

LUCRARE PRACTICĂ NR. 9

Potrivit prevederilor legale, activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă¹, prin reflectarea unei *ajustări pentru depreciere*.

Asemenea ajustări se fac pentru stocuri în vederea prezentării lor la cea mai mică valoare de piață. Un asemenea mod de evaluare nu poate fi continuat dacă motivele pentru care au fost făcute ajustările pentru depreciere nu mai sunt aplicabile. Prin urmare, în situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe în totalitate sau într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri.

Reflectarea în contabilitate a unei ajustări pentru deprecierea stocurilor presupune, așadar, ca la încheierea exercițiului financiar elementele de stocuri să se evalueze și să se evidențieze în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare în unitate (valoarea contabilă) pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, se compară **valoarea de intrare (contabilă)** cu cea stabilită pe baza inventarierii, denumită **valoare de inventar**.

Diferențele constatate în plus între mărimea primului indicator și nivelul celui de-al doilea, pentru fiecare sortiment de stoc, nu se înregistrează în contabilitate; valoarea stocurilor se menține la cea contabilă, adică la valoarea lor de intrare în unitate.

Diferențele în minus între valoarea actuală, stabilită la inventariere (mai mică), și cea de intrare în unitate (mai mare) denotă o depreciere a stocurilor inventariate, rezultată din cauze ale căror efecte sunt reversibile. Valoarea acestor active circulante se menține, de asemenea, la valoarea de intrare, iar pentru diferențele nefavorabile se **constituie** o ajustări pentru depreciere pe seama cheltuielilor. Aceasta se înscrie în activul bilanțului ca element substractiv (corectează în minus valoarea contabilă a stocurilor).

Dacă se constată că ajustarea **constituită** în exercițiul precedent este inferioară deprecierei stabilite la sfârșitul exercițiului curent, se procedează la **suplimentarea** acesteia printr-o înregistrare contabilă identică cu cea efectuată la finele exercițiului financiar

¹ Prin *valoare realizabilă netă* se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

precedent. Când deprecierea constatată la finele anului curent este mai mică decât ajustarea existentă, se procedează la **diminuarea** ajustării existente prin contabilizarea excedentului de ajustare la contul adecvat de venituri.

Anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, adică virarea lor integrală la venituri, se înregistrează când acestea au devenit fără obiect, datorită creșterii valorii de utilitate la inventarul curent (devenită egală sau mai mare decât valoarea de intrare în unitate a acestor bunuri) ori ca urmare a vânzării stocurilor depreciate, scăderii din conturile de gestiune a lipsurilor și degradărilor de stocuri, ori ieșirii acestor bunuri din gestiune pe alte căi.

Cu ajutorul conturilor din grupa **39 „AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE”** se ține evidența ajustărilor efectuate, de regulă, la închiderea exercițiului financiar, pentru deprecierea stocurilor de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, producției în curs de execuție, produselor, stocurilor aflate la terți, activelor biologice de natura stocurilor, mărfurilor și ambalajelor, precum și a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, potrivit legii. Din această grupă fac parte conturile:

- 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”;
- 392 „Ajustări pentru deprecierea materialelor”;
- 393 „Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție”;
- 394 „Ajustări pentru deprecierea produselor”;
- 395 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți”;
- 396 „Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor”;
- 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”;
- 398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor”.

Conturile menționate se **creditează**, prin debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”, cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție, **constituite** sau **suplimentate**, potrivit legii, pe feluri de ajustări. Se **debitează**, prin creditul contului 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”, cu sumele reprezentând **diminuarea** sau **anularea** ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție. **Soldul creditor** al conturilor de ajustări reprezintă valoarea ajustărilor efectuate pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție.

Exemplul 1: la finele exercițiului financiar N, specialiștii societății au constatat existența unor diferențe în minus între valoarea stabilită la inventarierea materiilor prime și a combustibililor și cea de intrare a acestora în unitate de 425 lei și, respectiv, 175 lei. Trebuie **constituită**, prin urmare, o ajustare pentru deprecierea stocurilor menționate în valoare de 600 lei:

6814	=	%	600,00
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		391	425,00
		392	175,00
		„Ajustări pentru deprecierea materialelor”	
121	=	6814	600,00
„Profit sau pierdere		„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	

La finele exercițiului financiar N materiile prime și combustibilii se reflectă în bilanț la valoarea stabilită ca diferență între soldul debitor al contului 301 „Materii prime” și cel creditor al contului 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” (301–391), pe de o parte, și soldul debitor al contului 3022 „Combustibili” și cel creditor al contului 392 „Ajustări pentru deprecierea materialelor” (3022–392), pe de altă parte.

În anul N+1 poate să apară una dintre următoarele situații:

a) deprecierea constatată este egală cu ajustarea efectuată la finele anului N (600 lei, din care 425 lei la materii prime și 175 lei la combustibili). În acest caz nu se mai efectuează nici o înregistrare contabilă;

b) deprecierea constatată (750 lei, din care 525 lei la materii prime și 225 lei la combustibili) este **superioară ajustării realizate în anul N** (600 lei, din care 425 lei la materii prime și 175 lei la combustibili). În această situație, se suplimentează ajustarea existentă cu 100 lei la materii prime și 50 lei la combustibili, astfel:

6814	=	%	150,00
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		391	100,00
	=	392	50,00
		„Ajustări pentru deprecierea materialelor”	
121	=	6814	150,00
„Profit sau pierdere		„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	

c) deprecierea constatată (525 lei, din care 375 lei la materii prime și 150 lei la combustibili) este **inferioară ajustării efectuate în anul N** (600 lei, din care 425 lei la materii prime și 175 lei la combustibili). În această situație, se diminuează ajustarea existentă cu 50 lei la materii prime și 25 lei la combustibili prin virare la venituri, astfel:

%	=	7814	75,00
391		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	50,00
„Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”			
392			25,00
„Ajustări pentru deprecierea materialelor”			
7814	=	121	75,00
„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”		„Profit sau pierdere	

d) deprecierea este egală cu zero, adică se revine la prețul de înregistrare la care sunt evidențiate mărfurile și ambalajele în contabilitate. De data aceasta, ajustarea pentru deprecierea mărfurilor și ambalajelor se transferă în totalitate la venituri, astfel:

%	=	7814	600,00
391		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	425,00
„Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”			
392			175,00
„Ajustări pentru deprecierea materialelor”			
7814	=	121	600,00
„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”		„Profit sau pierdere	

APLICAȚIE PROPUȘĂ

1. La finele exercițiului financiar 2020 se constată, cu ocazia inventarierii ambalajelor, existența unor diferențe în minus între **valoarea de inventar** (3.000 lei) și cea de **intrare a acestora în gestiunea unității** (4.000 lei). În anul 2021 valoarea de inventar a ambalajelor este de 3.300 lei, iar în anul 2022 de 3.065 lei. Pe data de 10.03.2023 ambalajele se vând în totalitate pentru suma de 3.600 lei, TVA inclus. Să se facă înregistrările contabile corespunzătoare anilor 2020, 2021, 2022 și 2023.