

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 2

"STOCURILE DE MĂRFURI ȘI MATERIALE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", adoptat de Comitetul S.I.C. în anul 1975 și revizuit în anul 1993.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie stabilirea regulilor de evaluare a stocurilor de mărfuri și materiale (S.M.M.), calculare a costului acestora și de reflectare în rapoartele financiare. Calcularea costului stă la baza contabilizării stocurilor de mărfuri și materiale, care se consideră ca activ până la momentul calculării venitului din vânzări. Prezentul standard constituie un îndrumar practic de determinare a costului stocurilor de mărfuri și materiale și de constatare ulterioară a acestuia drept cheltuială, inclusiv a diferenței dintre cost și valoarea realizabilă netă a stocurilor.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra persoanelor juridice și fizice ce desfășoară activitate de antreprenariat și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora, situate afît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele ei.

4. Prezentul standard nu se aplică pentru evaluarea:

a) lucrărilor în curs de execuție aferente contractelor de construcție, inclusiv a lucrărilor conexe din contractele de prestări servicii (S.N.C. 11 "Contractele de construcție");

b) instrumentelor financiare (S.N.C. 32 "Instrumentele financiare");

c) stocurilor de mărfuri și materiale de producție proprie, inclusiv al animalelor tinere și la îngrășat, produselor agricole și silvice, minereurilor în cazul în care acestea se evaluează la valoarea realizabilă netă.

5. Stocurile de mărfuri și materiale specificate în paragraful 4c) se evaluează la valoarea realizabilă netă în anumite etape ale procesului de producție sau după încheierea acestuia. De exemplu, în cazul în care recolta de cereale este strînsă sau minereurile sînt extrase și vânzarea lor este garantată conform clauzelor contractului încheiat anticipat sau garanției guvernamentale, fie cînd există o piață omogenă și un risc nesemnificativ că marfa nu va fi vîndută.

Definiții

6. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Stocuri de mărfuri și materiale - active:

a) destinate vânzării în cazul activității economice ordinare;

b) înregistrate ca producție neterminată;

c) destinate consumului în procesul de producție și la prestarea de servicii.

Ele cuprind:

a) materialele destinate utilizării în procesul de producție;

b) producția neterminată;

c) produsele finite;

d) mărfurile, inclusiv terenurile și alte active materiale achiziționate și destinate revînzării;

e) obiectele de mică valoare și scurtă durată.

Valoarea de intrare (valoarea inițială) sau valoarea istorică - suma mijloacelor bănești achitate sau a echivalentelor acestora sau valoarea venală sub altă formă de compensare acordată la achiziționarea stocurilor de mărfuri și materiale.

Valoarea venală - suma cu care un activ poate fi schimbat în procesul operației comerciale între părțile independente.

Valoarea realizabilă netă (V.R.N.) - prețul probabil de vânzare a stocurilor de mărfuri și materiale în procesul activității economice ordinare diminuată cu cheltuielile probabile

prevăzute pentru completarea și organizarea vânzării.

Valoarea de bilanț a tuturor obiectelor de mică valoare și scurtă durată - valoarea de intrare (valoarea de achiziție) a obiectelor de mică valoare și scurtă durată depozitate plus valoarea probabilă rămasă a obiectelor puse în funcțiune la care se calculează uzura.

Valoarea uzurabilă - valoarea de intrare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată sau o altă sumă care o substituie în rapoartele financiare diminuată cu valoarea probabilă rămasă.

Valoarea rămasă - suma netă (valoarea bunurilor utile) pe care întreprinderea intenționează să o obțină din activ la expirarea duratei de utilizare.

Evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale

în rapoartele financiare

7. Stocurile de mărfuri și materiale se reflectă în rapoartele financiare la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Costul stocurilor de mărfuri și materiale

8. Costul stocurilor de mărfuri și materiale cuprinde cheltuielile de achiziționare, cheltuielile pentru prelucrare și alte cheltuieli aferente aducerii stocurilor de mărfuri și materiale la locul păstrării și în starea de utilitate.

Cheltuieli de achiziționare

9. Cheltuielile de achiziționare a stocurilor de mărfuri și materiale cuprind valoarea cumpărăturilor, taxele vamale și alte impozite, prevăzute de legislația în vigoare (cu excepția impozitelor care ulterior urmează a fi restituite întreprinderii de către organele fiscale), precum și cheltuielile de transport legate nemijlocit de achiziționarea mărfurilor, stocurilor de producție și prestările de servicii de către terți. Rabaturile comerciale, sumele returnării mărfurilor, produselor finite și sumele altor corecții se scad la determinarea cheltuielilor de achiziționare.

10. În unele cazuri cheltuielile de achiziționare a stocurilor de mărfuri și materiale pot include diferența de curs valutar, survenită nemijlocit la procurarea recentă a stocurilor de mărfuri și materiale facturate în valută străină (S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare"). Diferența specificată poate să survină ca rezultat al unei serioase devalorizări sau deprecieri a valutei care nu poate fi prevenită, deoarece nu există metode practice de hedging (asigurare). De aceea aceasta generează creșterea datoriilor, care nu pot fi achitate din cauza achiziționării recente a stocurilor de mărfuri și materiale.

Cheltuieli pentru prelucrare

11. Cheltuielile pentru prelucrarea stocurilor de mărfuri și materiale cuprind: cheltuielile directe privind retribuirea muncii, cheltuielile de producție indirecte constante și variabile suportate la prelucrarea materialelor în produse finite.

Cheltuielile directe privind retribuirea muncii includ cheltuielile privind retribuirea muncii personalului de producție de bază al întreprinderii, inclusiv premiile și alte plăți sub formă de stimulare și compensare.

Cheltuielile de producție indirecte variabile reprezintă cheltuielile întreprinderii mărimea cărora depinde de volumul producției (de exemplu, cheltuielile pentru materialele de producție auxiliare și pentru remunerarea muncitorilor auxiliari).

Cheltuielile de producție indirecte constante reprezintă cheltuielile întreprinderii mărimea cărora nu depinde sau depinde neesențial de volumul producției (de exemplu, uzura calculată, cheltuielile de întreținere și exploatare a clădirilor și utilajului etc.).

12. Cheltuielile de producție indirecte variabile se repartizează pe fiecare unitate de produse fabricate în baza utilizării efective a capacităților de producție.

Cheltuielile de producție indirecte constante se trec la cheltuielile pentru prelucrare în baza capacității normative a utilajului de producție. Capacitatea normativă reprezintă nivelul de producție, care poate fi realizat în medie pe parcursul a câteva perioade sau sezoane în cazul unor circumstanțe ordinare, ținând cont de pierderile de capacități, rezultate în urma executării lucrărilor tehnice de planificare. Dacă

volumul efectiv de producție este egal sau depășește capacitatea normativă, suma efectivă a cheltuielilor de producție constante se trece integral la cheltuielile pentru prelucrare. În cazul în care volumul efectiv de producție este mai mic decât capacitatea normativă, cheltuielile indirecte constante se trec la cheltuielile pentru prelucrare în baza cotei normative rezultate din împărțirea sumei efective a acestor cheltuieli la capacitatea normativă. Suma rămasă a cheltuielilor indirecte de producție constante se consideră drept cheltuială în perioada de gestiune în care au fost suportate.

13. În cazul în care într-un proces de producție se obțin concomitent câteva feluri de produse, cheltuielile pentru prelucrarea acestora se repartizează conform uneia dintre metodele următoare:

a) cheltuielile pentru retribuirea muncii lucrătorilor de producție se trec direct la fiecare fel de produse fabricate, dacă evidența acestora se ține separat. Cheltuielile de producție indirecte se repartizează în conformitate cu metoda acceptată de întreprindere, de exemplu, proporțional valorii de vânzare a fiecărui produs la etapa procesului de producție, când fiecare produs poate fi determinat separat sau la momentul încheierii procesului de producție;

b) dacă cheltuielile privind retribuirea muncii nu se contabilizează pe fiecare fel de produse, acestea se repartizează împreună cu cheltuielile de producție indirecte în conformitate cu metoda acceptată de întreprindere pe o bază rațională și consecventă (punctul a), paragraful 13 al prezentului standard).

În cazul unui produs secundar, acesta se evaluează la valoarea realizabilă netă, care se scade din suma totală a cheltuielilor pentru prelucrare. Cheltuielile diminuate cu valoarea produsului secundar se repartizează între felurile de produse fabricate în conformitate cu punctele a) și b) din paragraful 13 al prezentului standard.

Alte cheltuieli

14. În alte cheltuieli sînt incluse cheltuielile suplimentare apărute în procesul achiziționării, prelucrării și vânzării stocurilor de mărfuri și materiale. Acestea se subdivizează în cheltuieli incluse și neincluse în costul stocurilor de mărfuri și materiale.

15. La alte cheltuieli incluse în costul stocurilor de mărfuri și materiale se raportează cheltuielile aferente comenzilor individuale sau cheltuielile pentru aducerea stocurilor de mărfuri și materiale (produselor finite și mărfurilor) în starea de utilitate la solicitarea cumpărătorului, precum și cheltuielile suplimentare pentru transportare legate de efectuarea acestor operații.

16. La alte cheltuieli neincluse în costul stocurilor de mărfuri și materiale și constatate drept cheltuială a perioadei de gestiune, în care acestea au fost suportate, se raportează:

a) pierderile supranormative ocazionate de nivelul extrem de înalt al consumului de materiale și forță de muncă, precum și alte cheltuieli de producție neplanificate;

b) cheltuielile aferente depozitării, dacă acestea nu sînt prevăzute de procesul tehnologic;

c) cheltuielile administrative, care nu sînt ocazionate de aducerea stocurilor de mărfuri și materiale la locul păstrării și în starea de utilitate la solicitarea cumpărătorilor în prezent;

d) cheltuielile de desfacere.

17. În unele cazuri prevăzute de S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile", cheltuielile privind creditele și împrumuturile se includ în costul stocurilor de mărfuri și materiale.

Costul stocurilor de mărfuri și materiale la întreprinderile de prestări servicii

18. Costul stocurilor de mărfuri și materiale pentru întreprinderile de prestări servicii include cheltuieli privind retribuirea muncii personalului și cheltuielile de producție indirecte. Cheltuielile privind retribuirea muncii la întreprinderile de prestări servicii includ salariul de bază și cel suplimentar, diverse sporuri, adaosuri, premii calculate personalului încadrat nemijlocit în sfera de prestări

servicii. Cheltuielile de producție indirecte se includ în costul stocurilor de mărfuri și materiale la sfârșitul perioadei de gestiune numai la întreprinderile de prestări servicii, care dispun de producție neterminată. Cheltuielile privind retribuirea muncii lucrătorilor care se ocupă de vânzări și a personalului administrativ nu se includ în costul stocurilor de mărfuri și materiale, dar se consideră drept cheltuială a perioadei de gestiune în care acestea au fost suportate.

Evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale în contabilitatea curentă

19. Pentru evaluarea curentă a stocurilor de mărfuri și materiale pot fi utilizate următoarele metode:

- a) metoda costului normativ;
- b) metoda vânzărilor cu amănuntul.

20. Metoda costului normativ se utilizează pentru evaluarea curentă și controlul operativ al existenței și circulației produselor finite și producției neterminate.

Costul normativ se determină, luând în considerare nivelul normativ al cheltuielilor materiale directe, cheltuielilor directe privind retribuirea muncii și al cheltuielilor de producție indirecte. Normele de cheltuieli trebuie să fie analizate sistematic și, în funcție de necesități, să fie revizuite.

21. Metoda vânzărilor cu amănuntul (procentului de profit global) se aplică, de regulă, în comerț pentru evaluarea unei cantități mari de mărfuri care au un profit relativ egal în prețul vânzărilor în cazul unui sortiment care variază rapid. În contabilitatea curentă de circulație a mărfurilor evaluarea acestora se efectuează după metoda vânzărilor cu amănuntul la prețuri de vânzare, cu evidențierea adaosului, sau la valoarea de achiziție. Reducerea valorii de achiziție a mărfurilor se admite în cazurile prevăzute de paragraful 26 al prezentului standard. Indiferent de varianta acceptată de evaluare a mărfurilor, acestea sînt reflectate în evidența curentă în rapoartele financiare la cea mai mică sumă dintre valoarea efectivă și valoarea realizabilă netă.

22. Costul unităților stocurilor de mărfuri și materiale care, de obicei, nu sînt reciproc substituibile și al stocurilor produse și destinate unor proiecte speciale, se determină prin metoda de identificare.

23. În cazul unui sortiment variat al stocurilor de mărfuri și materiale reciproc substituibile costul acestora se determină prin metoda FIFO LIFO sau metoda costului mediu ponderat.

24. Conform metodei FIFO LIFO, stocurile de mărfuri și materiale intrate primele sînt și primele ieșite, de aceea evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale se efectuează în aceeași consecutivitate. Costul soldului la sfârșitul perioadei de gestiune se determină conform valorii de achiziție a ultimelor loturi de stocuri de mărfuri și materiale intrate.

[SNC.2 pct.23;24 modificat prin OMFC32/03.03.2000, MO27/09.03.2000 pct.25-40 devin 26-41]

25. Conform metodei LIFO, stocurile de mărfuri și materiale intrate ultimele sînt primele ieșite, de aceea evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale ieșite se efectuează în aceeași consecutivitate. Costul stocurilor de mărfuri și materiale ieșite în cursul perioadei de gestiune se determină la valoarea de achiziție a ultimelor loturi de stocuri de mărfuri și materiale intrate. Soldul stocurilor de mărfuri și materiale la sfârșitul perioadei de gestiune se evaluează la valoarea de achiziție a primelor loturi de stocuri intrate.

[SNC.2 pct.25 introdus pein OMFC32/03.03.2000, MO27/09.03.2000 pct.25-40 devin 26-41]

26. Conform metodei costului mediu ponderat, costul stocurilor de mărfuri și materiale ieșite și rămase la sfârșitul perioadei de gestiune este determinat în baza costului mediu ponderat al unităților similare, aflate în stoc la începutul perioadei de gestiune și cumpărate sau produse de întreprindere în cursul acestei perioade. Costul mediu ponderat poate fi calculat pentru o perioadă anumită de timp sau pe măsura intrării loturilor suplimentare de stocuri de mărfuri și materiale.

Valoarea realizabilă netă (V.R.N.)

27. Stocurile de mărfuri și materiale sînt evaluate și reflectate în rapoartele financiare la valoarea realizabilă netă cînd aceasta este mai joasă decît costul, adică în cazul:

- a) deteriorării sau degradării parțiale a acestora;
- b) uzurii parțiale sau integrale a acestora;
- c) reducerii prețului de vînzare a acestora;
- d) creșterii eventualelor cheltuieli pentru completarea și organizarea vînzării acestora.

28. Evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale la valoarea realizabilă netă se efectuează:

- a) pe tipuri;
- b) pe grupe de unități reciproc substituibile, în limitele unui și aceluiași sortiment, care au aceeași destinație sau utilizare finală, produse și comercializate în unul și același sector geografic.

La întreprinderile de prestări servicii cheltuielile se reflectă pe fiecare tip de servicii, pentru care se stabilește un preț de vînzare individual. De aceea valoarea realizabilă netă se determină pe fiecare tip de servicii neterminate examinate ca tipuri separate de stocuri de mărfuri și materiale.

29. Calcularea valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri și materiale se efectuează în baza:

- a) prețurilor de piață în vigoare la momentul calculării sumei ce urmează a fi primită din vînzarea stocurilor de mărfuri și materiale;
- b) variațiilor prețurilor de piață sau costului stocurilor de mărfuri și materiale legate nemijlocit de evenimentele activității economice care au survenit după perioada de gestiune în măsura în care aceste evenimente confirmă condițiile existente la sfîrșitul perioadei de gestiune;
- c) destinației stocurilor de mărfuri și materiale aflate în stoc la sfîrșitul perioadei de gestiune pentru vînzare sau utilizare în producție.

30. Valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri și materiale aflate în stoc la sfîrșitul perioadei de gestiune se determină în baza:

- a) prețurilor contractuale, în cazul în care acestea sînt destinate vînzării conform contractelor garantate;
- b) prețurilor de piață curente în cazul în care acestea nu sînt confirmate de contracte, dar sînt destinate, de asemenea, vînzării.

Pierderile neprevăzute, conform vînzărilor contractuale sau achizițiilor firmei, se examinează în conformitate cu S.N.C. 10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului".

31. Materialele și alte stocuri destinate utilizării la fabricarea produselor finite nu urmează a fi evaluate sub costul acestora, dacă se prevede că produsele finite care constituie baza lor vor fi vîndute la un preț egal sau mai mare decît costul lor. Dacă se prevede că costul produselor finite va fi mai mare decît prețurile de piață curente, materialele și alte stocuri vor fi evaluate la valoarea realizabilă netă.

32. La data de raportare a fiecărei perioade posterioare valoarea de bilanț a stocurilor de mărfuri și materiale este revizuită. Dacă în perioada precedentă acestea au fost evaluate în bilanț la valoarea realizabilă netă și continuă să figureze în stoc la sfîrșitul perioadei de gestiune la aceeași valoare, iar circumstanțele s-au schimbat și valoarea realizabilă netă s-a majorat, aceste stocuri sînt evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită.

Constatarea valorii stocurilor de mărfuri și materiale
drept cheltuială

33. Valoarea stocurilor de mărfuri și materiale vîndute se constată drept cheltuială a perioadei în care a fost determinat venitul raportat la aceste vînzări. Aceasta asigură concordanța cheltuielilor efectuate și veniturilor obținute. La evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale la valoarea realizabilă netă apar pierderi care se constată drept cheltuială în perioada în care au fost efectuate. Dacă în perioada de gestiune următoare valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri și materiale s-a majorat, diferența rezultată din această majorare în limitele costului se constată drept venit în perioada în care s-a produs majorarea valorii realizabile nete.

34. Stocurile de mărfuri și materiale, utilizate pentru crearea obiectelor de mijloace fixe în

regie sau pentru finisarea și montajul acestora, se includ în valoarea obiectelor și se consideră drept cheltuială treptat, în cursul perioadei de exploatare (funcționare) utilă a acestor active.

Particularitățile contabilizării obiectelor de mică valoare și scurtă durată

35. Obiectele de mică valoare și scurtă durată sînt active valoarea unitară a cărora este mai mică decît plafonul stabilit de legislație, indiferent de durata de exploatare sau cu o durată de serviciu mai mică de un an, indiferent de valoarea unei unități. În componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată sînt incluse instrumentele și dispozitivele cu destinație generală și specială, utilajul de schimb, ambalajul tehnologic, inventarul de producție și de uz casnic, îmbrăcămintea și încălțăminte specială și dispozitivele de protecție, lenjeria, construcțiile și dispozitivele provizorii, alte obiecte (vasele, inventarul sportiv și turistic, prelate etc.).

36. Obiectele de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora este mai mică de 1/2 din plafonul stabilit, urmează să fie casate la cheltuieli sau consumuri pe măsura predării acestor obiecte de la depozit în exploatare.

37. Pentru obiectele de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora depășește 1/2 din plafonul stabilit, în cazul livrării de la depozit în exploatare uzura se calculează în proporție de 100% din valoarea acestora diminuată cu valoarea probabilă rămasă. La întreprinderile de stat și întreprinderile, în care cota statului în capitalul statutar constituie cel puțin 51% pe toată durata de exploatare, gestionarii țin contabilitatea utilizării acestora pe grupe stabilite. Uzura se trece la cheltuielile sau consumurile întreprinderii în funcție de destinația utilizării obiectelor de mică valoare și scurtă durată. La ieșirea obiectelor de mică valoare și scurtă durată valoarea uzurabilă este trecută la diminuarea uzurii calculate anterior.

38. Pentru construcțiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitive și instalații uzura se calculează pe toată durata de funcționare utilă, iar dacă această durată depășește termenul de construcție a obiectului de bază, pornind de la durata construcției acestuia. Uzura calculată pentru construcțiile speciale provizorii prevăzute în lista de titluri, dispozitive și instalații se include în componența cheltuielilor generale administrative aferente construcției obiectului de bază.

Publicitate

39. În rapoartele financiare trebuie să fie dezvăluite:

- a) metodele de evaluare a stocurilor de mărfuri și materiale;
- b) valoarea de bilanț totală a stocurilor de mărfuri și materiale și valoarea de bilanț pe grupe de clasificare acceptate de întreprindere, valoarea rămasă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată;
- c) valoarea de bilanț a stocurilor de mărfuri și materiale calculată la valoarea realizabilă netă;
- d) costul vânzării stocurilor de mărfuri și materiale constatat drept cheltuială în perioada de gestiune;
- e) suma oricărei majorări a valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri și materiale în limitele costului acestora, casată anterior ca pierderi rezultate din evaluarea acestora la valoarea realizabilă netă, care se constată ca venit în perioada de gestiune respectivă, în conformitate cu paragraful 32 al prezentului standard;
- f) circumstanțele sau evenimentele activității economice, care au condus la majorarea valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri și materiale în limitele costului acestora în conformitate cu paragraful 32 al prezentului standard;

g) valoarea de bilanț a stocurilor de mărfuri și materiale ipotecate cu titlu de garanție a datoriilor.

40. Casarea diferenței dintre cost și valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri și materiale poate conduce la consecințe, dezvăluirea cărora este prevăzută de S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei gestionare, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate".

Data intrării standardului în vigoare

41. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 1998.