



# EVALUAREA STOCURILOR LA DATA RAPORTĂRII: PERCEPȚII ASUPRA PARTICULARITĂȚILOR SPECIFICE

## STOCK VALUATION AT THE REPORTING DATE: PERCEPTIONS ON SPECIFIC FEATURES

Valentina PANUS<sup>1</sup>

### Rezumat

*Situațiile financiare trebuie să prezinte informații fidele, inteligibile și comparabile. În contextul dat, în special în cazul informațiilor aferente stocurilor, prevederile contabile, atât naționale, cât și cele internaționale, reglementează evaluarea acestora la data raportării la valoarea cea mai mică dintre valoarea realizabilă netă și valoarea contabilă. Practica contabilă determină și "orientează" evaluarea stocurilor la data raportării în funcție de particularitățile activității, raționamentul profesional și, de ce nu, a "posibilității" entității de a realiza aceasta. De asemenea, în activitatea practică, contabilii, auditorii și alți lucrători financiari abordează diferite tratamente contabile în cadrul evaluării stocurilor, precum: în cazul deprecierei, decontărilor, casărilor, derecunoașterii acestora etc.*

**Cuvinte-cheie:** stocuri; evaluare; valoare realizabilă netă; valoare contabilă; depreciere; provizion;

### Abstract

*Financial statements must present accurate, understandable, and comparable information. In the given context, especially in the case of information related to stocks, the accounting provisions, both national and international, regulate their evaluation at the reporting date at the lower of the net realisable value and the accounting value. The accounting practice determines and „guides” the valuation of*

<sup>1</sup> dr., lector univ., auditor certificat, Universitatea de Stat din Moldova ORCID: ID 0009-0000-0621-2096 valentina.panus@usm.md



*stocks at the reporting date according to the particularities of the activity, professional judgment and, why not, the „possibility” of the entity to achieve this. Also, in their practical action, accountants, auditors and other financial workers approach different accounting treatments in the evaluation of stocks, such as: in the case of depreciation, settlements, cancellations, derecognition, etc.*

**Keywords:** heels; evaluation; net realisable value; accounting value; depreciation; provision;

**Clasificarea JEL:** M41 M48

## Introducere

În practica contabilă sunt situații când entitățile sunt ”obligate” să evalueze stocurile la data raportării și/sau să derecunoască și/sau să deprecieze stocurile cu mișcare lentă sau ”fără mișcare”. În acest context apar mai multe întrebări: în baza căror acte normative trebuie să fie efectuată derecunoașterea sau deprecierea acestor stocuri, în ce condiții sau situații se efectuează deprecierea, precum și cum trebuie efectuată deprecierea stocurilor cu mișcare lentă sau ”fără mișcare”.

În prezentul articol vor fi expuse prevederile normative naționale, precum și cele internaționale aferente evaluării stocurilor.

**Metodologia cercetării.** Din punct de vedere metodologic, cercetarea dată se bazează pe o analiză detaliată a reglementărilor naționale și internaționale în vigoare din domeniu, a literaturii de specialitate, prin prisma aplicării metodelor științifice: inducția, deducția, analiza, sinteza, comparația, raționamentul profesional, precum și a reflecțiilor și ideilor proprii ale autorului.

## Expunerea conținutului de bază

Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 2 ”Stocuri”, în pct. 9 prevede că stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, care conform pct. 6 reprezintă ”prețul de vânzare estimat pe parcursul desfășurării normale a activității minus costurile estimate pentru finalizare și costurile estimate necesare efectuării vânzării” [1]. Modul de evaluare a stocurilor la valoarea realizabilă netă este prevăzut în pct.28-33. În particular, în pct.28 din IAS 2 ”Stocuri” se prevede că stocurile la valoarea sa de bilanț trebuie să fie recuperabilă, indiferent de unde sunt utilizate și/sau realizate, și că ”costul stocurilor poate să nu fie recuperabil dacă acele stocuri au suferit deteriorări, dacă au fost uzate moral, integral sau parțial sau dacă prețurile lor de vânzare s-au diminuat. Costul stocurilor, de asemenea, poate să nu fie recuperabil și în cazul în care au crescut costurile estimate pentru finalizare sau costurile estimate a fi suportate pentru



a efectua vânzarea. Practica reducerii valorii contabile a stocurilor sub cost până la valoarea realizabilă netă este consecventă cu principiul conform căruia activele nu ar trebui reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea preconizată a se obține prin utilizarea sau vânzarea lor” [1].

Cadrul general conceptual de raportare financiară prevede diverse caracteristici calitative fundamentale, cu accent sensibil, de exemplu ”relevanța reprezentării exacte a activului este îndoielnică” [2]. Reieșind din cele menționate rezultă că situațiile financiare nu trebuie să conțină stocuri, ca element de activ, la o valoare mai mare sau mai mică decât valoarea care ar putea fi obținută din acestea. Totuși, în cazul aplicării deprecierei stocurilor la data raportării este necesar de ținut cont de multe aspecte specifice și, în primul rând, de nivelul de semnificație a valorii stocurilor, a posibilității utilizării acestora în perioada ulterioară.

Prin analogie, astfel de prevederi regăsim și în reglementările contabile naționale (în cazul Republicii Moldova), și anume în pct. 44 din Standardul Național de Contabilitate (SNC) ”Stocuri”, în care se expune expres că 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 valoarea contabilă, determinată în baza metodei de evaluare curentă și valoarea realizabilă netă. Totodată, în pct.45 din prezentul standard sunt exemplificate situațiile aplicării acestei prevederi, și anume 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. [3].

Deși normele contabile atât naționale, cât și cele internaționale prevăd, clar și explicit, în ce situații trebuie să fie efectuată evaluarea stocurilor la cea mai mică valoare dintre valoarea realizabilă netă și valoarea contabilă, în practică, deseori, apar discuții la acest capitol, și anume aferente necesității efectuării derecunoașterii și/sau deprecierei stocurilor care au mișcare lentă sau sunt fără mișcare în ultimele 12 luni sau se recomandă să fie create provizioane pentru stocurile nemișcate.

În acest context nu este clar de ce anume aceste recomandări se referă la stocurile cu ”mișcarea lentă”, deoarece atât în SNC Stocuri, cât IAS Stocuri nu sunt examinate stocurile cu mișcare lentă sau nemișcate.

În astfel de situație devine relevantă prevederea pct. 66 din IAS 1 *Prezentarea Situațiilor financiare* în care se stipulează că entitatea ”trebuie să clasifice un activ drept activ circulant atunci când: (a) preconizează să valorifice activul sau intenționează să îl vândă sau să îl consume în cadrul ciclului normal de exploatare; (b) activul este deținut, în principal, în scopul tranzacționării; (c) preconizează să valorifice activul în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare; sau (d) activul reprezintă numerar sau un echivalent de numerar (așa cum este definit în IAS 7), cu excepția cazului în care este restricționată schimbarea sau utilizarea activului pentru decontarea unei datorii pentru o perioadă de cel puțin douăsprezece luni după



perioada de raportare” [4].

De asemenea, în pct. 68 din prezentul IAS se prevede că ciclul de exploatare al entității ”reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor pentru prelucrare și valorificarea lor în numerar sau echivalente de numerar. Atunci când ciclul normal de exploatare al entității nu poate fi identificat clar, se presupune că durata sa este de douăsprezece luni. Activele circulante cuprind active (cum ar fi, stocurile și creanțele comerciale) care sunt vândute, consumate sau valorificate ca parte a ciclului normal de exploatare, chiar și atunci când nu se așteaptă să fie valorificate în douăsprezece luni după perioada de raportare” [4].

Analogic, în pct. 25 din SNC *Prezentarea situațiilor financiare (în cazul Republicii Moldova)* găsim explicația noțiunii ciclului normal de activitate a entității ca ”perioada de timp dintre momentul achiziționării activelor care sunt destinate procesării și momentul transformării lor în numerar. Atunci când pentru o entitate acest ciclu nu este clar, durata lui se consideră 12 luni. Stocurile care sunt vândute, consumate, procesate și creanțele care sunt achitate ca parte a ciclului normal de activitate într-o perioadă ce depășește 12 luni din data raportării, se consideră active circulante (de exemplu, materia primă, materialele, producția în curs de execuție care necesită maturare și păstrare la entitatea de vinificație, fructele și sucurile sulfite sau congelate la entitatea de conserve)” [6].

În acest context, nu considerăm că ”mișcarea lentă” sau ”nemișcarea” în ultimele 12 luni a stocurilor poate fi criteriu de derecunoaștere a acestora, deoarece pot fi situații când anumite stocuri sunt utilizate în procesul de producție mai mult de 1 an; sau situații când se modifică procesul de producție, ceea ce impune înlocuirea stocului (de exemplu, un material pe altul) sau ajustează nomenclatorul produselor, de asemenea pot apărea și noi produse. Astfel, fiecare situație în parte trebuie examinată minuțios.

Menționăm, că în România, conform pct. 88, alin. (1) din “Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate” aprobate prin Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014, ”activele de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată **inclusiv pentru stocurile fără mișcare**. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere” [7].

Astfel, observăm că norma contabilă din România expune expres că stocurile se ajustează și în cazul stocurilor ”**fără mișcare**”, dar, totodată, prin prevederile stipulate în alin. (3) a aceleiași punct din normă, precum și a pct.292 abordează tratamentul general din IAS 2 fără referirea la stocuri cu mișcare lentă sau fără mișcare. În particular, în pct. 88, alin (3) din *Reglementările contabile* se prevede că ”în înțelesul prezentelor reglementări, prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării



normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării” [7]. Pct. 292 stipulează că ”activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere” [7].

Este de menționat că Reglementările contabile din România menționează în pct. 2 că ”prezentele reglementări transpun, parțial, prevederile următoarelor directive: a) Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din data de 29 iunie 2013; b) Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 330 din data de 15 noiembrie 2014” [7].

Spre deosebire de Reglementările contabile, aplicate în România, Directiva 2013/34/UE nu prevede derecunoașterea și deprecierea stocurilor cu mișcare lentă la valoarea realizabilă netă, însă prezenta Directivă în preambul alin. (21) expune că ”din rațiuni de comparabilitate, este necesar să se prevadă un cadru comun pentru recunoașterea, evaluarea și prezentarea, între altele, a ajustărilor de valoare, a fondului comercial, a provizioanelor, a stocurilor de bunuri și a activelor fungibile, precum și a veniturilor și cheltuielilor cu o mărime sau incidență excepțională” [5].

Directiva 2013/34/UE, în art. 12 alin. (7), prevede că ”ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului. Evaluarea la valoarea minimă prevăzută în primul paragraf nu poate continua dacă motivele pentru care s-au făcut ajustările de valoare nu mai sunt aplicabile” [5].

Astfel, din cele relatate mai sus putem concluziona că derecunoașterea și deprecierea stocurilor cu mișcare lentă sau fără mișcare este un aspect local, prevăzut în special în reglementările contabile române, care nu se regăsesc în standardele internaționale de contabile, precum și în Directiva UE 34/2013.

### **Rezultatele și interpretarea lor**

În contextul analizei prevederilor în vigoare, în special în cazul evaluării stocurilor la data raportării, în continuare vor fi expuse situații de exercitare a



deprecierii valorii stocurilor.

Tabelul 1. Situații în cazul când este necesar de a efectua deprecierea stocurilor

Situații	Reglementări
Deteriorarea sau degradarea parțială a stocurilor	IAS 2 Stocuri [1] SNC Stocuri [3]
Învechirea morală, parțială sau totală a stocurilor	IAS 2 Stocuri [1] SNC Stocuri [3]
Reducerea prețului de vânzare a stocurilor	IAS 2 Stocuri [1] SNC Stocuri [3]
Majorarea eventualelor cheltuieli aferente finalizării și vânzării stocurilor	IAS 2 Stocuri [1] SNC Stocuri [3]
Circumstanțe speciale	Directiva 2013/34/UE [5]
Pentru stocurile fără mișcare	Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014, RO [7]

Sursa: *elaborat de autor.*

În tabelul 1 sunt descrise principalele situații de testare a deprecierei stocurilor, utilizate în practică. După cum se observă, nici un act normativ (cu excepția normei aplicate în practica românească) nu prevede deprecierea stocurilor fără mișcare sau cu mișcare lentă.

## Concluzii

Examinarea reglementărilor naționale și internaționale în domeniul evaluării stocurilor permite de a constata că standardele naționale de contabilitate (SNC, (în cazul Republicii Moldova)) și cele internaționale (IFRS), precum și Directiva Europeană (DUE) nu prevăd deprecierea stocurilor în situația când acestea sunt catalogate fără mișcare. Doar Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aplicate în România, prevăd astfel de norme.

Totuși, considerăm că în situațiile când apare necesitatea de a testa stocurile la depreciere trebuie de efectuat o analiză detaliată a fiecărui tip de stoc, ținând cont de cauza neutilizării acestora în perioada precedentă, în perioada de gestiune sau a utilizării acestora în viitorul apropiat.

Astfel considerăm, că prevederile standardelor naționale de contabilitate (în



cazul Republicii Moldova), cât și a celor internaționale de contabilitate sunt mai explicite și logice la acest capitol, iar formarea provizioanelor sau deprecierea în cazul nemișcării sau mișcării lente a stocurilor este neîntemeiată sau, altfel spus, casarea stocurilor fără mișcare, dar care, de fapt, vor rămâne în cadrul entității este o acțiune irațională și incorectă.

### Referințe

1. Standardul Internațional de Contabilitate 2 Stocuri, <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
2. Cadrul General Conceptual de raportare financiară, <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit> SNC Stocuri, Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237/1534. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
3. Standardul Național de Contabilitate Stocuri, Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237/1534. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
4. Standardul Internațional de Contabilitate 1 Prezentarea situațiilor financiare, <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit> .
5. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului Text cu relevanță pentru SEE, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>
6. Standardul Național de Contabilitate Prezentarea situațiilor financiare Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237/1534. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
7. Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/185932>

