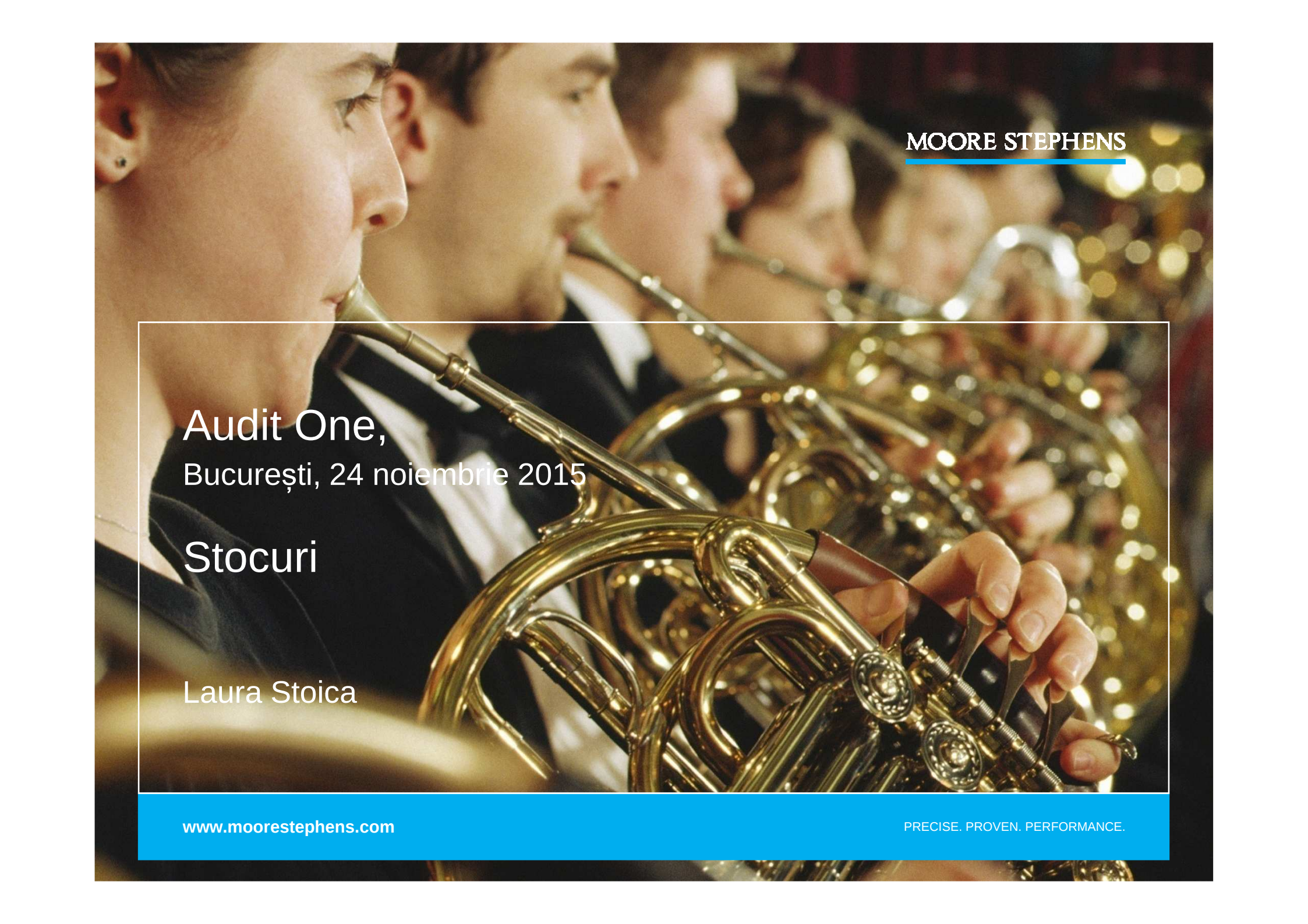




MOORE STEPHENS

Audit One,
București, 24 noiembrie 2015

Stocuri

Laura Stoica

www.moorestephens.com

PRECISE. PROVEN. PERFORMANCE.

CUPRINS



- Cadrul legislativ de referință
- Recunoașterea stocurilor
- Evaluarea la intrare
- Evaluarea la ieșire
- Reduceri comerciale
- Documente justificative
- Metode de inventariere
- Inventarierea stocurilor

Cadrul legislativ de referință



- **OMFP nr. 1802/2014** pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate;
- **OMFP nr. 3512/2008** privind documentele financiar contabile;
- **OMFP nr. 2861/2009** pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.
- **OMFP nr. 1826/2003** pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune
- **OMFP nr. 2226/2008** privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată

Recunoasterea stocurilor (1)



Stocurile = Active circulante

Un activ se clasifica ca activ circulant atunci când:

- ✓ se asteapta sa fie realizat sau este detinut cu intentia de a fi vândut sau consumat in cursul normal al ciclului de exploatare al entitatii;
- ✓ este detinut, in principal, in scopul tranzactionarii;
- ✓ **se asteapta a fi realizat in termen de 12 luni de la data bilantului;** sau
- ✓ este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a caror utilizare nu este restrictionata.

Stocurile sunt **active circulante**:

- ✓ detinute pentru a fi vândute pe parcursul desfasurarii normale a activitatii;
- ✓ in curs de productie in vederea vânzarii in procesul desfasurarii normale a activitatii; sau
- ✓ sub forma de materii prime, materiale si alte consumabile care urmeaza sa fie folosite in procesul de productie sau pentru prestarea de servicii.

Recunoasterea stocurilor (2)



In cadrul stocurilor se cuprind:

- marfurile
- materiile prime
- materialele consumabile
- materialele de natura obiectelor de inventar;
- produsele (semifabricatele; produsele finite; rebuturile, materialele recuperabile si deseurile; produsele agricole);
- activele biologice de natura stocurilor;
- ambalajele;
- *productia in curs de executie, reprezentând productia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevazute in procesul tehnologic, precum si produsele nesupuse probelor si receptiei tehnice sau necomplete in intregime. In cadrul productiei in curs de executie se cuprind, de asemenea, serviciile si studiile in curs de executie sau ne terminate.*
- bunurile aflate in custodie, pentru prelucrare;
- bunurile aflate in consignatie la terti;
- masinile folosite numai ca material de demonstratie pentru negociere in domeniul automobilelor, cu durata de utilizare de sub un an.

Recunoasterea stocurilor (3)



Sunt reflectate, de asemenea, distinct in contabilitate, acele stocuri cumparate, pentru care s-au transferat riscurile si beneficiile aferente, dar care sunt in curs de aprovizionare (grupa 32 "Stocuri in curs de aprovizionare").

Inregistrarea in contabilitate a intrarii stocurilor se efectueaza **la data transferului riscurilor si beneficiilor**.

Regula generala: data livrării = data transferului de control/propietate

Exceptii:

- ✓ bunuri vândute in consignatie sau stocurile la dispozitia clientului;
- ✓ stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care ramân in evidenta debitorului pâna la vânzarea lor;
- ✓ bunuri receptionate pentru care nu s-a primit inca factura, care trebuie inregistrate in activele cumparatorului;
- ✓ bunuri livrate si nefacturate, care trebuie scoase din evidenta, transferul de proprietate având loc;
- ✓ bunuri vândute si nelivrate inca, pentru care a avut loc transferul proprietatii. De exemplu, la vânzarile cu conditia de livrare "**ex-work**", bunurile vândute ies din stocul vânzatorului din momentul punerii lor la dispozitia cumparatorului etc.

Evaluarea la intrare (1)



Evaluarea la intrare a stocurilor se face la:

- ✓ **costul de achizitie**
- ✓ **costul de productie**

In functie de specificul activitatii, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea:

- ✓ **metoda costului standard**, in activitatea de productie
- ✓ **metoda pretului cu amanuntul**, in comertul cu amanuntul.

Evaluarea la intrare (2)



Costul de achizitie inseamna pretul datorat si eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achizitie.

Costul de achizitie al bunurilor cuprinde:

- ✓ pretul de cumparare,
- ✓ taxele de import,
- ✓ alte taxe (cu exceptia acelor pe care persoana juridica le poate recupera de la autoritatile fiscale),
- ✓ cheltuielile de transport, manipulare si alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achizitiei bunurilor respective,
- ✓ comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obtinerea de autorizatii si alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

Atentie! Cheltuielile de transport se includ inclusiv atunci când functia de aprovizionare este externalizata;

In cazul bunurilor achizitionate insotite de factura sau de aviz de insotire a marfii, urmând ca factura sa soseasca ulterior, cursul valutar utilizat la inregistrarea in contabilitate este **cursul de la data receptiei bunurilor**.

Evaluarea la intrare (3)



Costul de productie inseamna pretul de achizitie al materiilor prime si al materialelor consumabile si alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului in cauza.

Costul de productie sau de prelucrare al stocurilor cuprinde:

- ✓ *cheltuielile directe aferente productiei*, si anume: materiale directe, energie consumata in scopuri tehnologice, manopera directa si alte cheltuieli directe de productie, costul proiectarii produselor, precum si
- ✓ *cota cheltuielilor indirecte de productie* alocata in mod rational ca fiind legata de fabricatia acestora.

Prestatorii de servicii evalueaza stocurile la costurile lor de productie care constau in:

- ✓ manopera si
- ✓ alte costuri legate de personalul direct angajat in furnizarea serviciilor, inclusiv personalul insarcinat cu supravegherea, precum si
- ✓ cheltuielile de regie de atribuit.

Evaluarea la intrare (4)



NU se includ in costul stocurilor unui prestator de servicii:

- Manopera si alte costuri legate de vânzare
- Costuri legate de personalul angajat in administrația generala

Acestea sunt recunoscute drept cheltuieli in perioada in care sunt suportate.

De asemenea, costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea incorporate in preturile facturate de prestatorii de servicii.

Evaluarea la intrare (5)



Exemple de costuri care **nu trebuie incluse in costul stocurilor**, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei in care au survenit, sunt urmatoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de productie inregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu exceptia cazurilor in care aceste costuri sunt necesare in procesul de productie, anterior trecerii intr-o noua faza de fabricatie. Cheltuielile de depozitare se includ in costul de productie atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile in locul si in starea in care se gasesc;
- regiile (cheltuielile) generale de administratie care nu participa la aducerea stocurilor in forma si locul final;
- regia fixa nealocata costului, care se recunoaste drept cheltuiala in perioada in care a aparut. Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacitatii normale de productie (activitate).

Evaluarea la iesire (1)



La iesirea din gestiune a stocurilor, acestea se evalueaza si inregistreaza in contabilitate prin aplicarea uneia din urmatoarele metode:

- ✓ metoda costului mediu ponderat - **CMP**;
- ✓ metoda primul intrat-primul iesit - **FIFO**;
- ✓ metoda ultimul intrat-primul iesit - **LIFO**.

Metoda "costului mediu ponderat" (**CMP**):

calcularea costului fiecarui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate in stoc la inceputul perioadei si a costului elementelor similare produse sau cumparate in timpul perioadei.

Media poate fi calculata periodic sau dupa fiecare receptie. Perioada de calcul nu trebuie sa depaseasca durata medie de stocare.

Evaluarea la iesire (2)



Metoda "primul intrat-primul iese" (**FIFO**):

bunurile iesite din gestiune se evalueaza la **costul de achizitie sau de productie al primei intrari** (lot). Pe masura epuizarii lotului, bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau de productie al lotului urmator, in ordine cronologica.

Metoda "ultimul intrat-primul iese" (**LIFO**):

bunurile iesite din gestiune se evalueaza la **costul de achizitie sau de productie al ultimei intrari** (lot). Pe masura epuizarii lotului, bunurile iesite din gestiune se evalueaza la costul de achizitie sau costul de productie al lotului anterior, in ordine cronologica.

Reduceri comerciale (1)



Reduceri comerciale (exemple):

- ✓ **rabaturile** - se primesc pentru defecte de calitate si se practica asupra pretului de vânzare;
- ✓ **remizele** - se primesc in cazul vânzarilor superioare volumului convenit sau daca cumparatorul are un statut preferential; si
- ✓ **risturnele** - sunt reduceri de pret calculate asupra ansamblului tranzactiilor efectuate cu acelasi tert, in decursul unei perioade determinate.

Reduceri comerciale (2)



Reducerile comerciale acordate de furnizor si **inscrise pe factura de achizitie** ajusteaza in sensul reducerii costul de achizitie al bunurilor. Atunci când achizitia de produse si primirea reducerii comerciale sunt tratate impreuna, reducerile comerciale primite ulterior facturarii ajusteaza, de asemenea, costul de achizitie al bunurilor.

Reducerile comerciale **primite ulterior facturarii**:

- corecteaza costul stocurilor la care se refera, daca acestea mai sunt in gestiune.
- se evidentiaza distinct in contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de terti, daca stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt in gestiune.

Atunci când vânzarea de produse si acordarea reducerii comerciale sunt tratate impreuna, reducerile comerciale acordate ulterior facturarii ajusteaza veniturile din vânzare.

Reducerile comerciale **acordate ulterior facturarii**, indiferent de perioada la care se refera, se evidentiaza distinct in contabilitate (contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terti.

Documente financiar- contabile conform OMFP 3512/2008



III. BUNURI DE NATURA STOCURILOR

Nota de receptie si constatare de diferente

Bon de primire in consignatie

Bon de predare, transfer, restituire

Bon de consum

- Bon de consum (colectiv)

- Fisa limita de consum

- Lista zilnica de alimente

Dispozitie de livrare

Aviz de insotire a marfii

Fisa de magazie

- Fisa de magazie (cu doua unitati de masura)

Fisa de evidenta a materialelor de natura obiectelor de inventar in folosinta

Registrul stocurilor

- Registrul stocurilor

Lista de inventariere

- Lista de inventariere

- Lista de inventariere (pentru gestiuni global-valorice)

VI. CONTABILITATE GENERALA

Jurnal privind consumurile si alte iesiri de stocuri

Borderou de primire a obiectelor in consignatie

Borderou de iesire a obiectelor din consignatie

- Balanta analitica a stocurilor

Documente justificative



- Factura
- Aviz de însoțire a mărfurilor
- Nota de livrare

Metode inventariere



Contabilitatea stocurilor se tine:

- cantitativ si valoric (**inventarul permanent**) sau
- numai valoric (**inventarul intermitent**)

Metoda inventarului permanent: in contabilitate se inregistreaza toate operatiunile de intrare si iesire, ceea ce permite stabilirea si cunoasterea in orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât si valoric.

Inventarul permanent presupune inregistrarea intrarilor de stocuri prin conturile din clasa 3.

301 Materii prime = **401** Furnizori

Metode inventariere – Inventarul intermitent (1)



Metoda inventarului intermitent: stabilirea iesirilor si inregistrarea lor in contabilitate se face pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei.

Inventarierea faptica a stocurilor se efectueaza:

- **conform politicilor contabile**, dar
- **nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale.**

Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii.

Atentie! Inventarul intermitent nu se utilizeaza in comertul cu amanuntul in situatia in care se aplica metoda global-valorica.

Metode inventariere – Inventarul intermitent (2)



Metoda inventarului intermitent consta in faptul ca **intrarile de stocuri** nu se inregistreaza prin conturile de stocuri, ci **prin conturile de cheltuieli**.

6xx = 401

Stabilirea iesirilor de stocuri in cursul perioadei are la baza inventarierea factica a stocurilor la sfârșitul perioadei.

Iesirile de stocuri (**E**) se determina ca diferenta intre valoarea stocurilor initiale (**Si**), la care se adauga valoarea intrarilor (**I**), si valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei (**Sf**) stabilite pe baza inventarului.

$$\mathbf{E = Si + I - Sf}$$

Metode inventariere – Inventarul intermitent (3)



La începutul exercitiului/perioadei, după caz, se anulează stocul existent ca o ieșire de stoc prin înregistrarea acestuia în clase de cheltuieli privind materiile prime, materialele etc.

6xx = 3xx

La sfârșitul perioadei stocurile determinate în baza inventarierii efectuate, respectiv cele care nu au fost consumate în procesul de producție sau vândute, după caz, se înregistrează ca o intrare de stoc

3xx = 6xx

Inventarierea stocurilor – OMFP 2861/2009 (1)



Toate bunurile ce se inventariază se inscriu în **listele de inventariere**, care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri.

Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate se întocmesc liste de inventariere distincte sau situații analitice separate, după caz.

Stabilirea stocurilor factice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective.

Bunurile aflate asupra angajaților la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază și se trec în liste de inventariere distincte, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor.

Inventarierea stocurilor – OMFP 2861/2009 (2)



Bunurile existente in entitate și aparținând altor entități (inchiriate, in leasing, in concesiune, in administrare, in custodie, primite in vederea vânzării in regim de consignatie, spre prelucrare etc.) se inventariază și se inscriu in liste de inventariere distincte.

Listele de inventariere cuprinzând bunurile aparținând tertilor se trimit și persoanei fizice sau juridice, române ori străine, după caz, căreia ii aparțin bunurile respective, **in termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii**, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri in termen de **5 zile lucrătoare** de la primirea listelor de inventariere.

Bunurile aflate in expeditie se inventariază de către entitățile furnizoare, iar **bunurile achizitionate aflate in curs de aprovizionare se inventariază de entitatea cumpărătoare** și se inscriu in liste de inventariere distincte.

Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările și serviciile in curs de executie sau neterminate.

Inventarierea stocurilor – OMFP 2861/2009 (3)



Inventarierea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție din cadrul secțiilor auxiliare se face **prin stabilirea stadiului de execuție a acestora.**

La entitățile care au activitate de construcții-montaj, pe baza constatării la fața locului, se includ în liste de inventariere distincte,

- pe categorii de lucrări și părți de elemente de construcții la care n-a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în devize, respectiv
- lucrări executate (terminate), dar nereceptionate de către beneficiar,
- **denumirea obiectului și**
- **valoarea determinată**
 - potrivit stadiului de execuție,
 - potrivit valorii din documentația existentă (devize),
 - precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii.

Inventarierea stocurilor – OMFP 2861/2009 (4)



Completarea listelor de inventariere se efectuează:

- ✓ fie folosind sistemul informatic de prelucrare automată a datelor,
- ✓ fie prin inscrierea elementelor de active identificate, fără spații libere și fără ștersături, conform procedurilor interne aprobate.

Listele de inventariere utilizate sunt cele prezentate ca model în anexa nr. 3 la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Inventarierea stocurilor – OMFP 2861/2009 (5)



În situația constatării unor **plusuri în gestiune**, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

În cazul constatării unor **lipsuri imputabile în gestiune**, administratorii trebuie să impută persoanelor vinovate bunurile lipsă **la valoarea lor de înlocuire**.

Valoare de înlocuire = costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde pretul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli, accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv.

În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei. => NU se emite factura/ NU se colectează TVA

Inventarierea stocurilor – OMFP 2861/2009 (6)



Rezultatele inventarierii se inscriu de către comisia de inventariere într-un **proces-verbal**. Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de **7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere**, administratorului. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult **7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere** de către administrator.

Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit Legii nr. 82/1991 și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Pe baza registrului-inventar și a balantei de verificare întocmite la finele exercitiului financiar se întocmește **bilantul** ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.

Întrebări?



Mulțumesc!

