorul bunurilor materiale circulante care pot fi achiziționate în tranzit se determină și se aprobă prin ordinul conducătorului întreprinderii;
- reflectarea distinctă în evidență a stocurilor transmise temporar terților;
- corelația dintre datele evidenței cantitative la depozite și datele evidenței cantitativ-valorice a stocurilor în contabilitate pe locuri de păstrare;
- reflectarea cantitativă și valorică a stocurilor primite de la terți pentru prelucrare, în custodie sau în comision, în conturi extrabilanțiere corespunzătoare.

Spre deosebire de practica autohtonă, pentru organizarea evidenței sintetice și analitice a stocurilor prin vizorul cerințelor informațional – decizionale, în practica internațională se acceptă una din metodele de mai jos:

- metoda inventarului permanent;
- metoda inventarului intermitent [4, p.78; 5, p.126].

Metoda inventarului permanent presupune determinarea și urmărirea circulației stocurilor scriptice pe fiecare operațiune de intrare sau ieșire a acestora, asigurând astfel identificarea și

cunoașterea permanentă a stocurilor de bunuri în expresie naturală și valorică. Relația de deducere a stocului final se bazează în acest caz pe formula bilanțieră:

$$S_i + I = E + S_f, \quad (1)$$

Prin urmare, relația în cauză va fi următoarea:

$$S_f = S_i + I - E, \quad (2)$$

unde S_f – stocul final în expresie cantitativă și valorică;

S_i – stocul inițial în expresie cantitativă și valorică;

I – intrările de stocuri în cursul perioadei de gestiune în expresie cantitativă și valorică;

E - ieșirile de stocuri în cursul perioadei de gestiune în expresie cantitativă și valorică.

În cazul aplicării metodei inventarului permanent drept regulă generală de estimare a stocurilor servește evaluarea în sistemul costului istoric care poate constitui:

- pentru bunurile cumpărate de la furnizori – costul efectiv;
- pentru produsele și materialele obținute pe teren – costul planificat (normat) sau valoarea justă pe parcursul anului care se ajustează până la cost efectiv la finele anului;
- pentru stocurile primite ca aport în capitalul social, obținute cu titlu gratuit sau prin donație - valoarea justă;
- în cazul schimbului de bunuri materiale în tranzacțiile dintre părțile independente - valoarea justă a bunurilor preluate sau transmise în procesul schimbului;
- pentru plusurile de stocuri identificate cu ocazia inventarierii – valoarea justă.

Specificul metodei inventarului permanent constă în următoarele:

- stocul final de la sfârșitul lunii precedente devine stoc inițial la începutul lunii curente;
- pe parcursul perioadei curente conturile pentru evidența stocurilor se debitează cu toate intrările acestora evaluate la costul efectiv, planificat (normat) sau la valoarea justă, după caz, în corespondență cu conturile care indică sursa de proveniență a bunurilor materiale și se creditează cu ieșirile de bunuri din gestiune evaluate conform uneia din metodele cunoscute: costului mediu, FIFO sau costului planificat (normat). În cazul ieșirilor de stocuri drept conturi corespondente servesc conturile de costuri și cheltuieli;
- la finele perioadei curente soldurile conturilor de stocuri, deschise în contabilitate se compară cu existența efectivă a acestora la depozite. Divergențele constatate se decontează după destinație, asigurându-se astfel concordanța dintre datele contabile și cele de pe teren.

În funcție de specificul activității și necesitățile informaționale ale fiecărei întreprinderi evidența analitică a stocurilor în cazul aplicării metodei inventarului permanent poate fi organizată prin unul din următoarele trei procedee:

1. Procedeele evidenței operativ – contabile (pe solduri) care se bazează pe urmărirea cantitativă a bunurilor materiale păstrate de întreprinderi la depozite și respectiv pe exprimarea valorică a acestora în contabilitate. Aplicarea acestui procedeu prevede:

- înregistrarea documentelor de intrare și ieșire a activelor materiale circulante în fișe de magazie, determinându-se astfel în mod tradițional stocul final după fiecare operațiune economică;
- perfectarea borderourilor de solduri conform datelor din fișele de magazie.

2. Procedeele evidenței cantitativ – valorice care presupune că la locurile de păstrare a stocurilor (adică la depozite) se ține evidența cantitativă pe tipuri de bunuri, iar în contabilitate – evidența atât cantitativă, cât și valorică. Esența acestui procedeu rezidă în următoarele:

- transcrierea datelor din documentele primare privind circulația stocurilor în fișele de magazie;
- transmiterea zilnică a documentelor respective din depozite în contabilitate;

- deschiderea fișelor de conturi analitice pe tipuri de bunuri materiale și locuri de depozitare.

Verificarea concordanței informației la gestionari și în contabilitate se efectuează la finele lunii prin compararea datelor din fișele de magazie cu cele din fișele de conturi analitice, precum și cu balanțele de verificare a conturilor analitice.

3. Procedeu de evidență global – valorice care presupune că evidența se ține numai în expresie valorică atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate. Acest procedeu, de regulă, se aplică pentru evidența mărfurilor și ambalajelor în unitățile de comerț cu amănuntul.

Din cele expuse mai sus rezultă că în cazul aplicării metodei inventarului permanent sporește vădit manopera de înregistrare a operațiunilor economice în conturile contabile. În pofida acestui fapt metoda în cauză reprezintă un instrument de bază al contabilității stocurilor, deoarece asigură identificarea permanentă a existenței și circulației stocurilor la întreprinderi.

Metoda inventarului intermitent presupune stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate în conformitate cu rezultatele inventarierii stocurilor la finele lunii. Conceptul de bază al metodei respective se bazează pe faptul că bunurile materiale sunt procurate nu în scopul stocării, ci al consumului. Totodată și recunoașterea inițială a stocurilor nu se efectuează în conturile respective pentru evidența acestora (ca în cazul metodei inventarului permanent), ci nemijlocit în conturile distincte evidenței costurilor și cheltuielilor. Prin urmare, metodei inventarului intermitent îi sunt caracteristice următoarele trăsături:

- stocul la începutul lunii curente reprezintă stocul stabilit prin inventariere la finele lunii precedente;

- pe parcursul lunii nu se înregistrează intrări de bunuri materiale. Stocurile cumpărate se califică drept utilizate și se contabilizează nemijlocit în conturile pentru evidența costurilor sau cheltuielilor în corespondență cu conturile care indică sursa de proveniență a bunurilor materiale corespunzătoare;

- stocurile casate nu se reflectă în calitate de ieșiri în creditul conturilor pentru evidența acestora;

- la sfârșitul fiecărei luni se stabilesc soldurile finale prin intermediul inventarierii care, de fapt, reprezintă soldurile inițiale pentru luna ulterioară. Soldurile în cauză se evaluează în funcție de proveniența stocurilor (cumpărate, obținute pe teren, primite cu titlu gratuit etc.) și se înregistrează în debitul conturilor pentru evidența activelor circulante în corespondență cu conturile pentru evidența datoriilor, creanțelor etc. Totodată bunurile calificate drept stocuri inițiale se anulează la începutul aceleiași luni prin debitarea conturilor de costuri sau cheltuieli și creditarea conturilor de evidență a bunurilor materiale.

Prin urmare, ieșirile de stocuri în cazul aplicării metodei inventarului intermitent se determină cu ajutorul relației:

$$E = S_i + I - S_f \quad (3)$$

Metoda inventarului permanent se recomandă pentru aplicare entităților de proporții mai mari, iar metoda inventarului intermitent – întreprinderilor mici, cu un nomenclator redus de bunuri materiale. Acesta se explică prin faptul că metoda inventarului intermitent are un șir de neajunsuri și anume:

- este imposibil de a exercita un control riguros asupra existenței și circulației stocurilor prin intermediul datelor contabile;

- orice eroare sau omitere care a fost comisă în procesul înregistrării stocurilor intrate sau ieșite conduce la denaturarea datelor din situațiile financiare. În consecință, se încalcă principiul imaginii fidele;

• orice pierdere sau sustragere din gestiune se califică drept o ieșire din stoc, fiind astfel contabilizată în componența costurilor sau cheltuielilor.

Concluzii

În funcție de specificul activității și necesitățile informaționale ale fiecărei întreprinderi evidența sintetică și analitică a stocurilor poate fi organizată în baza metodei inventarului permanent sau metodei inventarului intermitent.

Metoda inventarului permanent presupune determinarea și urmărirea circulației stocurilor scriptice pe fiecare operațiune de intrare sau ieșire a acestora, asigurând astfel identificarea și cunoașterea permanentă a stocurilor de bunuri în expresie naturală și valorică.

În condițiile metodei inventarului intermitent stocurile procurate sunt calificate drept consumate sau cheltuite, iar soldul final se constată în baza rezultatelor inventarierii bunurilor materiale de la sfârșitul lunii.

Bibliografie

1. Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93/399.
2. Standardul Național de Contabilitate „Stocuri”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.
3. Standardul Național de Contabilitate „Particularitățile contabilității în agricultură”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.
4. Tabără, N.; Briciu C. Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune Iași: Editura Tipo Moldova, 2012. 617 p.
5. Paraschivescu D. și alții. Contabilitate financiară. Aplicații și studii de caz. Iași: Tehnopress, 2007. 646 p.
6. Țurcanu V., Golocealova, I., Ștăhovschi, A. Contabilitatea internațională. Chișinău: ASEM, 2008. 274 p.