

ABORDĂRI PRIVIND APLICAREA PREVEDERILOR S.N.C. 2 „STOCURILE DE MĂRFURI ȘI MATERIALE” LA ÎNTREPRINDERILE AGRICOLE

BULGARU VERONICA
Universitatea Agrară de Stat din Moldova

Abstract. Since the moment of the putting in application of S.N.C. 2 „The stocks of goods and materials” have appeared certain difficulties related to the practical realization of the objectives of this standard. So it is necessary a deep estimation of the mentioned standard content with the making evident of the existent inconveniences and the possibilities of solving of these ones.

Key words: Consumptions, Cost, Materials, Standard, Stocks.

INTRODUCERE

Din momentul punerii în aplicare a S.N.C. 2 „Stocurile de mărfuri și materiale” au apărut anumite dificultăți legate de realizarea practică a obiectivelor acestui standard. Actualmente conform paragrafului 8 din S.N.C. 2 stocurile achiziționate urmează a fi înregistrate la costul efectiv care înglobează consumurile de achiziționare, consumurile de prelucrare și alte consumuri aferente aducerii bunurilor respective la locul de păstrare și în starea de utilitate. Deși standardul în cauză a fundamentat costul în calitate de bază pentru evaluarea inițială a stocurilor, prevederile acestuia n-au fost armonizate suficient cu conținutul altor acte normative, ceea ce generează incertitudini în privința contabilizării consumurilor aferente aducerii bunurilor până în starea de utilitate. Pentru a exclude inconveniente existente este oportun de a stabili o limită concretă până la care consumurile suportate în procesul de aprovizionare sau de producție să fie atribuite la costul stocurilor procurate sau obținute pe teren. În plus, este necesar de a preciza condițiile de includere în costul stocurilor importate a diferențelor de curs valutar.

MATERIAL ȘI METODĂ

Studiul efectuat se bazează pe generalizarea și sistematizarea problemelor existente în domeniul recunoașterii inițiale a stocurilor într-un șir de întreprinderi agricole din Republica Moldova (stațiunea tehnologico-experimentală „Pașcani”, cooperativele agricole de producție ”Ciobalaccia” și „Manubeevca”, societatea cu responsabilitate limitată ”Pohoarna-Agro” ș. a.). Drept suport metodologic au servit principiile fundamentale ale contabilității, prevederile S.N.C. 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”, IAS 2 „Stocuri”, Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, alte acte normative. În calitate de metode de cercetare s-au utilizat analiza, sinteza și studiul monografic.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

S.N.C. 2, fiind unul din elementele de bază ale sistemului complex de reglementare statală din domeniu, stabilește regulile de evaluare a stocurilor de mărfuri și materiale, de calculare a costului acestora și de reflectare a activelor materiale curente în rapoartele financiare. De asemenea în standard este dezvoltată componența stocurilor care pe lângă valorile tradiționale, tratate ca stocuri și până la reforma contabilă, suplimentar includ producția în curs de execuție, produsele și mărfurile. Astfel de abordare corespunde, în fond, normelor internaționale și reflectă exhaustiv conținutul economic al categoriei „Stocuri de mărfuri și materiale”.

Deși S.N.C. 2 a extins semnificativ componența stocurilor, totuși problema esenței economice a părților componente ale acestora a rămas nesoluționată. Stocurile sunt tratate doar ca active care îmbracă forma de materiale, produse finite,

producție neterminată, mărfuri și obiecte de mică valoare și scurtă durată. Precizarea inclusă în standard privind destinația acestora (pentru vânzare sau consum) și forma de manifestare (ca producție neterminată) este corectă, însă insuficientă, întrucât neglijează și alte sfere, nu mai puțin importante, de utilizare a stocurilor de mărfuri și materiale (de exemplu, crearea activelor pe termen lung, deservirea necesităților generale și administrative etc.). Nu-i specificat nici modul de includere a valorii acestora în consumurile sau cheltuielile perioadei de gestiune (treptat sau dintr-o dată). Astfel, materialele ca condiție indispensabilă a oricărei activități economice influențează direct ritmul și continuitatea procesului de producție, realizându-și proprietățile utile prin cele mai diverse forme (carburanții – prin ardere, semințele – prin încorporare în sol și încolțire, furajele - prin nutriție etc.). Însă **S.N.C. 2**, menit să reglementeze aspectele primordiale ale evidenței materialelor, nu conține cel puțin noțiunea lor. În acest context, pornind de la prevederile **Bazelor conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare** și **S.N.C. 5** (Ghidul contabilului, 2007) se propune de a defini materialele ca parte componentă a stocurilor, destinate utilizării în termen de 12 luni și care se folosesc doar o singură dată în procesul de fabricare a produselor (executarea lucrărilor, prestarea serviciilor) sau în alte scopuri.

Nu este dezvoltată în **S.N.C. 2** nici noțiunea de producție în curs de execuție. De menționat că și în literatura de specialitate esența acesteia se tratează în mod diferit, fără indicarea conținutului concret. Astfel, autorii definesc această noțiune ca „...producție care nu a trecut toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, precum și produsele terminate, dar nesupuse probelor și recepției calitative și cantitative” (A. Nederița, 2003; N. Feleagă, I. Ionașcu, 1993; L. Chirică, 2001), „...produse sau servicii aflate la etapele intermediare de prelucrare sau efectuare (prestare)” (A. Nederița, 2007) etc. În viziunea noastră, producția în curs de execuție reprezintă materia primă și materialele de bază care n-au trecut toate etapele prelucrării tehnologice și, ca urmare, nu pot fi calificate drept produse. Prin astfel de abordare se precizează componența materialelor care participă direct în procesul de fabricare a produselor și formează conținutul fizic al acestora. Totodată în sectorul agrar, spre deosebire de alte ramuri ale economiei naționale, producția în curs de execuție durează o perioadă îndelungată. Astfel, în funcție de particularitățile ciclului agricol această perioadă poate constitui până la 11 luni pentru culturile cerealiere de toamnă și circa 6-9 luni – pentru celelalte culturi anuale de câmp. De aceea în agricultură producția în curs de execuție reprezintă lucrările executate și materialele de bază consumate pentru formarea, dezvoltarea, îngrijirea și protejarea activelor biologice care încă nu s-au transformat în produse.

O particularitate importantă a **S.N.C. 2** constă în extinderea componenței consumurilor care urmează a fi incluse în costul efectiv al stocurilor de valori materiale. Astfel, conform paragrafului 8 din acest standard la costul stocurilor, deopotrivă cu consumurile de achiziționare și prelucrare, se raportează suplimentar consumurile privind aducerea acestora la locul de păstrare și/sau în starea de utilitate. Deși **S.N.C. 2** prevede includerea în costul bunurilor a consumurilor pentru aducerea lor în stare de utilitate, însă nu se specifică ce anume se subînțelege prin astfel de stare: capacitatea de păstrare îndelungată, pregătirea

pentru consumul de producție etc. Astfel, dacă se acceptă varianta a doua, atunci rezultă că costul semințelor apte pentru însămânțare include și consumurile pentru dezinfectare, iar costul îngrășămintelor pregătite pentru încorporare în sol – și consumurile pentru mărunțire sau malaxare. Însă aceasta contravine prevederilor **S.N.C. 6** (Ghidul contabilului, 2007) și conținutului procesului tehnologic din fitotehnie. Discordanțele menționate generează numeroase incertitudini în activitatea practică a contabililor și conduc deseori la aplicarea sancțiunilor financiare de către organele de control.

Pentru a exclude litigiile potențiale este oportun de a stabili o limită concretă până la care consumurile suportate în procesul de aprovizionare sau de producție pot fi incluse în costul stocurilor procurate sau obținute pe teren. Limita indicată se marchează în contabilitate printr-un termen special – „franco”. Plafonul până la care consumurile pot fi incluse în costul stocurilor este prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Limita pentru includerea consumurilor în costul stocurilor procurate sau obținute pe teren de către întreprinderile agricole

Nr. crt.	Tipul stocurilor	Limita consumurilor
A	B	C
1.	Stocuri cumpărate	Franco-punct de depozitare (păstrare)
2.	Stocuri obținute pe teren și supuse condiționării	Franco-fățare sau alt loc de condiționare a recoltei
3.	Stocuri obținute pe teren și destinate vânzării sau consumului intern fără condiționare prealabilă	Franco-punct de recepție (păstrare)
4.	Stocuri de furaje destinate nutriției animalelor	Franco-loc de consum
5.	Stocuri de masă verde destinate producerii silozului, fânajului, făinii de ierburi sau granulelor	Franco-loc de utilizare, de obținere a fânajului, de preparare a făinii de ierburi sau granulelor

În afară de aceasta, întreprinderile se confruntă cu anumite dificultăți și în domeniul contabilizării diferențelor de curs valutar constatate cu ocazia achiziționării stocurilor contra valutei străine. De menționat că potrivit paragrafului 10 din **S.N.C. 2** consumurile de achiziționare a stocurilor pot include diferența favorabilă de curs valutar, survenită nemijlocit la procurarea bunurilor din străinătate și facturate în condițiile devalorizării semnificative a valutei naționale. Concomitent paragraful respectiv din **S.N.C. 21 „Efectele variațiilor cursurilor valutare”** (Ghidul contabilului, 2007) se precizează că diferența respectivă se include în valoarea de intrare a activelor cu condiția că valoarea de bilanț rectificată nu depășește valoarea cea mai mică dintre valoarea curentă și valoarea venală. Însă aplicarea acestor prevederi în practică se confruntă cu dificultăți de ordin tehnic, întrucât sintagma „devalorizare sau depreciere serioasă a valutei” din **S.N.C. 2** nu conține parametri valorici sau cantitativi concreți care ar facilita calculele respective. După cum se știe, modificarea valorii de intrare a stocurilor după recunoașterea lor inițială nu se permite, cu excepția cazurilor deteriorării sau degradării parțiale a acestora, uzurii parțiale sau integrale, reducerii prețurilor de vânzare etc. De aceea, dacă nu are loc hiperinflație, diferențele de curs valutar rezultate din achiziționarea stocurilor urmează a fi contabilizate, după caz, în componența cheltuielilor sau a veniturilor din activitatea financiară. Anume din aceste considerente din prevederile **IAS 2** a fost eliminată metoda alternativă de capitalizare a diferențelor de curs valutar.

În scopul reflectării obiective a elementelor contabile în rapoartele financiare **S.N.C. 2** prevede evaluarea stocurilor de valori materiale la prețul de procurare (adică la valoarea de intrare sau istorică) sau la prețul de piață, dacă acesta este mai mic decât prețul de procurare. În acest sens, conform paragrafului 26 din standardul în cauză entitățile au dreptul de a efectua reevaluarea bunurilor materiale, stabilind valoarea realizabilă netă a acestora. Diferențele apărute în urma reevaluării sunt constatate ca rezultat al activității operaționale și conform **S.N.C. 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”** (Ghidul contabilului, 2007) urmează a fi atribuite la alte cheltuieli operaționale. Asemenea interpretare, însă, nu are importanță și în scopuri fiscale, deoarece diferențele menționate nu se permit spre deducere. Totodată conform paragraful 30 din **S.N.C. 2** (Ghidul contabilului, 2007) materialele și alte stocuri destinate fabricării produselor nu pot fi evaluate sub costul lor, dacă se prevede că aceste produse vor fi vândute la un preț egal sau mai mare decât acest cost. Dacă, însă, se preconizează că costul produselor va fi mai mare decât prețurile de piață curente, atunci materialele și alte stocuri urmează a fi evaluate la valoarea realizabilă netă. Această măsură orientează entitățile spre reflectarea autentică a elementelor contabile atât la etapa actuală, cât și în viitorul previzibil.

Pe de altă parte, paragraful 32 din standardul de mai sus prescrie respectarea principiului prudenței la constatarea valorii stocurilor de bunuri materiale drept cheltuială. Dacă în perioada de gestiune curentă s-au atribuit la cheltuieli pierderile din diminuarea valorii realizabile nete, iar în perioada următoare prețul de piață s-a majorat, atunci diferența apărută din majorare în limitele costului se recunoaște drept venit.

CONCLUZII

1. Prevederile **S.N.C. 2** nu dezvăluie în măsura necesară componenta consumurilor care urmează a fi incluse în costul efectiv al stocurilor de valori materiale. În plus, prevederile acestui standard sunt corelate insuficient cu conținutul **S.N.C. 6**, ceea ce generează incertitudini în procesul contabilizării consumurilor respective.

2. Stabilirea limitei până la care consumurile suportate în procesul de aprovizionare sau de producție urmează să fie atribuite la costul stocurilor procurate sau obținute pe teren facilitează delimitarea acestora și determinarea mai corectă a unui număr impunător de indicatori economici.

3. Diferențele favorabile de curs valutar constatate cu ocazia procurării stocurilor din străinătate și facturate în condițiile devalorizării semnificative a valutei naționale pot fi incluse în costul bunurilor achiziționate doar în cazul hiperinflației. În rest aceste diferențe urmează a fi contabilizate, după caz, în componenta rezultatelor din activitatea financiară.

BIBLIOGRAFIE

1. CHIRICĂ, L. *Curs complet de contabilitate și fiscalitate*. București: Editura Economică, 2001. 416 p. ISBN 973-590-482-9
2. FELEAGĂ, N., IONAȘCU, I. *Contabilitate financiară*. București: Editura economică, 1993. 255 p. ISBN 973-590-715-2
3. *Ghidul contabilului*. Chișinău: „Vivar – Editor” S.R.L., 2007. 533 p. ISBN 978-9975-9623-9-1
4. NEDERIȚA, A. *Corespondența conturilor contabile conform prevederilor S.N.C. și Codului fiscal*. Chișinău: Contabilitate și audit, 2007. 640 p. ISBN 978-9975-9546-4-8
5. NEDERIȚA, A și alții. *Contabilitate financiară*. Chișinău: ACAP, 2003. 637 p. ISBN 9975-9702-1-4