**STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE**

**„Stocuri”**

**Introducere**

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 2 „Stocuri”.

**Obiectiv**

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a stocurilor şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

**Domeniu de aplicare**

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

1) producţiei în curs de execuţie aferente contractelor de construcţie (SNC „Contracte de construcţii”);

2) activelor biologice legate de activitatea agricolă şi de producţia agricolă în momentul recoltării (SNC „Particularităţile contabilităţii în agricultură”).

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

1) producătorii de produse agricole şi forestiere, de minereuri şi alte substanţe 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 vînzare.

**Definiţii**

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

*Stocuri* – active circulante care sînt:

1) destinate pentru a fi vîndute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

2) în curs de execuţie în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau

3) sub formă de materii prime, materiale de bază şi alte materiale consumabile, care urmează a fi folosite în procesul de producţie, pentru prestarea serviciilor şi/sau în alte scopuri gospodăreşti.

*Cost de intrare –* totalitatea costurilor aferente achiziţiei, prelucrării (conversiei) şi aducerii stocurilor în forma şi în locul utilizării după destinaţie.

Valoare contabilă – valoarea la care stocurile se evaluează la ieşire şi se recunosc în bilanţ/bilanţul prescurtat.

*Valoare realizabilă netă* – preţul de vînzare estimat al stocurilor diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) şi costurile estimate de vînzare.

*Valoare justă* – preţul de vînzare estimat al stocurilor în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, independente şi bine informate.

**Reguli generale**

6. Stocurile includ:

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

2) materialele consumabile – bunuri care participă sau contribuie la procesul de producţie şi/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 şi acumulatoare procurate separat de mijloacele de transport);

3) obiectele de mică valoare şi scurtă durată – bunuri valoarea unitară a cărora nu depăşeşte plafonul stabilit de legislaţie sau pragul de semnificaţie 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 şi dispozitive cu destinaţie generală şi specială, utilaj de schimb, ambalaj tehnologic, inventar de producţie, îmbrăcăminte şi încălţăminte specială, dispozitive de protecţie, lenjerie, construcţii şi dispozitive provizorii, inventar sportiv şi turistic şi alte obiecte similare);

4) producţia în curs de execuţie – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor tehnice şi recepţiei sau necompletate în întregime, precum şi costurile aferente serviciilor şi lucrărilor în curs de execuţie;

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

a) semifabricatele – bunuri al căror proces de producţie a fost finalizat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secţie (fază de fabricaţie) sau se livrează cumpărătorilor;

b) produsele finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producţie şi nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entităţii, au fost supuse probelor tehnice şi recepţiei, sînt integral completate şi pot fi depozitate în vederea vînzării sau livrate direct cumpărătorilor;

c) produsele secundare – bunuri care se obţin în procesul de producţie concomitent cu produsele principale şi au o importanţă secundară şi valoare nesemnificativă faţă de acestea;

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

7) ambalajele – bunuri care includ ambalajele de o singură folosinţă sau refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate ambalării produselor (mărfurilor) şi/sau altor bunuri.

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

1) activele cu ciclul lung de producţie, destinate vînzării (de exemplu, complexe de locuinţe, produse vinicole aflate în proces de maturare);

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

71. Bunurile intrate se înregistrează într-o anumită categorie de stocuri dacă corespund definiţiei acestei categorii. În cazul în care ulterior destinaţia bunurilor se modifică acestea pot fi, conform politicilor contabile, reclasificate în categoria de stocuri corespunzătoare.

8 - exclus

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

10. Contabilitatea stocurilor se ține pe subdiviziuni în expresie cantitativă și valorică și/sau în expresie valorică pe unități de evidență cum ar fi: tipul (sortimentul), lotul, grupa omogenă de stocuri etc.

**Contabilitatea intrării stocurilor**

***Recunoaşterea şi evaluarea iniţială***

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

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

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

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

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

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

13. Stocurile recunoscute iniţial se evaluează la cost de intrare care se determină în funcţie de sursa de provenienţă a stocurilor cum ar fi: achiziţionarea, fabricarea, intrarea ca aport în natură la capitalul social, primirea cu titlu gratuit, ieşirea/reparaţia activelor imobilizate şi obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, înregistrarea deşeurilor recuperabile, transferare din active imobilizate etc.

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

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

2) costurile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care astfel de costuri sînt necesare în procesul de achiziţionare şi/sau de producţie;

3) cheltuielile administrative;

4) cheltuielile de distribuire;

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

15. Costurile de intrare a stocurilor achiziţionate cuprinde valoarea de cumpărare şi costurile direct atribuibile intrării (de exemplu, costurile de transportare-aprovizionare, asigurare pe durata transportării, încărcare, descărcare, comisioane intermediarilor, impozitele şi taxele nerecuperabile, taxele vamale şi alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma şi în locul utilizării după destinaţie cum ar fi: prelucrarea, sortarea, împachetarea). Intrarea stocurilor achiziţionate se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor, diminuare a creanţelor, costurilor activităţilor auxiliare etc. Reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare sînt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziţionate.

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

1) costul materiilor prime şi materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producţie;

2) costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producţie, contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorului;

3) costurile indirecte de producţie 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 naţionale în afară de costurile prevăzute în pct. 16 din prezentul standard pot fi evidenţiate şi alte articole de costuri care reflectă particularităţile organizaţional-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 fabricaţie se obţin simultan două sau mai multe produse, de exemplu, produse cuplate sau un produs principal şi altul secundar şi costurile nu pot fi identificate distinct, astfel de costuri se repartizează în baza unei metode raţionale (de exemplu, în baza valorii de vînzare 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 producţie.

19. Costul stocurilor entităţilor de prestare a serviciilor cuprinde costurile materiale, costurile cu personalul şi costurile indirecte de producţie. Conform politicilor contabile ale entităţii, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operaţiuni separate de ieşire a stocurilor. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

20. Producţia în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operaţiilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costul efectiv.

21. Costurile aferente fabricării produselor şi prestării serviciilor se contabilizează în conformitate cu Indicaţiile metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor.

22. Înregistrarea la intrări a stocurilor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare ale entităţii.

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

24. Stocurile obținute în urma ieşirii/reparaţiei activelor imobilizate şi obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, precum şi deşeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale, stocurilor, costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare, majorare a veniturilor curente etc.

Stocurile primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare sau la valoarea justă, cu suplimetarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Costul acestor stocuri se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor (veniturilor anticipate). Pe măsura utilizării, valoarea stocurilor primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente. Conform politicilor contabile costul stocurilor primite cu titlul gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a stocurilor și a veniturilor curente.

25. Stocurile transferate din componenţa activelor imobilizate (de exemplu, din mijloace fixe şi/sau investiţii imobiliare) se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale etc.

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

27. Evaluarea stocurilor procurate de la rezidenţii Republicii Moldova a căror valoare este exprimată în unităţi convenţionale (valută străină) se efectuează în lei moldoveneşti, prin recalcularea unităţilor convenţionale (valutei străine) în modul stabilit în contracte, de regulă, la data trecerii către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate. Diferenţele de sumă, aferente stocurilor evaluate în unităţi convenţionale (valută străină) se contabilizează conform SNC „Diferenţe de curs valutar şi de sumă”.

***Costuri indirecte de producţie***

28. Costurile indirecte de producţie cuprind costurile aferente gestiunii şi deservirii subdiviziunilor (secţiilor) de producţie. Aceste costuri se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor indirecte de producţie şi datoriilor, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităţilor auxiliare etc.

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

1) repartizarea costurilor între costul produselor/serviciilor/producţiei în curs de execuţie şi cheltuielile curente;

2) repartizarea costurilor pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate.

30. Pentru repartizarea între costul produselor/serviciilor/producţiei în curs de execuţie şi cheltuielile curente, costurile indirecte de producţie se subdivizează în:

1) costuri variabile, mărimea cărora depinde de modificarea volumului producţiei (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/producţiei în curs de execuţie în suma totală, indiferent de gradul de utilizare a capacităţilor de producţie;

2) costuri constante, mărimea cărora relativ nu depinde de modificarea volumului producţiei (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe cu destinaţie generală de producţie calculată prin metoda liniară, costurile de întreţinere şi exploatare a clădirilor şi utilajului secţiilor de producţie). Astfel de costuri se repartizează între costul produselor/serviciilor şi cheltuielile curente în baza capacităţii normale de producţie, care reprezintă volumul producţiei/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a cîteva perioade de gestiune sau sezoane în condiţii normale de activitate, ţinînd cont de pierderile capacităţii cauzate de reparaţiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului. Dacă volumul efectiv al producţiei/serviciilor este egal sau depăşeşte capacitatea normală, suma efectivă a costurilor indirecte de producţie constante se include integral în cost. În cazul în care volumul efectiv al producţiei este mai mic decît capacitatea normală, costurile indirecte de producţie constante se includ în cost în baza cotei calculate ca raportul dintre volumul efectiv al produselor/serviciilor şi capacitatea normală. Suma rămasă a costurilor indirecte de producţie constante se consideră drept cheltuieli curente.

31. Repartizarea costurilor indirecte de producţie pe tipurile de produse fabricate/servicii prestate se efectuează proporţional cu baza stabilită în politicile contabile ale entităţii (de exemplu, proporţional salariilor de bază ale muncitorilor încadraţi în activităţile de bază şi auxiliare, sumei totale a costurilor directe de producţie, numărului de maşini-ore lucrate, cantităţii de produse fabricate). Repartizarea costurilor indirecte de producţie se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare, activelor imobilizate etc. şi diminuare a costurilor indirecte de producţie.

Modul de repartizare şi de contabilizare a costurilor indirecte de producţie este prezentat în anexa 1.

**Contabilitatea ieşirii stocurilor**

32. Ieşirea stocurilor are loc în urma consumului în cadrul entităţii, vînzării, transmiterii terţilor, transferului în componenţa activelor imobilizate etc.

33. Stocurile ieşite 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 ieşit);

3) metoda costului mediu ponderat;

4) metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit).

34. Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabileşte de către fiecare entitate de sine stătător şi se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se iau în considerare particularită­ţile activităţii entităţii, cererea de stocuri pe piaţă, nivelul inflaţiei, gradul de influenţă a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar, precum şi costurile aplicării metodei respective. Entitatea trebuie să utilizeze aceleaşi metode de evaluare pentru toate stocurile care au conţinut economic şi utilizare similare. Pentru stocurile cu conţinut 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 achiziţionate 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 şi divers de elemente.

36. Metoda FIFO prevede evaluarea stocurilor ieşite din entitate la costul de intrare (efectiv) al primei intrări (primului lot). Pe măsura epuizării loturilor, stocurile ieşite 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 achiziţionate sau fabricate. În cazul utilizării metodei FIFO valoarea stocurilor ieşite poate fi determinată după fiecare ieşire sau în baza soldului final, stabilit în urma inventarierii. Metoda FIFO este preferabilă în cazul în care preţurile stocurilor ieşite 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 şi a costurilor elementelor similare fabricate sau achiziţionate în cursul perioadei de gestiune. Costul mediu ponderat poate fi calculat după fiecare intrare a stocurilor, la sfîrşitul perioadei de gestiune sau în alt mod stabilit de politicile contabile ale entităţii.

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 fluctuaţiilor considerabile ale preţurilor stocurilor în cursul perioadei de gestiune.

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

**371**. Metoda LIFO prevede evaluarea stocurilor ieşite la costul de intrare al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite se evaluează la costul de intrare al lotului anterior în ordine cronologică. Soldul stocurilor la sfîrșitul perioadei este evaluat la costul de intrare al primelor loturi de stocuri achiziţionate sau fabricate. Metoda LIFO se recomandă în cazul în care preţurile stocurilor ieşite înregistrează o creştere permanentă în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei LIFO este exemplificat în anexa 31.

38. Metoda de evaluare curentă a stocurilor trebuie aplicată cu consecvenţă, pentru elemente similare de la o perioadă de gestiune la alta. Dacă în situaţii excepţionale entitatea decide să modifice metoda de evaluare pentru un anumit element de stocuri, în notele la situaţiile financiare este necesar de prezentat motivul modificării metodei şi 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 şi evenimente ulterioare”.

39. Conform politicilor contabile, în funcţie de specificul activităţii, pentru evaluarea stocurilor în cursul perioadei de gestiune entitatea poate utiliza următoarele metode:

1) metoda costului standard;

2) metoda preţului cu amănuntul.

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

1) diferenţele de preţ faţă de costul de intrare sau de producţie trebuie reflectate distinct în contabilitate şi incluse în costul stocurilor, costurilor de producţie, cheltuielilor curente etc.;

2) repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii stocurilor ieşite şi asupra soldurilor stocurilor se efectuează în modul stabilit în politicile contabile ale entităţii.

41. Metoda preţului cu amănuntul se aplică pentru determinarea costului stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este raţional să se folosească altă metodă. În cazul acestei metode:

1) costul stocurilor vîndute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vînzare a stocurilor;

2) orice modificare a preţului de vînzare presupune recalcularea marjei brute.

42. Valoarea contabilă a stocurilor ieşite (consumate, vîndute sau transmise terţilor) se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuţie etc. şi diminuare a stocurilor.

Valoarea contabilă a anvelopelor și acumulatoarelor procurate separat de mijloacele de transport transmise în exploatare se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuţie etc. şi diminuare a stocurilor. Conform politicilor contabile valoarea anvelopelor și acumulatoarelor procurate separat de mijloacele de transport poate fi decontată la costuri/cheltuieli curente în funcție de parcursul efectiv, durata de exploatare sau în alt mod stabilit de entitate.

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

**Evaluarea ulterioară a stocurilor**

44. Evaluarea ulterioară a stocurilor se efectuează la data raportării ţinînd 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, şi valoarea realizabilă netă.

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

1) deteriorării sau degradării parţiale a stocurilor;

2) învechirii morale parţiale sau totale a stocurilor;

3) reducerii preţului de vînzare a stocurilor;

4) majorării eventualelor cheltuieli aferente finalizării şi vînzării 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 şi valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;

2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă şi 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 şi valoarea realizabilă netă a tuturor stocurilor entităţii.

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) preţurilor contractuale, în cazul în care stocurile sînt destinate vînzării conform contractelor încheiate;

2) preţurilor de piaţă curente în cazul în care nu sînt încheiate contracte de vînzare a stocurilor, dar acestea sînt destinate vînzării;

3) altor informaţii credibile deţinute de către entitate.

48. Materialele şi 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 preţ egal sau mai mare decît costul lor de producţie. În cazul în care se estimează că costul produselor finite va fi mai mare decît preţurile de piaţă 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 şi majorare a ajustării pentru deprecierea 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 bilanţ la valoarea realizabilă netă şi la finele perioadei de gestiune rămîn în stoc la aceeaşi valoare, iar circumstanţele s-au schimbat şi valoarea realizabilă netă s-a majorat, aceste stocuri se evaluează la suma cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă revizuită. Diferenţa apărută în limita costului de intrare se contabilizează ca diminuare a ajustării pentru deprecierea stocurilor şi majorare a veniturilor curente.

**Particularităţile contabilităţii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată**

51. Transmiterea în exploatare a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, valoarea unitară a cărora nu depăşeşte 1/6 din plafonul stabilit de legislaţie, se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. şi 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 şi scurtă durată, a căror valoare unitară depăşeşte 1/6 din plafonul stabilit de legislaţie se decontează la costuri/cheltuieli curente, active imobilizate etc. prin calcularea uzurii. Transmiterea în exploatare a acestor obiecte se reflectă ca corespondenţă internă între subconturile deschise la contul de evidenţă a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată.

53. Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se calculează în mărime de 100% din valoarea obiectelor diminuată cu valoarea reziduală la transmiterea acestora în exploatare. În funcţie de destinaţia utilizării obiectelor uzura calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. şi uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată. Valoarea reziduală rămasă a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se stabileşte de către fiecare entitate de sine stătător. Uzura acestor obiecte se decontează la ieşirea lor şi se contabilizează ca diminuare concomitentă a uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată şi a stocurilor.

54. Pentru construcţiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivele şi instalaţiile speciale, uzura se calculează pe toată durata de funcţionare utilă, iar dacă această durată depăşeşte termenul de construcţie a obiectului de bază – pornind de la durata construcţiei acestuia. Conform politicilor contabile, contoarele de evidență (a energiei electrice, gazelor naturale, apei etc.) și alte dispozitive similare se supun uzurii pe toată durata de funcționare utilă. Uzura construcţiilor speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivelor, instalațiilor, contoarelor de evidență și altor dispozitive similare se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente şi uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată.

**Prezentarea informaţiilor**

55. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii și raportării financiare, cel puțin următoarele informații privind stocurile:

1) valoarea stocurilor intrate şi ieşite în perioada de gestiune;

2) baza de repartizare a costurilor indirecte de producţie pe tipurile de produse fabricate şi/sau servicii prestate;

3) valoarea contabilă a stocurilor evaluate la valoarea realizabilă netă;

4) suma ajustării pentru deprecierea stocurilor recunoscută şi/sau decontată în perioada de gestiune;

5) valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.

**Prevederi tranzitorii**

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

**Data intrării în vigoare a standardului**

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

Anexa 1

**Modul de repartizare a costurilor indirecte de producţie**

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

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

*Informaţia privind capacitatea normală de producţie şi volumul produselor efectiv fabricate este prezentată în tabelul 1:*

Tabelul 1

Informaţia privind capacitatea normală şi volumul efectiv de produse

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Denumirea produselor | Capacitatea normală de producţie, unităţi  | Volumul produselor fabricate efectiv,unităţi |
| „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 producţie între costul produselor fabricate şi cheltuielile curente, precum şi pe tipurile de produse fabricate în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor indirecte de producţie

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Denumi-rea produse-lor | Capacitatea normală de producţie,unităţi | Volumul produ-selor fabricate efectiv,unităţi | Costurile indirecte de producţie, lei |
| constante, total | Inclusiv, aferente  | variabile | incluse în costul produselor fabricate |
| costului produselor fabricate | cheltuielilor curente |
| 1 | 2 | 3 | 4=(3:∑3)x∑4 | 5=(3:2)x4\* | 6=4-5 | 7=(3:∑3)x∑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 producţie, costurile indirecte constante se includ integral în cost, dar nu trebuie să depăşească suma din coloana 4.*

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

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

Anexa 2

**Modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieşire a stocurilor**

***Date iniţiale.*** *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 operaţiuni:*

*1) 6 octombrie – intrare 5 000 kg la preţul de 19,0 lei/kg;*

*2) 11 octombrie – intrare 7 500 kg la preţul de 19,50 lei/kg;*

*3) 15 octombrie – ieşire (consum) 11 800 kg;*

*4) 22 octombrie – intrare 9 600 kg la preţul de 22,0 lei/kg;*

*5) 25 octombrie – ieşire (consum) 4 700 kg;*

*6) 27 octombrie – intrare 1 500 kg la preţul de 21,50 lei/kg;*

*7) 29 octombrie – ieşire (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 ieşire

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Data | Intrări | Ieşiri | Sold |
| cant., kg | preţ, lei/kg | valoarea, lei | cant., kg | preţ, lei/kg | valoarea, lei | cant., kg | preţ, lei/kg | Valoarea, lei |
| 1 octombrie 201X | - | - |  | - | - |  | 7 000 | 20,50 | 143 500 |
| 6 octombrie 201X | 5 000 | 19,0 | 95 000 | - | - |  | 7 0005 000 | 20,5019,0 | 143 50095 000 |
| 12 000 | - | 238 500 |
| 11 octombrie 201X | 7 500 | 19,50 | 146 250 | - | - |  | 7 0005 0007 500 | 20,5019,019,5 | 143 50095 000146 250 |
| 19 500 | - | 384 750 |
| 15 octombrie 201X | - | - |  | 7 0004 800 | 20,5019,0 | 143 50091 200 | 2007 500 | 19,019,5 | 3 800146 250 |
| 11 800 | - | 234 700 | 7 700 | - | 150 050 |
| 22 octombrie 201X | 9 600 | 22,0 | 211 200 | - | - |  | 2007 5009 600 | 19,019,522,0 | 3 800146 250211 200 |
| 17 300 | - | 361 250 |
| 25 octombrie 201X | - | - | - | 2004 500 | 19,019,5 | 3 80087 750 | 3 0009 600 | 19,522,0 | 58 500211 200 |
| 4 700 | - | 91 550 | 12 600 | - | 269 700 |
| 27 octombrie 201X | 1 500 | 21,50 | 2 250 | - | - |  | 3 0009 6001 500 | 19,522,021,50 | 58 500211 20032 250 |
| 14 100 | - | 301 950 |
| 29 octombrie 201X | - | - |  | 2 200 | 19,5 | 42 900 | 8009 6001 500 | 19,522,021,50 | 15 600211 20032 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 preţul de 20,50 lei/kg = 143 500 lei

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

Total 11 800 kg 234 700 lei

* la data de 25 octombrie 201X:

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

4 500 kg la preţul 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 preţul 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 iniţial – 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 şi datoriilor curente;

- costul materialelor consumate în sumă de 369 150 lei – ca majorare a costurilor activităţii de bază şi diminuare a stocurilor.

Anexa 3

**Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat**

***Date iniţiale.*** *Utilizînd datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieşirile 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 | Ieşiri | Sold |
| cant., kg | preţ, lei/kg | valoarea, lei | cant.,kg | preţ, lei/kg | valoarea, lei | cant., kg | preţ, 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:

;

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

;

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

;

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

.

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 iniţial – 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 sfîrşitul 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 şi datoriilor curente;

- costul materialelor consumate în sumă de 377 775,6 lei – ca majorare a costurilor activităţii de bază şi diminuare a stocurilor.

Anexa 31

**Modul de aplicare a metodei LIFO după fiecare ieşire a stocurilor**

***Date iniţiale****.Utilizînd datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieşirile de materiale conform metodei LIFO după fiecare ieşire*.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei LIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 41:

Tabelul 41

**Calculul costului materialelor consumate în baza**

**metodei LIFO după fiecare ieşire**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  **Data** | **Intrări** | **Ieşiri** | **Sold** |
| **cant., kg** | **preţ, lei/kg** | **valoarea,****lei** | **cant.,****kg** | **preţ,****lei/kg** | **valoarea,****lei** | **cant.,****kg** | **preţ,****lei/kg** | **Valoarea,****lei** |
| 1 octombrie 201X | - | - |   | - | - |   | 7000 | 20,50 | 143500 |
| 6 octombrie 201X | 5000  | 19,0  | 95000  | -  | -  |    | 70005000 | 20,5019,0 | 14350095000 |
| 12 000 | - | 238 500 |
| 11 octombrie 201X | 7500  | 19,50  | 146250  | -   | -    |   | 700050007500 | 20,5019,019,5 | 14350095000146250 |
| 19500 | - | 384750 |
| 15 octombrie 201X | -  | -  |   | 43007500 | 19,019,5 | 81700146250 | 7000 700 | 20,5019,00 | 14350013300 |
| 11800 | - | 227950 | 7700 | - | 156800 |
| 22 octombrie 201X | 9600  | 22,0  | 211200  | -    | -    |   | 7000 7009600 | 20,5019,0022,00 | 14350013300211200 |
| 17300 | - | 368000 |
| 25 octombrie 201X | -  | -  |   | 4700 | 22,0 | 103400 | 70004900 | 20,5022,00 | 143500107800 |
|   |    |    | 700 | 19,00 | 13300 |
| 12600 | - | 264600 |
| 27 octombrie 201X | 1500     | 21,50     | 2250     | -     | -     |       | 70004900 7001500 | 20,5022,019,0021,50 | 1435001078001330032250 |
| 14 100 | - | 296 850 |
| 29 octombrie 201X | -    | -    |      | 7001500 | 22,0021,50 | 1540032250 | 70007004200 | 20,5019,0022,00 | 1435001330092400 |
| 2200 | - | 47650 | 11900 | - | 249200 |
| 31 octombrie 201X (total) | 23600 | - | 484700 | 18700 | - | 379000 | 11900 | - | 249200 |

Potrivit metodei LIFO, materialele consumate se evaluează astfel:

- la data de 15 octombrie 201X:

7500 kg la preţul de 19,50 lei/kg =   146250 lei

4300 kg la preţul de 19,00 lei/kg =   81700 lei

Total 11800 kg                                  227950 lei

- la data de 25 octombrie 201X:

4700 kg la preţul de 22,00 lei/kg =   103400 lei

- la data de 29 octombrie 201X:

1500 kg la preţul de 21,50 lei/kg =   32250 lei

700 kg la preţul de 22,00 lei/kg =     15400 lei

Total 2200 kg                                    47650 lei

Costul stocului final de materiale se determină astfel:

a) costul stocului iniţial –                  143500 lei

b) costul materialelor intrate –                      484700 lei

c) costul materialelor consumate –    379000 lei

Valoarea stocului final (a + b – c)     249200 lei

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente;

- costul materialelor consumate în sumă de 379000 lei – ca majorare a costurilor activităţii de bază şi diminuare a stocurilor.

Anexa 4

**Modul de evaluare ulterioară a stocurilor la valoarea realizabilă netă**

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

Tabelul 5

Costul de intrare şi 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 bilanţ în funcţie 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 şi valoarea realizabilă netă pe fiecare televizor, grupă de televizoare şi 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 şi 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. Diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea realizabilă netă în sumă de 3 500 lei (85 000 lei – 81 500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi 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. Diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea realizabilă netă – 500 lei (85 000 lei – 84 500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;
* varianta III: în cazul determinării valorii realizabile nete pe toate televizoarele aflate în stoc – 85 000 lei. În această situaţie nu trebuie întocmite careva înregistrări contabile, deoarece stocurile se reflectă în bilanţ la costul de intrare.