



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IAS® 2 Stocuri



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IAS 2 Stocuri

DOMENIUL DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Standardul IAS® 2 Stocuri prescrie tratamentul contabil pentru stocuri, furnizează îndrumări referitoare la determinarea costului, recunoașterea ulterioară a acestuia drept cheltuială și prezintă formulele de determinare a acestuia care sunt utilizate în calcularea costurilor stocurilor.

După cum este evidențiat în figura 1, IAS 2 se aplică tuturor tipurilor de stocuri, cu excepția instrumentelor financiare, a activelor biologice legate de activitatea agricolă, de producția agricolă în momentul recoltării și de stocurile deținute de brokeri-traderii de pe piețele de mărfuri.

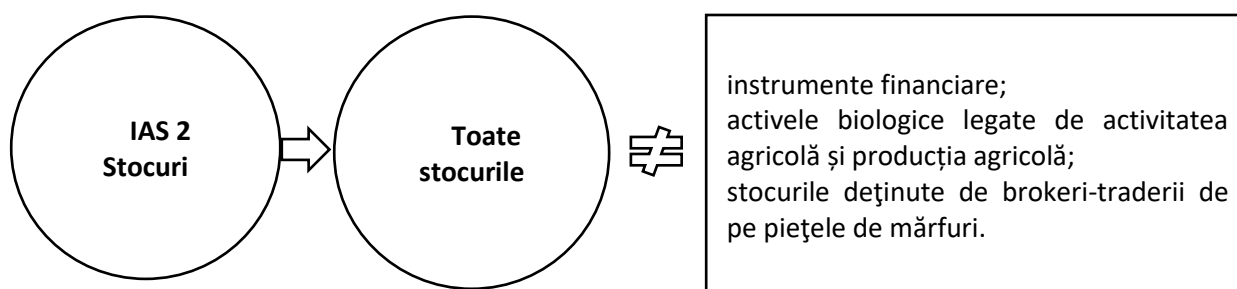


Figura 1. Domeniul de aplicare al IAS 2

Cele mai importante definiții din IAS 2 sunt enumerate în tabelul nr. 1.

Tabelul 1. Definiții cheie (IAS 2.6-8)

Definiție	Explicație
Stocuri	Activele care sunt: <ul style="list-style-type: none">✓ deținute în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activității;✓ în curs de producție în vederea unei astfel de vânzări;✓ sub formă de materii prime și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau în prestarea de servicii.
Costul stocurilor	Costurile de achiziție, de conversie și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în locația și starea lor actuală.
Valoarea realizabilă netă	Prețul de vânzare estimat în timpul desfășurării normale a activității minus costurile estimate de finalizare și cele necesare efectuării vânzării.
Valoarea justă	Prețul care poate fi obținut din vânzarea stocurilor sau din plata unei datorii la primirea unor astfel de stocuri în cadrul unei tranzacții normale între participanții la piață la data evaluării.

Stocurile pot include bunuri destinate revânzării, materii prime sau consumabile, produse finite sau lucrări în curs de execuție, precum și diverse achiziții care vor fi utilizate în procesul de producție. Cheltuielile care nu dau naștere la stocuri sunt contabilizate în conformitate cu alte standarde.

ASPECT FUNDAMENTAL: RECUNOAȘTEREA

Etapele de recunoaștere a stocurilor sunt legate de mișcarea acestora, care este prezentată în figura 2.

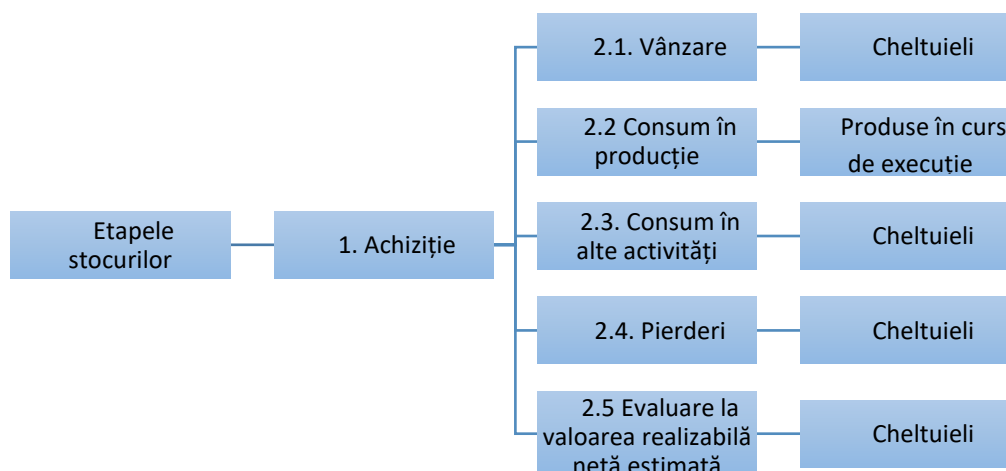


Figura 2. Etapele stocurilor

După cum se prezintă în figura 2, stocurile sunt recunoscute ca și cheltuieli atunci când se recunoaște venitul aferent, la momentul vânzării lor. Deprecierea stocurilor la valoarea lor realizabilă netă și orice alte pierderi legate de stocuri sunt recunoscute ca și cheltuieli în momentul în care are loc această depreciere sau pierdere.

Reluarea aferentă unei depreciere a valorii contabile a stocurilor, care rezultă dintr-o creștere a valorii realizabile nete, este recunoscută ca o reducere a cheltuielilor cu stocurile recunoscute în perioada în care are loc reluarea. În cazul în care stocurile sunt utilizate în producția altor active, cum ar fi bunurile imobiliare, acestea sunt înregistrate în conturile acelor alte active. În acest caz, ele sunt recunoscute ca o cheltuială în conformitate cu normele aplicabile aceluși activ, de exemplu, la calcularea amortizării.

EVALUAREA

Se folosesc diferite metode de evaluare a stocurilor, dar regula de bază care se aplică tuturor entităților este aceeași, prezentată în figura 3.

Stocurile sunt evaluate la minimul dintre cost și valoarea lor realizabilă netă.	
<p>Un exemplu atunci când costul este mai mic</p> <p>Costul bunului A este de 100 u.m., iar valoarea realizabilă netă este de 120 u.m.. În situația poziției financiare, bunurile A vor fi prezentate la costul de 100 u.m. pe bucată.</p>	<p>Un exemplu atunci când valoarea realizabilă netă este mai mică</p> <p>Costul bunului A este de 100 u.m., iar valoarea realizabilă netă este de 80 u.m.. În situația poziției financiare, bunurile A vor fi prezentate la 80 u.m. pe bucată.</p>

Figura 3. Regula de evaluare a stocurilor

Este important să se cunoască modul în care se calculează costurile de cumpărare, costurile de conversie sau alte costuri în cazul achiziției stocurilor.

Costurile de cumpărare. Costul de cumpărare al stocurilor este format din prețul de achiziție, taxele de import și alte taxe (altele decât cele care pot fi recuperate ulterior, ca de exemplu, taxa pe valoarea adăugată), precum și costurile de transport, de manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de stocuri. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare se scad din costurile de cumpărare (a se vedea figura 4).

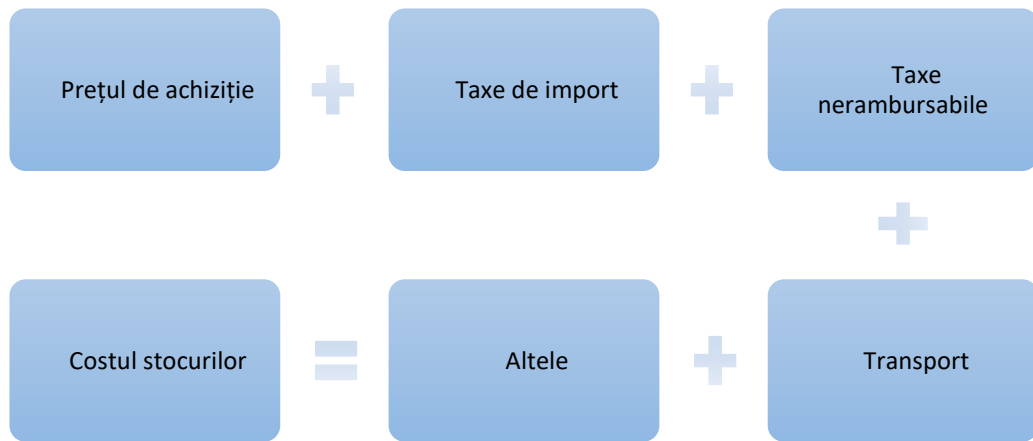
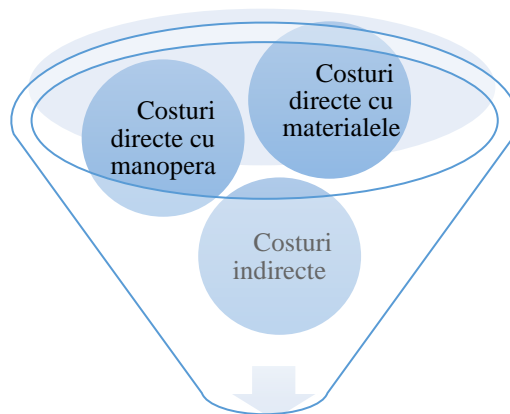


Figura 4. Costurile de cumpărare

Costurile de conversie. Costurile de conversie a stocurilor includ toate costurile direct aferente unităților produse (cum ar fi costurile cu manopera directă), precum și cheltuielile indirecte de producție fixe și variabile (a se vedea figura 5).



Costul stocurilor

Figura 5. Costurile de conversie

Costurile care pot fi atribuite direct unităților de producție includ costul materialelor, costurile directe cu forța de muncă și alte costuri care sunt direct legate de unitățile de producție. Cheltuielile indirecte fixe de producție sunt costuri indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi amortizarea activelor utilizate în procesul de producție, costurile administrative ale procesului de producție și altele. Cheltuielile indirecte de producție variabile sunt acele costuri indirecte de producție care variază direct sau aproape direct în funcție de volumul de producție, cum ar fi costurile indirecte cu materialele și forța de muncă indirectă. În cazul în care mai multe produse sunt fabricate în același timp și costurile de conversie ale fiecărui produs nu pot fi determinate separat, acestea se alocă produselor pe o bază rațională și coerentă.

Alte costuri. Alte costuri sunt incluse în costul stocurilor numai în măsura în care sunt direct legate de și necesare pentru crearea stocurilor. De exemplu, ar putea fi vorba de costurile de dezvoltare a produselor pentru anumiți clienți. Mai jos sunt enumerate exemple de costuri care sunt excluse din costul stocurilor și care sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care sunt suportate:

- ✓ pierderea de materiale neproductive, ca de exemplu generate de furtul acestora;
- ✓ cheltuieli administrative generale, cum ar fi cheltuielile de audit financiar;
- ✓ cheltuieli de vânzare;
- ✓ alte costuri.

Un exemplu este prezentat în tabelul 2. O entitate cumpără doar materia primă A și produce din aceasta produsul B, pe care îl vinde ulterior.

Tabelul 2. Costurile stocurilor

Cheltuieli	Valoare, u.m.	Costurile stocurilor	Nu este inclus în cost
Cheltuieli cu materia primă A, conform facturii de la furnizori (exclusiv TVA)	1.000	v	
TVA-ul specificat în factură	200		v
Costuri de transport	100	v	
Salarii și indemnizații ale muncitorilor productivi	100	v	
Amortizarea echipamentelor de producție	50	v	
Comisionul agentului de vânzare	20		v
Salariul contabilului	100		v
Costurile produsului = 1.000 u.m. + 100 u.m. + 100 u.m. + 50 u.m. = 1.250 u.m.			

Costul produselor agricole recoltate din active biologice. Stocurile clasificate ca producție agricolă sau active biologice au o anumită specificitate. Prin urmare, principiile de evaluare a stocurilor agricole sunt descrise în Standardul IAS 41 Agricultură. Unul dintre cele mai importante aspecte ale producției agricole obținute din activele biologice este că acestea sunt evaluate la valoarea lor justă.

Tehnici de evaluare a costurilor. Entitățile pot alege între mai multe tehnici de evaluare a stocurilor. Dintre acestea se disting următoarele metode: metoda costului standard și metoda de vânzare cu amănuntul (a se vedea tabelul 3).

Tabelul 3. Tehnici de evaluare a costurilor

Tehnici	Explicație
Metoda costului standard	Abordarea bazată pe costurile standard ia în considerare nivelul normal al materialelor, al altor stocuri, al forței de muncă, al eficienței și al capacității operaționale. Acestea sunt reexamineate periodic și, dacă este necesar, sunt revizuite în funcție de condițiile existente.
Metoda prețului cu amănuntul	De obicei, din metoda de vânzare cu amănuntul rezultă un cost aproximativ. Aceasta este utilizată în mod normal pentru a evalua cantități mari de stocuri care se modifică rapid și au marje similare. Această metodă este aleasă atunci când nu este posibil să se aplice alte tehnici de evaluare a costurilor. Aplicând metoda de vânzare cu amănuntul, costul stocurilor scade în mod proporțional cu valoarea lor de vânzare. Se utilizează adesea procentul mediu pentru fiecare

Formulele de determinare a costului. Evaluarea stocurilor necesită utilizarea unor formule de determinare a costurilor stocurilor, care sunt prezentate în figura 6.

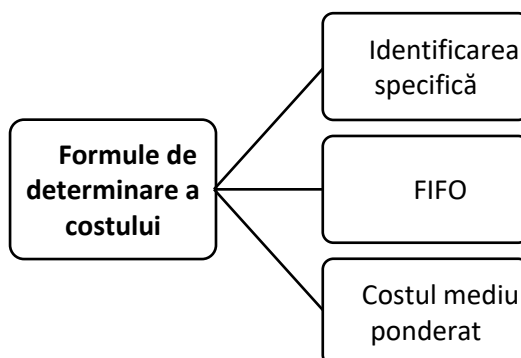


Figura 6. Formule de determinare a costului

Identificarea specifică a costurilor este utilizată pentru articolele care nu sunt fungibile și atunci când este posibilă identificarea costurilor ale anumitor stocuri. Această formulă nu este adecvată pentru articolele care sunt fungibile, pentru care este mai bine să se utilizeze metoda FIFO (primul intrat primul ieșit) sau costul mediu ponderat. Atunci când se utilizează metoda FIFO, se presupune că stocul care este produs sau achiziționat primul va fi primul care va fi consumat. Altfel spus, unitățile rămase în stoc constau din cele mai recente loturi achiziționate sau produse și sunt evaluate la cel mai recent preț de achiziție sau de producție.

Pentru stocurile care sunt mixte și care nu pot fi identificate la data achiziției (sunt fungibile), formula costului mediu ponderat este cea mai utilizată în practică. Atunci când se aplică metoda costului mediu ponderat, costul unitar se determină ca media ponderată a costului unităților existente la începutul perioadei plus costul articolelor similare achiziționate sau produse în cursul perioadei. Media poate fi calculată la sfârșitul perioadei sau după fiecare intrare, în funcție de circumstanțele în care se află entitatea.

Valoarea realizabilă netă. Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat al stocurilor în cursul normal al activității comerciale, minus costurile necesare pentru finalizarea stocurilor și costurile necesare estimate pentru vânzare. Această abordare este dictată de necesitatea de a furniza informații fiabile: stocurile nu ar trebui să fie evaluate la o valoare mai mare decât sumele care se așteaptă să fie obținute prin vânzarea sau consumul lor.

Evaluarea stocurilor la valoarea realizabilă netă se realizează, de obicei, individual. Uneori, din cauza cantității mari a stocurilor, este dificil să se evalueze fiecare stoc în parte, astfel încât poate fi oportună gruparea stocurilor în funcție de natura lor similară sau de alte elemente conexe. Un exemplu este prezentat în tabelul 4. De exemplu, entitatea are două tipuri de stocuri - A și B. Aceste stocuri sunt diferite, astfel încât trebuie evaluate individual. Valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă pentru produsul A este valoarea realizabilă netă a acestuia - 900 u.m., iar pentru produsul B - costul de achiziție, care este de 1.500 u.m.

Tabelul 4. Evaluarea stocurilor

Stoc	Costul de achiziție, u.m.	Valoarea realizabilă netă, u.m.	Cea mai mică valoare, u.m.
A	1.000	900	900

B	1.500	1.600	1.500
Total	2.500	2.500	2.400

Estimarea valorii realizabile nete trebuie să se bazeze pe dovezi fiabile că stocurile pot fi realizate la valoarea estimată. În cazul în care stocurile sunt deținute pentru a fi utilizate în procesul de producție și se așteaptă ca entitățile să vândă produsele finite la costul de achiziție sau la un preț mai mare, atunci stocurile nu sunt depreciate sub cost. Tabelul 5 prezintă câteva cazuri atipice cu privire la determinarea valorii realizabile nete.

Tabelul 5. Exemple atipice de stabilire a valorii realizabile nete

Stabilirea valorii realizabile nete pe baza:	Exemplu
Informațiilor despre evenimente ulterioare	În decembrie 20x1 valoarea realizabilă netă a stocurilor este estimată la 1.000 u.m.. Dar, din cauza crizei economice, în ianuarie 20x1 valoarea realizabilă netă a stocurilor a scăzut la 800 u.m.. Prin urmare, este adecvată evaluarea informațiilor aferente acestui eveniment ulterior raportării pentru a determina valoarea realizabilă netă a stocurilor situațiile financiare emise pentru 20x1.
Informațiilor privind contractele	Entitatea X furnizează servicii de instalare a gardurilor. Aceasta a încheiat un contract cu clientul A, în baza căruia garduri metalice de 1.000 mp vor fi vândute pentru 10.000 u.m.. Entitatea X a cumpărat aceste produse metalice și le deține exclusiv pentru clientul A.

Valoarea realizabilă netă este reestimată în fiecare nouă perioadă. Prin urmare, în cazul în care circumstanțele s-au schimbat și, prin urmare, stocurile au fost depreciate sub cost în perioada precedentă, iar valoarea realizabilă netă a crescut ca urmare a schimbării circumstanțelor economice, scăderea valorii contabile este diminuată. Aceasta poate apărea atunci când stocurile au fost evaluate la valoarea netă de realizare, deoarece prețul lor de vânzare a scăzut în perioada precedentă, iar prețul de vânzare al stocurilor a crescut în perioada următoare. Un exemplu este prezentat în figura 7.

Situația	Data	Înregistrare
Entitatea a achiziționat stocul A la 1.000 u.m. la 15 mai 20x1.	15-05-20x1	Achiziție Dr. Stocuri 1.000 u.m. Cr. Numerar 1.000 u.m.
Se întocmesc situațiile financiare pentru 31 decembrie 20x1. Valoarea realizabilă netă estimată a stocurilor este de 800 u.m.. Prin urmare, entitatea a înregistrat o depreciere a valorii stocurilor pentru 200 u.m.. Valoarea stocurilor prezentată în situația financiară este de 800 u.m..	31-12-20x1	Depreciere Dr. Cheltuieli pentru depreciere 200 u.m. Cr. Stocuri 200 u.m.
Datorită penuriei de materii prime, valoarea realizabilă netă a stocurilor a crescut în 20x2 la 1.500 u.m.. Prin urmare, deprecierea anterioară este anulată. Valoarea stocurilor ajunge din nou la costul de 1.000 u.m..	31-12-20x2	Reluarea deprecierei Dr. Stocuri 200 u.m. Cr. Cheltuieli pentru depreciere 200 u.m.

Figura 7. Exemplu de reducere a deprecierei la valoarea realizabilă netă

Anumite informații privind stocurile trebuie să fie prezentate utilizatorilor situațiilor financiare. Figura 8 prezintă informațiile despre stocuri care trebuie prezentate în situațiile financiare ale entității.

Notele la situațiile financiare	<ul style="list-style-type: none">● informații despre politicile contabile de evaluare a stocurilor și formulele folosite pentru determinarea costului;● valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii corespunzătoare entității;● valoarea contabilă a stocurilor, evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare;● valoarea stocurilor recunoscute drept cheltuieli în cursul perioadei;● valoarea oricărei reduceri de valoare a stocurilor recunoscute drept cheltuieli în cursul perioadei;● valoarea oricărei reluări a deprecierilor de valoare care este recunoscută drept reducere a valorii stocurilor recunoscute drept cheltuieli pe parcursul perioadei;● circumstanțele sau evenimentele care au dus la reluarea unei deprecieri de valoare a stocurilor;● valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.
--	---

Figura 8. Prezentarea informațiilor legate de stocuri

Entitatea poate alege modul de clasificare a stocurilor în prezentarea acestor informații. Cu toate acestea, clasificările obișnuite ale stocurilor sunt prezentate în figura 9.

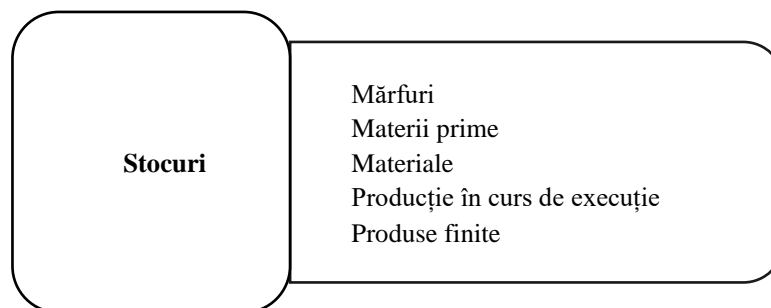


Figura 9. Clasificarea stocurilor

Atunci când prezintă informații despre stocuri, o entitate poate prezenta valoarea stocurilor recunoscute ca și cheltuieli în decursul perioadei. Adesea, în cazul entităților comerciale sau de producție, aceasta este inclusă în costul vânzării. Unele entități prezintă o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată pe natura cheltuielilor sau cu alocarea stocurilor la materii prime și consumabile sau la alte cheltuieli.

EXEMPLE

Exemplul nr. 1

Să luăm un exemplu de calcul al costului vânzării prin aplicarea celor două formule de determinare a costului: FIFO și costul mediu ponderat.

Formula FIFO

Operațiunea	Cantitate	Preț, u.m.	leșire din stoc	Valoare, u.m.
Achiziție	10	15		150
Achiziție	25	19		475
Costul vânzărilor	18	x	10 unități x 15 u.m. + 8 unități x 19 u.m.	302
Rămase în stoc	17		17 unități x 19 u.m.	323

Formula costului mediu ponderat

Operațiunea	Cantitate	Preț, u.m.	leșire din stoc	Valoare, u.m.
Achiziție	10	15		150
Achiziție	25	19		475
Costul vânzărilor	18	x	18 unități x 17.857 u.m.*	321,43
Rămase în stoc	17		17 unități x 17.857 u.m.	303,57
*Calculul costului mediu ponderat	(10 unități x 15 u.m. + 25 unități x 19 u.m.) / (10 unități + 25 unități)	17.857		

Exemplul nr. 2

Entitatea utilizează inventarul permanent și metoda FIFO pentru evaluarea stocurilor. La 5 aprilie entitatea a cumpărat 10 unități din marfa A la prețul unitar de 10 u.m. și 20 de unități din marfa B la prețul unitar de 6 u.m., iar costurile suplimentare de transport pentru toate mărfurile s-au ridicat la 200 u.m. La 6 mai, entitatea a achiziționat 20 de unități din marfa A la prețul de 7 u.m. pe unitate, iar costurile de transport s-au ridicat la 80 u.m. La 15 mai, entitatea a vândut 12 unități din marfa A și 5 unități din marfa B pentru un preț total de 400 u.m.. **Cum se determină costul stocurilor?**

În acest caz, costurile de transport intră în costul mărfurilor și, având în vedere că aceste costuri sunt comune pentru mai multe tipuri de mărfuri (A și B), ele trebuie alocate în mod corespunzător.

Achiziția de pe 5 aprilie

Bunuri	Bucăți	Preț, u.m.	Total, u.m.	Proporția din valoarea mărfurilor, %	Alocarea cheltuielilor de transport, u.m.	Costurile totale ale bunurilor, u.m.	Costuri pe unitate, u.m.
A	10	10	100	45,45	200 x 45,45% = 90,90	100 + 90,90 = 190,90	190,90 / 10 = 19,09
B	20	6	120	54,55	200 x 54,55% =	120 + 109,10 =	229,10 / 20 =

					109,10	229,10	11,455
	Total:	220	100,00		200,00	420,00	-

Achiziția de pe 6 mai

Bunuri	Bucăți	Preț, u.m.	Total, u.m.	Proportia din valoarea mărfurilor, %	Alocarea cheltuielilor de transport, u.m.	Costurile totale ale bunurilor, u.m.	Costuri pe unitate, u.m.
A	20	7	140	100,00	80,00	140 + 80 = 220,00	220 / 20 = 11,000
	Total:		140	100,00	80,00	220,00	-

Care va fi cheltuiala rezultată din vânzarea de bunuri ce va fi recunoscută? Se obișnuiește să se completeze o fișă de stoc pentru a estima corect costul vânzărilor. Fișele de stoc facilitează evaluarea aplicabilității metodei FIFO și calcularea corectă a costului.

Fișa de stoc a produsului A

Data	Operația	Intrări de stocuri			Ieșiri de stocuri			Stoc la sfârșitul perioadei		
		Bucăți	Costuri, u.m./buc	Valoare, u.m.	Bucăți	Costuri, u.m./buc	Valoare, u.m.	Bucăți	Costuri, u.m./unitate	Valoare, u.m.
5 aprilie	Achiziție	10	19,09	190,90				10	19,09	190,90
6 mai	Achiziție	20	11,00	220,00				10 +20	19,09 11,00	190,90 +220,00
15 mai	Vânzare	12			10 +2	19,09 11,00	190,90 +22,00 =212,90	18	11,00	198,00

Se poate observa că achizițiile de bunuri A constau în două operații (5 aprilie și 6 mai); prin urmare, se ține evidența separată a mărfurilor mai vechi (aprilie) de cele din noua achiziție (6 mai).

Fișa de stoc a produsului B

Data	Operația	Intrări de stocuri			Ieșiri de stocuri			Stoc la sfârșitul perioadei		
		Bucăți	Costuri, u.m./buc	Valoare, u.m.	Bucăți	Costuri, u.m./buc	Valoare, u.m.	Bucăți	Costuri, u.m./buc	Valoare, u.m.
5 aprilie	Achiziție	20	11,455	229,10				20	11,455	229,10
15 mai	Vânzare				5	11,455	57,275	15	11,455	171,825

Se poate observa că, în cazul bunurilor B, a existat o singură achiziție și o singură vânzare.

Costul total al bunurilor vândute în luna mai este, deci, de:

Costurile vânzării = 212,90 u.m. (produsul A) + 57,27 u.m. (produsul B) = 270,17 u.m.

Cum se înregistrează operațiile respective în contabilitate și care este soldul stocurilor la sfârșitul perioadei?

Data	Înregistrare
5 aprilie, achiziție	Dr. Stocuri 420,00 u.m. Cr. Numerar 420,00 u.m.
6 mai, achiziție	Dr. Stocuri 220,00 u.m. Cr. Numerar 220,00 u.m.
15 mai, vânzare	Dr. Creanțe 400,00 u.m. Cr. Venituri din vânzări 400,00 u.m. Dr. Costul vânzării 270,17 u.m. Cr. Stocuri 270,17 u.m.

Soldul stocurilor se calculează pe baza înregistrărilor din registrul jurnal și apoi se verifică cu fișele de stoc.

Dr.		Stocuri		Mărfuri	Valoare, u.m.
	Cr.				
Sold inițial:	0,00 u.m.			A	198,00
5 aprilie:	420,00 u.m.			B	171,83
6 mai:	220,00 u.m.			Total:	369,83
			15 mai: 270,17 u.m.		
Sold final:	369,83 u.m.				