

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE „STOCURI”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivelor UE și IAS 2 „Stocuri”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a stocurilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor stocurilor, cu excepția:

- 1) producției în curs de execuție aferente contractelor de construcție (SNC „Contracte de construcții”);
- 2) activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării (SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”).

4. Prezentul standard nu se aplică la evaluarea stocurilor deținute de:

- 1) producătorii de produse agricole și forestiere, de minereuri și alte substanțe minerale conexe în cazul în care acestea sînt evaluate la valoarea realizabilă netă în conformitate cu actele normative ce reglementează sectoarele de activitate corespunzătoare;
- 2) brokerii-traderi de la bursele de mărfuri care evaluează stocurile la valoarea justă diminuată cu costurile de vânzare.

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Stocuri – active circulante care sînt:

- 1) destinate pentru a fi vîndute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- 2) în curs de execuție în procesul desfășurării normale a activității; sau
- 3) 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.

Cost de intrare – totalitatea costurilor aferente achiziției, prelucrării (conversiei) și aducerii stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație.

Valoare realizabilă netă – prețul de vânzare estimat al stocurilor diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) și costurile estimate de vânzare.

Valoare justă – suma cu care ar putea fi schimbat benevol un activ sau decontată o datorie în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

Reguli generale

6. Stocurile includ:

1) materiile prime și materialele de bază – bunuri care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;

2) materialele consumabile – bunuri care participă sau contribuie la procesul de producție și/sau de prestări servicii fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit (de exemplu, materiale auxiliare, combustibil, materiale pentru ambalat, piese de schimb, anvelope și acumulatori procurate separat de mijloacele de transport);

3) obiectele de mică valoare și scurtă durată – bunuri valoarea unitară a cărora nu depășește plafonul stabilit de legislație sau pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară (de exemplu, instrumente și dispozitive cu destinație generală și specială, utilaj de schimb, ambalaj tehnologic, inventar de producție, îmbrăcăminte și încălțăminte specială, dispozitive de protecție, lenjerie, construcții și dispozitive provizorii, inventar sportiv și turistic și alte obiecte similare);

4) producția în curs de execuție – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor tehnice și recepției sau necompletate în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție;

5) produsele – bunuri fabricate în cadrul entității care includ:

a) semifabricatele – bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (fază de fabricație) și care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secție (fază de fabricație) sau se livrează cumpărătorilor;

b) produsele finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sînt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor;

c) produsele secundare – bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare nesemnificativă față de acestea;

6) mărfurile – bunuri procurate de entitate în vederea revînzării sau produse transmise spre vânzare magazinelor proprii. În categoria mărfurilor, de asemenea, se includ clădirile, terenurile și alte bunuri imobiliare deținute pentru vânzare;

7) ambalajele – bunuri care includ ambalajele de o singură folosință sau re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate ambalării produselor (mărfurilor) și/sau altor bunuri.

7. În categoria stocurilor entității, de asemenea, se cuprind:

1) activele cu ciclul lung de producție, destinate vânzării (de exemplu, complexe de locuințe, produse vinicole aflate în proces de maturare);

2) bunurile de natura stocurilor care se află temporar la terți, din diferite cauze sau în anumite scopuri (de exemplu, bunuri transmise în custodie, comision, pentru prelucrare).

8. Deținerea de către entitate a stocurilor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea lor în contabilitate sînt interzise. În acest scop entitatea trebuie să asigure:

1) recepționarea tuturor stocurilor intrate și înregistrarea acestora în locurile de depozitare. Dacă anumite loturi de stocuri se transmit nemijlocit în folosință, ele se reflectă în contabilitate ca intrate la depozit și transmise în folosință. În acest caz, în documentele de primire și de consum se face mențiunea că stocurile au fost primite de la furnizori și transmise în folosință fără depozitare (în tranzit). Nomenclatorul stocurilor care pot fi achiziționate în tranzit (nemijlocit în locurile de utilizare) se determină și se aprobă prin ordinul (dispoziția) conducătorului entității;

2) reflectarea distinctă în contabilitate a stocurilor entității, transmise temporar terților;

3) concordanța dintre datele evidenței cantitative la depozite și datele evidenței cantitativ-valorice a stocurilor în contabilitate pe locuri de păstrare;

4) înregistrarea stocurilor primite de la terți pentru prelucrare, în custodie sau în comision, în conturi extrabilanțiere.

9. Bunurile cu o pondere nesemnificativă în totalul stocurilor (de exemplu, rechizitele de birou) pot fi decontate direct la costuri și/sau cheltuieli curente din momentul achiziționării lor cu condiția că datele procurării și transmiterii lor în folosință coincid.

10. Contabilitatea stocurilor se ține 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.

Contabilitatea intrării stocurilor

Recunoașterea și evaluarea inițială

11. Stocurile se recunosc ca active circulante la respectarea simultană a următoarelor condiții:

1) sînt controlate de entitate, adică se află în proprietatea acesteia;

2) există probabilitatea obținerii de către entitate a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor;

3) sînt destinate utilizării în ciclul normal de producție/prestări servicii sau vor fi vîndute în termen de 12 luni; și

4) costul de intrare poate fi determinat în mod credibil.

12. În cazul nerespectării condițiilor prezentate în pct. 11 din prezentul standard, activele procurate sînt recunoscute ca cheltuieli curente, active imobilizate sau reflectate în conturi extrabilanțiere.

13. Stocurile recunoscute inițial se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa de proveniență a stocurilor cum ar fi: achiziționarea, fabricarea, intrarea ca aport în natură la capitalul social, primirea cu titlu gratuit, ieșirea/reparația activelor imobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, înregistrarea deșeurilor recuperabile, transferare din active imobilizate etc.

14. În costul de intrare a stocurilor nu se includ:

1) pierderile de materiale, costurile cu personalul și/sau alte costuri de producție suportate peste limitele normelor și normativelor admise;

2) costurile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sînt necesare în procesul de achiziționare și/sau de producție;

3) cheltuielile administrative;

4) cheltuielile de distribuire;

5) alte costuri care nu sînt legate direct de intrarea stocurilor.

15. Costurile de intrare a stocurilor achiziționate cuprinde valoarea de cumpărare și costurile direct atribuibile intrării (de exemplu, costurile de transportare-aprovizionare, asigurare pe durata transportării, încărcare, descărcare, comisioane intermediarilor, impozitele și taxele nerecuperabile,

taxele vamale și alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație cum ar fi: prelucrarea, sortarea, împachetarea). Intrarea stocurilor achiziționate se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor, diminuare a creanțelor, costurilor activităților auxiliare etc. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sînt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziționate.

16. Costul de intrare a stocurilor fabricate (de exemplu, a produselor finite și semifabricatelor) coincide cu costul efectiv al acestora care include:

1) costul materiilor prime și materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producție;

2) costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producție, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului;

3) costurile indirecte de producție care se contabilizează în modul stabilit în pct. 28-31 din prezentul standard;

4) costurile îndatorării capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării”.

17. În unele ramuri ale economiei naționale în afară de costurile prevăzute în pct. 16 din prezentul standard pot fi evidențiate și alte articole de costuri care reflectă particularitățile organizațional-tehnologice (de exemplu, în ramura extractivă – amortizarea resurselor minerale, în industria energetică – amortizarea mijloacelor fixe, în industria metalurgică – energia consumată în scopuri tehnologice).

18. În cazul în care într-un proces de fabricație se obțin simultan două sau mai multe produse, de exemplu, produse cuplate sau un produs principal și altul secundar și costurile nu pot fi identificate distinct, astfel de costuri se repartizează în baza unei metode raționale (de exemplu, în baza valorii de vânzare probabile a fiecărui produs), aplicate consecvent în conformitate cu politicile contabile. Dacă produsele secundare au o valoare nesemnificativă ele se evaluează la valoarea realizabilă netă care se deduce din suma totală a costurilor de producție.

19. Costul stocurilor entităților de prestare a serviciilor cuprinde costurile materiale, costurile cu personalul și costurile indirecte de producție. Conform politicilor contabile ale entității, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operațiuni separate de ieșire a stocurilor. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

20. Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costul efectiv.

21. Costurile aferente fabricării produselor și prestării serviciilor se contabilizează în conformitate cu Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

22. Înregistrarea la intrări a stocurilor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare ale entității.

23. Stocurile intrate ca aport în natură la capitalul social se evaluează la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit al entității cu includerea costurilor direct atribuibile intrării și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a capitalului nevărsat sau majorare a capitalului neînregistrat.

24. Stocurile primite cu titlu gratuit sau în urma ieșirii/reparației activelor imobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, precum și deșeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale, stocurilor, costurilor activităților de bază și/sau auxiliare, majorare a datoriilor, veniturilor curente etc.

25. Stocurile transferate din componența activelor imobilizate (de exemplu, din mijloace fixe și/sau investiții imobiliare) se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale, investițiilor imobiliare etc.

26. Evaluarea stocurilor importate se efectuează în lei moldovenești prin recalcularea valutei străine la cursul de schimb al Băncii Naționale a Moldovei stabilit la data întocmirii declarației vamale (dacă contractul nu prevede o altă dată de trecere către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate). Diferențele de curs valutar, aferente stocurilor importate se contabilizează conform SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

27. Evaluarea stocurilor procurate de la rezidenții Republicii Moldova a căror valoare este exprimată în unități convenționale (valută străină) se efectuează în lei moldovenești, prin recalcularea unităților convenționale (valutei străine) în modul stabilit în contracte, de regulă, la data trecerii către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate. Diferențele de sumă, aferente stocurilor evaluate în unități convenționale (valută străină) se contabilizează conform SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

Costuri indirecte de producție

28. Costurile indirecte de producție cuprind costurile aferente gestiunii și deservirii subdiviziunilor (secțiilor) de producție. Aceste costuri se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor indirecte de producție și datorii, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare etc.

29. Costurile indirecte de producție sînt legate de fabricarea produselor/prestarea serviciilor de mai multe tipuri și se includ în costul lor prin repartizare, în modul stabilit în politicile contabile ale entității. Repartizarea acestor costuri se efectuează în două etape:

- 1) repartizarea costurilor între costul produselor/serviciilor/producției în curs de execuție și cheltuielile curente;
- 2) repartizarea costurilor pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate.

30. Pentru repartizarea între costul produselor/serviciilor/producției în curs de execuție și cheltuielile curente, costurile indirecte de producție se subdivizează în:

1) costuri variabile, mărimea cărora depinde de modificarea volumului producției (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe calculată în raport cu cantitatea de produse fabricate, costul materialelor consumate). Aceste costuri se includ în costul produselor fabricate/serviciilor prestate/producției în curs de execuție în suma totală, indiferent de gradul de utilizare a capacităților de producție;

2) costuri constante, mărimea cărora relativ nu depinde de modificarea volumului producției (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe cu destinație generală de producție calculată prin metoda liniară, costurile de întreținere și exploatare a clădirilor și utilajului secțiilor de producție). Astfel de costuri se repartizează între costul produselor/serviciilor și cheltuielile curente în baza capacității normale de producție, care reprezintă volumul producției/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a câteva perioade de gestiune sau sezoane în condiții normale de activitate, ținînd cont de pierderile capacității cauzate de reparațiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului. Dacă volumul efectiv al producției/serviciilor este egal sau depășește capacitatea normală, suma efectivă a costurilor indirecte de producție constante se include integral în cost. În cazul în care volumul efectiv al producției este mai mic decît capacitatea normală, costurile indirecte de producție constante se includ în cost în baza cotei calculate ca raportul dintre volumul efectiv al produselor/serviciilor și capacitatea normală. Suma rămasă a costurilor indirecte de producție constante se consideră drept cheltuieli curente.

31. Repartizarea costurilor indirecte de producție pe tipurile de produse fabricate/servicii prestate se efectuează proporțional cu baza stabilită în politicile contabile ale entității (de exemplu, proporțional salariilor de bază ale muncitorilor încadrați în activitățile de bază și auxiliare, sumei totale a costurilor directe de producție, numărului de mașini-ore lucrate, cantității de produse fabricate). Repartizarea costurilor indirecte de producție se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităților de bază și/sau auxiliare, activelor imobilizate etc. și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Modul de repartizare și de contabilizare a costurilor indirecte de producție este prezentat în anexa 1.

Contabilitatea ieșirii stocurilor

32. Ieșirea stocurilor are loc în urma consumului în cadrul entității, vânzării, transmiterii terților, transferului în componența activelor imobilizate etc.

33. Stocurile ieșite se evaluează la valoarea contabilă care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă:

- 1) metoda identificării specifice;
- 2) metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit);
- 3) metoda costului mediu ponderat.

34. Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se iau în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar, precum și costurile aplicării metodei respective. Entitatea trebuie să utilizeze aceleași metode de evaluare curentă pentru toate stocurile care au conținut economic și utilizare similare. Pentru stocurile cu conținut economic sau cu utilizare diferită pot fi aplicate metode diferite.

35. Metoda identificării specifice constă în determinarea costurilor individuale elementelor de stocuri. Această metodă este adecvată pentru stocurile ce fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost achiziționate sau fabricate (de exemplu, clădiri, apartamente, automobile, opere de artă). Identificarea specifică nu poate fi aplicată în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare și divers de elemente.

36. Metoda FIFO prevede evaluarea stocurilor ieșite din entitate la costul de intrare (efectiv) al primei intrări (primului lot). Pe măsura epuizării loturilor, stocurile ieșite se evaluează la costul de intrare al lotului următor, în ordine cronologică. Soldul stocurilor la finele perioadei este evaluat la costul de intrare al ultimelor loturi de stocuri achiziționate sau fabricate. În cazul utilizării metodei FIFO valoarea stocurilor ieșite poate fi determinată după fiecare ieșire sau în baza soldului final, stabilit în urma inventarierii. Metoda FIFO este preferabilă în cazul în care prețurile stocurilor ieșite înregistrează o reducere permanentă în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei FIFO este exemplificat în anexa 2.

37. Metoda costului mediu ponderat presupune calcularea costului fiecărui element de stocuri pe baza mediei ponderate a costurilor soldurilor elementelor similare de stocuri la începutul perioadei și a costurilor elementelor similare fabricate sau achiziționate în cursul perioadei de gestiune. Costul mediu ponderat poate fi calculat după fiecare intrare a stocurilor, la sfârșitul perioadei de gestiune sau în alt mod stabilit de politicile contabile ale entității.

În cazul aplicării metodei costului mediu ponderat soldul stocurilor se evaluează în baza mediei ponderate calculată pe toată perioada de gestiune sau după ultima intrare. Metoda costului mediu ponderat se recomandă în cazul fluctuațiilor considerabile ale prețurilor stocurilor în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare a stocurilor este exemplificat în anexa 3.

38. Metoda de evaluare curentă a stocurilor trebuie aplicată cu consecvență, pentru elemente similare de la o perioadă de gestiune la alta. Dacă în situații excepționale entitatea decide să modifice metoda de evaluare pentru un anumit element de stocuri, în notele la situațiile financiare este necesar de prezentat motivul modificării metodei și efectele acesteia asupra rezultatului financiar. Modificarea metodelor de evaluare curentă a stocurilor (de exemplu, trecerea de la metoda FIFO la metoda costului mediu ponderat) se efectuează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

39. Conform politicilor contabile, în funcție de specificul activității, pentru evaluarea stocurilor în cursul perioadei de gestiune entitatea poate utiliza una din următoarele metode:

- 1) metoda costului standard;
- 2) metoda prețului cu amănuntul.

40. Costul standard se stabilește în baza normelor de consum a materialelor, normativelor privind retribuirea muncii etc. Aceste norme trebuie revizuite periodic și ajustate după caz. La aplicarea metodei costului standard se vor respecta următoarele reguli:

1) diferențele de preț față de costul de intrare sau de producție trebuie reflectate distinct în contabilitate și incluse în costul stocurilor, costurilor de producție, cheltuielilor curente etc.;

2) repartizarea diferențelor de preț asupra valorii stocurilor ieșite și asupra soldurilor stocurilor se efectuează în modul stabilit în politicile contabile ale entității.

41. Metoda prețului cu amănuntul se aplică pentru determinarea costului stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este rațional să se folosească altă metodă. În cazul acestei metode:

- 1) costul stocurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare a stocurilor;
- 2) orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

42. Valoarea contabilă a stocurilor ieșite (consumate, vândute sau transmise terților) se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuție etc. și diminuare a stocurilor.

43. Valoarea contabilă a stocurilor transferate în componența activelor imobilizate (de exemplu, a mijloacelor fixe și/sau investițiilor imobiliare) se contabilizează ca majorare a imobilizărilor corporale, investițiilor imobiliare și diminuare a stocurilor.

Evaluarea ulterioară a stocurilor

44. Evaluarea ulterioară a stocurilor se efectuează la data raportării ținând cont de metoda de evaluare curentă aplicată de entitate în cursul perioadei de gestiune. La data raportării stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă.

45. Stocurile se evaluează la valoarea realizabilă netă dacă aceasta este mai mică decât valoarea contabilă a lor, adică în cazul:

- 1) deteriorării sau degradării parțiale a stocurilor;

- 2) învechirii morale parțiale sau totale a stocurilor;
- 3) reducerii prețului de vânzare a stocurilor;
- 4) majorării eventualelor cheltuieli aferente finalizării și vânzării stocurilor etc.

46. Valoarea realizabilă netă a stocurilor se determină prin una din următoarele metode:

1) metoda categoriilor (elementelor) de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;

2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare grupă omogenă de stocuri;

3) metoda volumului total de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă a tuturor stocurilor entității.

Modul de evaluare a stocurilor în baza valorii realizabile nete este exemplificat în anexa 4.

47. Valoarea realizabilă netă a soldurilor de stocuri la data raportării se determină în baza:

- 1) prețurilor contractuale, în cazul în care stocurile sînt destinate vânzării conform contractelor încheiate;
- 2) prețurilor de piață curente în cazul în care nu sînt încheiate contracte de vânzare a stocurilor, dar acestea sînt destinate vânzării;
- 3) altor informații credibile deținute de către entitate.

48. Materialele și alte stocuri destinate utilizării la fabricarea produselor finite nu vor fi evaluate la sume mai mici decît 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 de producție. În cazul în care se estimează că costul produselor finite va fi mai mare decît prețurile de piață curente, costul materialelor utilizate se diminuează pînă la valoarea realizabilă netă.

49. Suma oricărei diminuări a valorii stocurilor pînă la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor.

50. Pentru fiecare perioadă de gestiune ulterioară se efectuează o nouă estimare a valorii realizabile nete a stocurilor. Dacă în perioada precedentă stocurile au fost evaluate în bilanț la valoarea realizabilă netă și la finele perioadei de gestiune rămîn în stoc la aceeași valoare, iar circumstanțele s-au schimbat și valoarea realizabilă netă s-a majorat, aceste stocuri se evaluează la suma cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Diferența apărută în limita costului de intrare se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor și veniturilor curente.

Particularitățile contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată

51. Transmiterea în exploatare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora nu depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație, se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. și diminuare a stocurilor. Conform politicilor contabile aceste obiecte pot fi decontate pe măsura transmiterii în exploatare prin calcularea uzurii în modul stabilit de pct. 52-53 din prezentul standard.

52. Obiectele de mică valoare și scurtă durată, a căror valoare unitară depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație se decontează la costuri/cheltuieli curente, active imobilizate etc. prin calcularea uzurii. Transmiterea în exploatare a acestor obiecte se reflectă ca corespondență internă între subconturile deschise la contul de evidență a obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

53. Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată se calculează în mărime de 50% din valoarea obiectelor diminuată cu valoarea reziduală probabilă – la transmiterea acestora în exploatare și 50% – la ieșirea acestora din exploatare (casare). În funcție de destinația utilizării obiectelor uzura calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. și uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată. Valoarea reziduală probabilă rămasă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător. Uzura acestor obiecte se decontează la ieșirea lor și se contabilizează ca diminuare concomitentă a uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată și a stocurilor.

54. Pentru construcțiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivele și instalațiile speciale, 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 construcțiilor speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitive și instalații se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

Prezentarea informațiilor

55. În situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații privind stocurile:

- 1) metodele de evaluare curentă a stocurilor aplicate de entitate;
- 2) valoarea contabilă totală a stocurilor la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
- 3) valoarea stocurilor intrate și ieșite în perioada de gestiune;
- 4) baza de repartizare a costurilor indirecte de producție pe tipurile de produse fabricate și/sau servicii prestate;
- 5) valoarea contabilă a stocurilor înregistrate la valoarea realizabilă netă;
- 6) diferențele dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă a stocurilor recunoscute ca cheltuieli și/sau venituri curente;
- 7) valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.

Prevederi tranzitorii

56. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare a standardului

57. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Modul de repartizare a costurilor indirecte de producție

Date inițiale. În luna septembrie 201X la o entitate de producție au fost fabricate 3 tipuri de produse: „A”, „B” și „C”. Costurile indirecte de producție constante au constituit 120 000 lei, iar cele variabile – 80 000 lei.

Conform politicilor contabile, costurile indirecte de producție se repartizează pe tipuri de produse în baza volumului produselor fabricate.

Informația privind capacitatea normală de producție și volumul produselor efectiv fabricate este prezentată în tabelul 1:

Tabelul 1

Informația privind capacitatea normală și volumul efectiv de produse

Denumirea produselor	Capacitatea normală de producție, unități	Volumul produselor fabricate efectiv, unități
„A”	7 000	7 000
„B”	5 000	4 000
„C”	8 000	6 000

În baza datelor din exemplu, entitatea repartizează costurile indirecte de producție între costul produselor fabricate și cheltuielile curente, precum și pe tipurile de produse fabricate în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor indirecte de producție

Denumirea produselor	Capacitatea normală de producție, unități	Volumul produselor fabricate efectiv, unități	Costurile indirecte de producție, lei				
			constante, total	Inclusiv, aferente		variabile	incluse în costul produselor fabricate
				costului produselor fabricate	cheltuielilor curente		
1	2	3	$4=(3:\sum 3)\times\sum 4$	$5=(3:2)\times 4^*$	$6=4-5$	$7=(3:\sum 3)\times\sum 7$	$8=5+7$
„A”	7 000	7 000	49 411,76	49 411,76	0	32 941,18	82 352,94
„B”	5 000	4 000	28 235,30	22 588,24	5 647,06	18 823,53	41 411,77
„C”	8 000	6 000	42 352,94	31 764,71	10 588,23	28 235,29	60 000,00
Total	20 000	17 000	120 000	103 764,71	16 235,29	80 000	183 764,71

** În cazul cînd volumul produselor fabricate efectiv este mai mare decît capacitatea normală de producție, costurile indirecte constante se includ integral în cost, dar nu trebuie să depășească suma din coloana 4.*

Conform datelor din exemplu și a calculelor efectuate, în septembrie 201X entitatea contabilizează:

- consumurile indirecte de producție decontate la cheltuieli curente în suma de 16 235,29 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor indirecte de producție;
- costurile indirecte de producție incluse în costul produselor fabricate în suma de 183 764,71 lei – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieșire a stocurilor

Date inițiale. Stocul de materiale la 1 octombrie 201X la o entitate a constituit 7 000 kg cu costul de intrare 20,50 lei/kg. În cursul lunii octombrie 201X la depozitul de materiale au avut loc următoarele operațiuni:

- 1) 6 octombrie – intrare 5 000 kg la prețul de 19,0 lei/kg;
- 2) 11 octombrie – intrare 7 500 kg la prețul de 19,50 lei/kg;
- 3) 15 octombrie – ieșire (consum) 11 800 kg;
- 4) 22 octombrie – intrare 9 600 kg la prețul de 22,0 lei/kg;
- 5) 25 octombrie – ieșire (consum) 4 700 kg;
- 6) 27 octombrie – intrare 1 500 kg la prețul de 21,50 lei/kg;
- 7) 29 octombrie – ieșire (consum) 2 200 kg.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei FIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 3.

Tabelul 3

Calculul costului materialelor consumate în baza metodei FIFO după fiecare ieșire

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	Valoarea, lei
1 octombrie 201X	-	-		-	-		7 000	20,50	143 500
6 octombrie 201X	5 000	19,0	95 000	-	-		7 000	20,50	143 500
							5 000	19,0	95 000
							12 000	-	238 500
11 octombrie 201X	7 500	19,50	146 250	-	-		7 000	20,50	143 500
							5 000	19,0	95 000
							7 500	19,5	146 250
							19 500	-	384 750
15 octombrie 201X	-	-		7 000	20,50	143 500	200	19,0	3 800
				4 800	19,0	91 200	7 500	19,5	146 250
				11 800	-	234 700	7 700	-	150 050
22 octombrie 201X	9 600	22,0	211 200	-	-		200	19,0	3 800
							7 500	19,5	146 250

							9 600	22,0	211 200
							17 300	-	361 250
25 octombrie 201X	-	-	-	200	19,0	3 800	3 000	19,5	58 500
				4 500	19,5	87 750	9 600	22,0	211 200
				4 700	-	91 550	12 600	-	269 700
27 octombrie 201X	1 500	21,50	2 250	-	-		3 000	19,5	58 500
							9 600	22,0	211 200
							1 500	21,50	32 250
							14 100	-	301 950
29 octombrie 201X	-	-		2 200	19,5	42 900	800	19,5	15 600
							9 600	22,0	211 200
							1 500	21,50	32 250
							11 900	-	259 050
31 octombrie 201X (total)	23 600		484 700	18 700	-	369 150	11 900	-	259 050

Potrivit metodei FIFO materialele eliberate de la depozit se evaluează astfel:

- la data de 15 octombrie 201X:

7 000 kg la prețul de 20,50 lei/kg = 143 500 lei

4 800 kg la prețul de 19,50 lei/kg = 91 200 lei

Total 11 800 kg 234 700 lei

- la data de 25 octombrie 201X:

200 kg la prețul de 19,0 lei/kg = 3 800 lei

4 500 kg la prețul de 19,5 lei/kg = 87 750 lei

Total 4 700 kg 91 550 lei

- la data de 29 octombrie 201X:

2 200 kg la prețul de 19,5 lei/kg = 42 900 lei

Total 2 200 kg 42 900 lei

Costul stocului final de materiale se determină astfel:

a) costul stocului inițial – 143 500 lei

b) costul materialelor intrate – 484 700 lei

c) costul materialelor consumate – 369 150 lei

Valoarea stocului final (a + b – c) 259 050 lei

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484 700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;
- costul materialelor consumate în sumă de 369 150 lei – ca majorare a costurilor activității de bază și diminuare a stocurilor.

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat

Date inițiale. Utilizînd datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieșirile de materiale conform metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare.

În baza datelor din exemplu, costul materialelor consumate se determină în modul prezentat în tabelul 4.

Tabelul 4

Calculul costului materialelor consumate conform metodei costului mediu ponderat determinat după fiecare intrare

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 octombrie 201X	-	-		-	-		7 000	20,50	143 500
6 octombrie 201X	5 000	19,0	95 000	-	-		12 000	19,875	238 500
11 octombrie 201X	7 500	19,50	146 250	-	-		19 500	19,731	384 750
15 octombrie 201X	-	-		11 800	19,731	232825,8	7 700	19,731	151 924
22 octombrie 201X	9 600	22,0	211 200	-	-		17 300	20,990	363 124
25 octombrie 201X	-	-		4 700	20,990	98 653	12 600	20,990	264 471
27 octombrie 201X	1 500	21,50	32 250	-	-		14 100	21,044	296 721
29 octombrie 201X	-	-		2 200	21,044	46296,8	11 900	21,044	250 424
31 octombrie 201X	23 600	-	484 700	18 700	-	377775,6	11 900	21,044	250 424

- Costul mediu ponderat după intrarea din 6 octombrie 201X:

$$\frac{143\,500 \text{ lei} + 95\,000 \text{ lei}}{7\,000 \text{ kg} + 5\,000 \text{ kg}} = \frac{238\,500 \text{ lei}}{12\,000 \text{ kg}} = 19,875 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 11 octombrie 201X:

$$\frac{238\,500 \text{ lei} + 146\,250 \text{ lei}}{12\,000 \text{ kg} + 7\,500 \text{ kg}} = \frac{384\,750 \text{ lei}}{19\,500 \text{ kg}} = 19,731 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 22 octombrie 201X:

$$\frac{151\,924,2 \text{ lei} + 211\,200 \text{ lei}}{7\,700 \text{ kg} + 9\,600 \text{ kg}} = \frac{363\,124,2 \text{ lei}}{17\,300 \text{ kg}} = 20,990 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 27 octombrie 201X:

$$\frac{264\,471,2 \text{ lei} + 32\,250 \text{ lei}}{12\,600 \text{ kg} + 1\,500 \text{ kg}} = \frac{296\,721,2 \text{ lei}}{14\,100 \text{ kg}} = 21,044 \text{ lei/kg}.$$

Conform metodei costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare, materialele eliberate din depozit se evaluează astfel:

- la 15 octombrie 201X – în sumă de 232 825,8 lei (11 800 kg x 19,731 lei/kg);
- la 25 octombrie 201X – în sumă de 98 653 lei (4 700 kg x 20,990 lei/kg);
- la 29 octombrie 201X – în sumă de 46 296,8 lei (2 200 kg x 21,044 lei/kg).

Costul stocului final de materiale poate fi determinat prin următoarele două variante:

Varianta I

a) costul stocului inițial – 143 500 lei;

b) costul materialelor intrate – 484 700 lei;

c) costul materialelor consumate – 377 775,6 lei;

Costul stocului final (a + b – c) 250 424,4 lei

Varianta II

a) cantitatea stocului final – 11 900 kg;

b) costul mediu ponderat la sfârșitul perioadei – 21,044 lei;

Costul stocului final (a x b) 250 424,4 lei.

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484 700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;
- costul materialelor consumate în sumă de 377 775,6 lei – ca majorare a costurilor activității de bază și diminuare a stocurilor.

Modul de evaluare ulterioară a stocurilor la valoarea realizabilă netă

Date inițiale. O entitate comercializează televizoare. Soldul televizoarelor la 31 decembrie 201X constituia 12 unități care sînt divizate în trei grupe: „A”, „B” și „C”. Costul de intrare și valoarea realizabilă netă a soldului de televizoare la 31 decembrie 201X sînt prezentate în tabelul 5.

Tabelul 5

Costul de intrare și valoarea realizabilă netă a soldului de televizoare la
31 decembrie 201X

Cod	Grupa	Costul de intrare, lei	Valoarea realizabilă netă, lei
1	2	3	4
1	„A”	3 000	5 000
2	„A”	4 000	5 000
3	„A”	6 500	5 000
4	„A”	7 000	5 000
5	„B”	8 500	9 000
6	„B”	6 500	9 000
7	„B”	7 000	9 000
8	„C”	9 000	10 000
9	„C”	9 500	10 000
10	„C”	8 500	10 000
11	„C”	7 500	10 000
12	„C”	8 000	10 000

În baza datelor din tabelul 5 se calculează valoarea televizoarelor care va fi reflectată în bilanț în funcție de modul determinării valorii realizabile nete:

- varianta I – pe fiecare televizor;
- varianta II – pe fiecare grupă de televizoare;
- varianta III – pe toate televizoarele aflate în stoc.

Pentru determinarea valorii contabile a televizoarelor trebuie comparate, respectiv, costul de intrare și valoarea realizabilă netă pe fiecare televizor, grupă de televizoare și toate televizoarele aflate în stoc (tabelul 6).

Tabelul 6

Calculul valorii contabile a televizoarelor la 31 decembrie 201X

Cod	Grupa	Costul de intrare, lei	Valoarea realizabilă netă, lei	Valoarea cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă, lei
1	2	3	4	5
1	„A”	3 000	5 000	3 000
2	„A”	4 000	5 000	4 000
3	„A”	6 500	5 000	5 000
4	„A”	7 000	5 000	5 000
Total		20 500	20 000	17 000
5	„B”	8 500	9 000	8 500
6	„B”	6 500	9 000	6 500
7	„B”	7 000	9 000	7 500
Total		22 000	27 000	22 000
8	„C”	9 000	10 000	9 000
9	„C”	9 500	10 000	9 500
10	„C”	8 500	10 000	8 500
11	„C”	7 500	10 000	7 500
12	„C”	8 000	10 000	8 000
Total		42 500	50 000	42 500
Total general		85 000	97 000	81 500

În baza datelor tabelului 6, valoarea contabilă a televizoarelor va constitui:

- varianta I: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare televizor – 81 500 lei. Diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă în sumă de 3 500 lei (85 000 lei – 81 500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;
- varianta II: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare grupă de televizoare – 84 500 lei (20 000 lei + 22 000 lei + 42 500 lei). Diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă – 500 lei (85 000 lei – 84 500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;
- varianta III: în cazul determinării valorii realizabile nete pe toate televizoarele aflate în stoc – 85 000 lei. În această situație nu trebuie întocmite careva înregistrări contabile, deoarece stocurile se reflectă în bilanț la costul de intrare.