

MPRA

Munich Personal RePEc Archive

Critical Study on the Structure, Assessment and Recognition of Lignite Mining Stocks

ciomag, anca

University of Craiova, Faculty of Economics and Business
Administration

2010

Online at <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/31051/>
MPRA Paper No. 31051, posted 22. May 2011 / 12:47

STUDIU CRITIC PRIVIND STRUCTURA, EVALUAREA ȘI RECUNOAȘTEREA STOCURILOR ÎN EXTRACTIA LIGNITULUI

**Drd. Ciumag Anca
Universitatea din Craiova
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor**

Abstract

Through money evaluating, the accounting has the ability to generalize and express in a synthetic form the existence of elements of patrimony and economic-financial operations arising from their movement.

The valuation of issues by stocks nature can be defined, depending on the time at which is performing, as the current assessment and the periodical evaluation.

According to the IASB general framework, recognition is the process of incorporation in the balance sheet or income statement an item that meets the criteria for recognition. For this is necessary that patrimonial element to correspond to the structure definition of the financial situation as accounting 1 regulations and to be associated with a certain amount, obtained by evaluation.

If the patrimony element is recognized, it is presented in the balance sheet or income statement. Not recognizing an item can not be corrected later.

Normally, recognition of stock poses no problems. However, there are cases where the legal form of transactions does not reflect economic reality. In such cases, it must to use the principle of prevalence of the economic on judiciary in order to determine whether these stocks should be recognized as assets.

The practice of reducing the value of stocks below cost, until to net realizable value, is consistent with the principle that assets should not be reflected in the balance sheet to an amount greater than the value obtainable by their use or sale.

Key words: assessment, stocks, entry value, recognition, asset.

1. CONCEPTUL ȘI STRUCTURILE ESENȚIALE PRIVIND STOCURILE ÎN EXTRACTIA LIGNITULUI

Societățile comerciale, între obiectivele activității lor financiare se preocupă de investirea capitalurilor disponibile în procese de prelucrare și comercializare a bunurilor și serviciilor. Producția eficientă a bunurilor și serviciilor presupune constituirea pentru început a stocului necesar de echipamente, mașini, utilaje și tehnologii, alăturat resurselor materiale și naturale, care să permită creșterea productivității acestora și fructificarea banilor investiți în resursele alocate.

Desfășurarea activității oricărui agent economic implică intervenția unei mari diversități de stocuri, de la un capăt la celălalt al lanțului productiv sau comercial, pe temeiul cărora se realizează obiectul de activitate al entității respective.

În definirea stocurilor s-a căutat cuprinderea tuturor aspectelor generate de acestea. Astfel autoritatea legislativă le prezintă ca fiind „active circulante:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau
- sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii”¹

Se poate reține și faptul că stocurile reprezintă nevoi ciclice ale agentului economic, care se găsesc în mod continuu la dispoziția acestuia - caracterul continuu al stocurilor - având durata de staționare mai mică de un an.

În categoria stocurilor sunt incluse și alte active, cum sunt cele cu ciclu lung de fabricație, destinate vanzarii ș.a.²

Caracteristica dominantă generală a activelor circulante de natura stocurilor, în sectoarele productive, este aceea că ele se consumă fizic într-un singur ciclu de producție, transmitându-și integral valoarea lor asupra valorii noilor produse, lucrări și servicii în care se regăsesc încorporate.

Ca structuri contabile bilanțiere, stocurile trebuie să îndeplinească, la rândul lor, condițiile generale incluse în definiția activelor, adică să fie resurse controlate de entitate, provenind ca rezultat al unor evenimente trecute și care aduc în favoarea entității beneficii viitoare sub forma fluxurilor de lichidități. Se consideră că se exercită controlul asupra stocurilor în cazul în care situația lor poate fi influențată prin deciziilor managerilor, în sensul că pot fi consumate, vândute, schimbate cu alte bunuri, folosite la plata unei datorii sau drept garanție la obținerea unui împrumut.

Analizate sub aspectul lichidității, stocurile se transformă în bani în perioade care, de regulă, nu depășesc un exercițiu financiar. Stocurile de mărfuri au lichiditatea cea mai mică.

Stocurile, în funcție de natura activității entității, se prezintă sub diverse forme. În extracția lignitului ponderea este deținută de materialele de natura obiectelor de inventar, pieselor de schimb și produsului finit.

Pentru organizarea unei contabilități unitare și corecte trebuie să se cunoască atât categoriile mari de stocuri gestionate de entitate, cât și fiecare bun în parte. Gruparea după diferite criterii (cum ar fi natura fizică a bunului sau serviciului, destinația, faza și succesiunea derulării lor în ciclul de exploatare, locul de creare a

¹ OMFP nr. 3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr. 766 bis / 10.11.2009 (art. 152, alin. 1).

² Idem (art. 152, alin 2 și 3).

gestiunii) are în vedere asigurarea evidenței și controlului stocurilor. Cele două structuri informaționale de bază, financiară standardizată și internă de gestiune, operează cu alte criterii, în funcție de interesul informațional urmărit.

Modelul românesc de contabilitate a stocurilor este conceput în condițiile în care ambele structuri informaționale se realizează prin contabilitatea financiară.

Specialiștii în domeniu consideră, și apreciem că în mod justificat, problema evidenței analitice a stocurilor, pendulând între contabilitatea financiară și cea de gestiune, trebuie să aibă în vedere criteriul obiectivelor și intereselor informaționale.

Pe de altă parte, o analiză mai atentă poate reliefa implicațiile financiare pe care le au metodele de evaluare a stocurilor, efectele lor asupra rentabilității și asupra fiscalității. „Inventarierea stocurilor și nivelarea costurilor constituie o problemă de construire a informației consolidate în situațiile financiar-contabile de sinteză și raportare, care sunt standardizate”³³.

La randul sau Comisia Internațională a Standardelor de Contabilitate, în Norma de contabilitate I.A.S. nr. 2 „ Stocuri”, definește stocurile ca fiind elemente de activ ce cuprind:

- bunuri achiziționate în scopul revânzării sau orice altă achiziție (inclusiv pământul) având acest scop;
- bunuri finite sau în curs de execuție fabricate de entitate;
- materii prime, materiale, utilități ce urmează a fi folosite în procesul de producție;
- costurile serviciului pentru care entitatea nu a recunoscut încă venitul aferent, în cazul prestărilor de servicii.

Referindu-ne la extracția lignitului se impune a preciza că ocazională utilizarea unei game restrânse de **stocuri din categoria celor circulante materiale**, care se regăsesc în următoarele **grupe de active bilanțiere**:

- piese de schimb: acumulatori auto, role, rulmenți, tamburi;
- materiale auxiliare: bandă cauciuc, cablu electric, vopsea;
- combustibili: benzină, ulei;
- materiale de natura obiectelor de inventar în depozit și în folosință: burghie, freze;
- alte materiale consumabile, cum ar fi: anvelope pentru mijloacele de transport, furnituri pentru echipamentele electronice de birou;
- produse (lignit).

Având în vedere restricțiile și particularitățile contabilității analitice și a celei financiare, se poate opina că realizarea unui sistem informațional al stocurilor pe baze informatice, care să asigure prelucrarea datelor privind existența, mișcarea și integritatea bunurilor de această natură în timp real, ar favoriza îmbinarea cerințelor unei gestionări eficiente cu cele ale înregistrării corecte în contabilitatea financiară. Utilizarea acelorași informații atât pentru evidența analitică, cât și pentru cea sintetică

³³ Călin O., Ristea M. - Bazele contabilității, Editura Național, București, 2001.

a stocurilor din extracția lignitului generează rezultate pozitive și în ceea ce privește controlul riguros al acestora și al efectuării operațiilor economice în care sunt implicate.

2. PROCEDURI ȘI TEHNICI SPECIFICE CONSTITUIRII ȘI MIȘCĂRII STOCURILOR

Funcțiunea comercială, la nivelul entității, are ca obiect conectarea acesteia pe planul asigurării resurselor materiale și a vânzărilor. În mod practic, ea grupează activități din domeniul aprovizionării materiale și cel al desfacerii (vânzării).

În domeniul aprovizionării materiale, entitatea își stabilește necesarul de materii prime, materiale, combustibili, energie etc. din țară și din afară, cu termene de primire, și stabilește stocurile de producție pentru care, încheie contracte economice cu diverși furnizori, efectuează recepția bunurilor aprovizionate și depozitarea acestora.

În domeniul desfacerii (vânzării), se încheie contracte cu diverși beneficiari pentru produsele din domeniul său de activitate, urmărește și livrează mărfurile la termenele stabilite, prospectează piața și negociază vânzarea produselor sale.

Derularea normală a proceselor de aprovizionare și desfacere presupune funcționarea în cadrul structurii organizatorice a entității a unor compartimente specializate.

Aprovizionarea cu resurse materiale este prima fază a circuitului economic la nivel de entitate. Gestiunea aprovizionării asigură, de regulă, echilibrul între disponibilul de resurse materiale ce trebuie asigurat și necesitățile de consum aferente ale entității.

Obiectivul principal al aprovizionării constă în asigurarea completă și complexă cu resurse materiale, corespunzătoare calitativ, la locul și termenele solicitate, la cost minim. Cele cinci elemente-cheie în procesul de aprovizionare sunt: calitate, cantitate, preț, timp și furnizori.

Organizarea conducerii activității de aprovizionare presupune mai multe momente:

- a. formularea scopului și a funcțiilor compartimentului de aprovizionare. În acest sens, personalul de aprovizionare participă la:
 - formularea politicii entității în domeniul aprovizionării;
 - investigații pentru descoperirea unor materiale noi, care pot contribui la reducerea costului și îmbunătățirea calității produselor fabricate.
- b. elaborarea politicii de aprovizionare practicate de entitate în ceea ce privește cantitatea de aprovizionat, prețurile, modul de alegere a furnizorilor și a formelor de aprovizionare, care pot fi de tipul:
 - aprovizionare, pe măsura apariției nevoilor de consum;
 - aprovizionarea pe o perioadă determinată;

- aprovizionarea anticipată, în funcție de conjunctura pieței;
- aprovizionarea frecventă cu cantități mici (în perioadele de mare instabilitate a prețurilor);
- aprovizionarea speculativă;

c. organizarea propriu-zisă a compartimentului de aprovizionare, stabilirea statutului acestuia, respectiv a poziției ocupate de acesta în structura organizatorică a entității;

d. stabilirea formelor și metodelor concrete pentru întocmirea documentației specifice, a metodelor de achiziționare a materialelor necesare producției, a metodelor de alegere a furnizorilor, de lansare a comenzilor, de urmărire a livrărilor și de evidență a acestora.

Organizarea aprovizionării tehnico-materiale trebuie astfel condusă, încât să contribuie la:

- asigurarea completă, complexă și la timp a entității cu resursele materiale necesare;
- asigurarea condițiilor optime de depozitare a resurselor materiale;
- alimentarea rațională a unităților consumatoare cu resursele materiale necesare;
- utilizarea rațională a resurselor materiale, astfel încât să se respecte normele de consum stabilite și stocurile de producție determinate.

În practică, pentru îndeplinirea acestor cerințe ce stau în fața compartimentului de aprovizionare (programarea aprovizionării, aprovizionarea propriu-zisă și depozitarea resurselor materiale), conducerea entității poate adopta organizarea aprovizionării tehnico-materiale după unul dintre următoarele sisteme:

- sistemul funcțional;
- sistemul de organizare pe grupe de materiale;
- sistemul de organizare în funcție de destinația de consum a resurselor materiale;
- sistemul mixt de organizare a compartimentului de aprovizionare.

Potrivit sistemului funcțional de organizare a compartimentului de aprovizionare, activitățile sunt grupate funcțional pe următoarele sectoare:

- sectorul de programare;
- sectorul de materiale;
- sectorul depozite de materiale.

Sectorul de programare a aprovizionării tehnico-materiale se ocupă de întocmirea propriu-zisă a programului de aprovizionare, de stabilirea graficelor de alimentare a secțiilor, atelierelor și locurilor de muncă cu resurse materiale și organizează evidența aprovizionării.

Sectorul de materiale, se organizează în funcție de nomenclatorul de materiale și are ca obiectiv principal activitatea operativă de aprovizionare propriu-zisă a secțiilor, atelierelor și locurilor de muncă, ținând cont de graficele emise de sectorul de programare.

Sectorul depozite se ocupă de recepția și păstrarea materialelor și a produselor, de pregătirea acestora pentru a fi trimise în producție sau la beneficiari.

În cadrul sistemului de organizare a compartimentului de aprovizionare pe grupe de materiale se constituie sectoare de aprovizionare-depozitare pentru fiecare grupă principală de materiale (de exemplu: grupa materialelor chimice, grupa materialelor textile, grupa materialelor lemnoase etc.).

Fiecare sector amintit cuprinde, în acest sistem, totalitatea activităților pe care le solicită aprovizionarea și depozitarea grupei respective de materiale, activități cum sunt: stabilirea necesarului de materiale, depozitarea, alimentarea secțiilor etc.

Sistemul de organizare după destinația consumului resurselor materiale se aplică în situația în care materialele ce se consumă diferă de la o secție la alta, în acest scop organizându-se sectoare care se ocupă cu aprovizionarea și depozitarea materialelor pentru fiecare secție în parte. Avantajul principal al acestui sistem constă în faptul că realizează o legătură mai strânsă între activitatea de aprovizionare-depozitare propriu-zisă și activitatea secțiilor de producție.

Sistemul mixt de organizare a aprovizionării tehnico-materiale presupune ca pentru unele resurse materiale, în special pentru materialele auxiliare, să se constituie sectoare speciale de aprovizionare-depozitare, aferente grupelor respective de materiale, iar la alte materiale, mai ales cele principale, să se organizeze sectoare care să se ocupe cu aprovizionarea și depozitarea pentru fiecare secție în parte.

În activitatea de elaborare a programului de aprovizionare tehnico-materială se parcurg urmatoarele două etape:

- pregătirea întocmirii programului de aprovizionare;
- elaborarea propriu-zisă a programului.

În cadrul primei etapei se culeg și se prelucrează toate datele necesare întocmirii programului. Astfel, se stabilește lista de resurse materiale și se determină normele de consum de materii prime, materiale etc. pentru produsele și lucrările prevăzute în programul de producție.

Lista de resurse materiale cuprinde toate categoriile de materii prime. energie, apă, abur, combustibil etc. de care are nevoie unitatea economică, grupate după anumite principii și indexate după un anumit sistem de indexare; de asemenea, se prezintă o scurtă caracterizare tehnică a fiecărei categorii de materiale etc.

Pentru fiecare categorie de resursă materială urmează a se determina normele de consum în vederea fabricării diferitelor produse, executării lucrărilor, respectiv serviciilor prevăzute în programul de producție.

Norma de consum specific de aprovizionare reprezintă cantitatea maximă dintr-un anumit material prevăzută pentru consum, în scopul obținerii unei unități de produs sau executării unei unități de lucrări, în anumite condiții tehnico-organizatorice specifice unității economice.

Programul de aprovizionare tehnico-materială cuprinde două părți și anume:

- necesarul de resurse materiale;
- sursele de acoperire a necesarului de resurse materiale.

În partea de **necesar de resurse** materiale se fundamentează următorii indicatori:

- necesarul propriu-zis pentru fabricarea producției programate;
- stocul de la sfârșitul perioadei programate;
- necesarul total de resurse materiale.

Partea de **surse pentru acoperirea necesarului** de resurse materiale se referă la următorii indicatori:

- stocul de la începutul perioadei programate;
- resursele interne ce pot fi folosite în cursul anului;
- necesarul de aprovizionat.

În cazul extracției lignitului aprovizionarea tehnico-materială se realizează, potrivit planului de aprovizionare, printr-o subunitate distinctă a S.N.L. Oltenia, respectiv Baza de Aprovizionare și Valorificare a Activelor (B.A.V.A.). Planul de aprovizionare trebuie să îndeplinească condiția încadrării în prevederile Bugetului de venituri și cheltuieli aprobat.

Exploatarea minieră, ca subunitate de producție, emite comandă pentru aprovizionarea cu materiale, combustibil, piese de schimb, obiecte de inventar, echipament și materiale de protecție. Cantitățile din comandă se calculează în baza normelor și normativelor de consum, fiind corelate cu consumul efectiv din perioadele anterioare. De asemenea, trebuie să fie luate în considerare stocurile fizice de materiale, piese de schimb și obiecte de inventar de mică valoare sau de scurtă durată preliminate la data când se prevede aprovizionarea, inclusiv contractele în curs de derulare.

La contractarea achizițiilor, B.A.V.A. urmărește respectarea prevederilor legale privind atribuirea de contracte, să asigure respectarea principiilor liberei concurențe, transparenței, tratamentul și confidențialității în relația cu furnizorii care participă la procedura pentru atribuirea contractului de achiziție publică.

B.A.V.A. livrează stocurile solicitate de exploatarea miniere pe bază de aviz de însoțire a mărfii. În depozitul exploatarea miniere se efectuează recepția cantitativă și calitativă, utilizându-se nota de intrare-recepție. La sfârșitul lunii, B.A.V.A. emite notă de debitare-creditare către exploatarea minieră.

Exploatarea minieră evaluează stocurile procurate la costul de achiziție, facturat de către B.A.V.A. conform avizului de însoțire a mărfii și înregistrează cota de aprovizionare a Bazei (8 %) în contul de diferențe de preț la materii prime și materiale.

Din depozit bunurile se eliberează prin întocmirea bonului de consum, dar numai în conformitate cu referatul de necesitate aprobat de conducere.

În situația în care locul de consum al bunurilor este situat la o anumită distanță de depozitul central, atunci se emite avizul de însoțire a mărfii, document valabil pe timpul transportului.

Dacă se efectuează transferul între două gestiuni ale aceleiași exploatări miniere se întocmește documentul „Notă de transfer”, urmat de nota de debitare-creditare, respectiv o gestiune efectuează scăderea respectivului material, iar cealaltă se încarcă cu acesta.

Pentru transferurile între exploatări miniere se emite comandă, aviz de însoțire a mărfii și nota de debitare-creditare.

La depozite, evidența gestionară se ține cu ajutorul „Fișei de magazie”, care se referă, de exemplu, la piese de schimb, astfel:

- gestiunea de piese noi;
- gestiunea de piese reparate;
- gestiunea de piese recuperate.

Valorificarea stocurilor rezultate din producția internă a entității și în speță livrarea produselor finite constă în expedierea acestora către diferiți beneficiari.

În ceea ce privește **livrările de carbune** se reține că se efectuează conform contractului sau confirmării de comandă, cu respectarea sortimentelor, cantităților, termenelor prevăzute în aceste documente. Prețurile de livrare, care se înscriu în factură, sunt cele negociate și consemnate în contracte. O caracteristică a activității miniere este faptul că salariații și pensionarii din această activitate au dreptul de a primi anual alocații gratuite de cărbune pentru consum de uz casnic, în cuantum de 14 tone pentru cei care își desfășoară activitatea în subteran și/sau carieră și câte 12 tone pentru restul salariaților. Pentru pensionari alocația este de 2 tone / an. Alocația se acordă numai în echivalent valoric, la prețul mediu energetic de livrare a cărbunelui la nivelul societății.

3. PRINCIPII ȘI REGULI PRIVIND EVALUAREA ȘI RECUNOAȘTEREA STOCURILOR ÎN EXTRAȚIA LIGNITULUI

3.1. Evaluarea activelor circulante materiale în context contabil

Contabilitatea măsoară și înregistrează elementele de activ ca valori economice ale entității, mărimea lor fiind exprimată prin intermediul etalonului monetar, ca urmare a operațiilor de evaluare, care constituie o etapă deosebit de importantă în activitatea contabilă.

Evaluarea, ca instrument esențial al contabilității constă în cuantificarea, iar pe această bază, exprimarea în etalon bănesc a mărimii mijloacelor materiale, creanțelor și angajamentelor. Totodată, se exprimă în etalon bănesc cheltuielile și veniturile.

Prin evaluarea în bani, contabilitatea are capacitatea de a generaliza și exprima într-o formă sintetică existența elementelor patrimoniale și operațiilor economico-financiare generate de mișcarea lor.

La baza evaluării contabile a elementelor de activ se situează trei criterii⁴ și anume:

⁴ Ristea M. - Metode și politici contabile de întreprindere, Editura Tribuna Economica, București, 2000.

- valoarea de utilizare, care trebuie să reprezinte costul aducerii în entitate a bunului sau ceea ce ar aduce bunul dacă ar fi utilizat sau vândut pe piață;
- valoarea de piață, care reprezintă prețul care poate fi obținut/plătit pe o piață activă în care bunurile tranzacționate sunt relativ omogene, în cantități suficiente, astfel încât să existe potențiali vânzători și cumpărători, cu prețuri disponibile de a fi cunoscute de către public;
- timpul, care are în vedere momentul evaluării, în trecut, prezent și viitor.

Acestor criterii ale teoriei și practicii contabile li se atașează și nevoia menținerii capitalului financiar și economic.

Costul istoric (baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de entitate în elaborarea situațiilor financiare) reprezintă suma plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului sau valoarea justă din momentul cumpărării bunului.

Pornind de la aceste principii de bază, în teoria și practica din domeniul contabilității s-au conturat și alte principii „derivate”, a căror opțiune este determinarea unor valori actuale, cu aplicabilitate directă și în evaluarea stocurilor.

Astfel, **valoarea de înlocuire sau costul curent** se bazează pe costul ce ar trebui plătit de întreprinzător pentru a obține același bun sau un bun similar celui care face obiectul evaluării.

Valoarea realizabilă se referă la determinarea curentă a valorii pe care ar trebui să o primească întreprinzătorul dacă ar vinde bunul în cauză, avându-se în vedere atât prețul pieței, cât și starea și locul în care se afla bunul.

Valoarea actualizată are la bază conceptul de valoare de întrebuințare, care are în vedere încasările nete viitoare pe care bunul, prin utilizarea lui, le-ar aduce în perioada în care se află în gestiunea entității.

Valoarea pentru întreprindere (sau valoarea de deposedare) încearcă să combine caracteristicile celor trei concepte descrise mai sus, principiul stabilirii ei constă în a evalua fiecare activ la un „preț pe care un conducător de întreprindere, avizat și prudent, ar considera să-l plătească pentru a dobândi bunul, sau pierderea maximă pe care ar accepta-o întreprinderea azi, dacă ar fi lipsită de bunul respectiv”.⁵

Opțiunile fundamentale diferite pentru valorile istorice și valorile actuale au argumente „pro” și „contra” aduse de specialiștii și teoreticienii care caută un raționament cu aplicabilitate generală. Costul istoric are motivație într-o situație staționară pe termen lung, pe o piață perfect competitivă. Realitatea economică, confruntată cu variația prețurilor și a puterii de cumpărare a monedei, a determinat pierderea relevanței acestei valori în stabilirea performanței și situației financiare a unei întreprinderi, unde sunt însumate mărimi neomogene.

Costul curent, deși este preferat de majoritatea autorilor care caută alternative la costul istoric, pune problema alegerii între costul înlocuirii obiectului fizic sau a serviciului generat de el. Argumente viabile aduc susținătorii ambelor idei,

⁵ Ristea M. - Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii, Editura Tribuna Economica, București, 1995.

subiectivismul intervenind în alegerea făcută de întreprinzător în a-și evalua, cu ajutorul datelor contabile, fie decizia de folosire a activului deținut, fie pe cea de achiziție a unui potențial serviciu, similar celui furnizat de activ. Punerea în practică a acestei baze de evaluare o considerăm, totuși, a releva informații concludente.

La rândul său, valoarea realizabilă netă, prezintă avantajul că este „un concept intuitiv cu ușurință de către utilizatorii informațiilor contabile”⁶. Aceștia tind să interpreteze costurile activelor existente la sfârșitul exercițiului, ca valori de piață. Această bază de evaluare ia în considerare alternativa de a vinde un activ, în loc de a-l folosi în entitate. Motivația specialiștilor constă în faptul că valoarea netă de realizare este adevăratul cost al deținerii unui activ, căci dacă activul nu ar fi în posesie, echivalentul său monetar ar putea fi utilizat în alte scopuri. La o analiză mai atentă, valoarea nu pare a fi în concordanță cu principiul continuității activității întreprinderii. În același timp, este ignorat și principiul tradițional al contabilității, de recunoaștere a veniturilor, prin recunoașterea unui preț de vânzare înainte ca această operație să aibă loc. Alți teoreticieni sunt de părere că valorile realizabile nu ar trebui deduse de pe piețele în care întreprinderea intervine în mod curent în calitate de cumpărător și nu de vânzător.

Conceptul de la care se pleacă în stabilirea valorii actualizate, acela al certitudinii privind mărimea fluxurilor de disponibilități generate de un bun, ca și momentul producerii lor, este opozabil celui de „piață reală”. Prețurile observabile pe piețe reale nu pot reflecta decât o estimare a viitoarelor fluxuri de trezorerie generate de diverse bunuri. Incertitudinea asupra măsurării acestei valori, prin existența mai multor estimări etalate pe intervale de timp mai scurte sau mai lungi, este rezolvată prin aplicarea principiului prudenței. Astfel, în cazul evaluării unui activ, chiar de natura stocurilor, se va alege varianta care produce cele mai scăzute fluxuri de numerar.

Din cele prezentate anterior se poate constata că bazele de evaluare descrise prezintă avantaje și dezavantaje, iar potențialul lor informațional depinde de interesele utilizatorilor. Numeroasele metode de tratare a inflației în contabilitate, duc însă la rezultate foarte diferite, în funcție de alegerea arbitrară a uneia din metode. De aceea, se consideră că recursul la costuri istorice este soluția care dă sens prudenței.

Normalizatorii au prevăzut însă, prin Directiva a IV-a a C.E., ca statele membre să poată autoriza și alte metode de evaluare decât costul istoric, lăsând la latitudinea legiuitorului utilizarea a două metode:

- contabilizarea în „costuri istorice indexate” prin aplicarea unui indice corespondent evoluției generale a puterii de cumpărare a monedei;
- contabilizarea în „valori actuale”.

Normele de evaluare, conforme cu reglementările legale românești⁷, prevăd costul istoric ca și cost de bază al evaluării elementelor patrimoniale. IAS nr. 2

⁶ Feleaga N., Ionascu I. - Tratat de contabilitate financiara, vol. I, Editura Economica, București, 1998.

⁷ O.M.F.P. nr. 3035 / 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial, nr. 766 bis/10.11.2009.

completează tratamentul contabil privind valoarea stocului ce urmează a fi recunoscut drept activ și reportat, până când veniturile aferente sunt recunoscute. În acest sens, evaluarea stocurilor are la bază valoarea cea mai mică dintre costul istoric și valoarea realizabilă netă.

Diminuarea activelor sub costul inițial, până la valoarea realizabilă netă, este conformă cu principiul prin care activele nu trebuie reflectate la o valoare mai mare decât ceea ce se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unui provizion de depreciere.

Este necesar ca elementele noi aduse de I.A.S. nr. 2 în evaluarea și contabilitatea stocurilor să fie adaptate la standardele naționale de contabilitate, pentru a nu denatura valoarea activelor entității și nici rezultatele activității.

3.2. Forme de evaluare a stocurilor în extracția lignitului

Evaluarea elementelor de natura stocurilor se poate defini, în funcție de momentul în care se efectuează, ca evaluare curentă și evaluare periodică.

Evaluarea curentă este cea care se efectuează în momentul înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice, la intrarea și ieșirea activelor circulante materiale în și din gestiune sau entitate.

Înregistrarea în contabilitate se face la o valoare ce are la bază costul istoric al tranzacției, denumită și valoare contabilă. Aceasta este și valoarea de înregistrare a bunurilor la ieșire sau la darea în consum, înregistrându-se, deci, aceeași valoare.

A. La intrarea în patrimoniu, evaluarea operează cu mai multe categorii, în funcție de proveniența stocurilor, așa cum se prezintă în continuare.

În cazul achiziției de la terți, cu titlu oneros, stocurile se evaluează la **costul efectiv de achiziție**, ce cuprinde:⁸

Prețul de cumpărare negociat cu furnizorii, la care se adaugă:

- taxe fiscale nerecuperabile, (exemplu: taxe vamale, TVA pentru neplătitorii de acest impozit ș.a.);
- cheltuieli de transport-aprovizionare;
- alte cheltuieli accesorii legate de operațiunea de punere în stare de utilitate a bunului respectiv sau până la intrarea lui în gestiune;
- și se scad reduceri de natură comercială (exemplu: rabaturi sau bonificații, remize, risturnuri).

Conform I.A.S. nr. 2, costul de achiziție poate să includă diferențele nefavorabile de curs valutar aferente achizițiilor recente de bunuri din import, facturate în valută, în limitele permise prin tratamentul alternativ prevăzut de I.A.S. nr. 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”. Aceste diferențe de curs valutar

⁸ Staicu C. - Bazele contabilitatii moderne, Ed. "Scrisul Romanesc", Craiova, 2003.

sunt cuprinse în costul de achiziție al stocurilor doar în cazul unei deprecieri puternice a monedei, împotriva căreia nu există o modalitate practică de asigurare, și care afectează datoriile ce nu pot fi decontate, rezultate din cumpărarea recentă a stocurilor.

Obținerea bunurilor din producție proprie impune evaluarea la **costul de producție** (prelucrare), în care se includ:⁹

- costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile;
- salariile muncitorilor direct productivi;
- CAS -ul pentru salariile aferente muncitorilor direct productivi;
- alte cheltuieli directe de producție, atunci când este cazul;
- cotă proporțională din cheltuielile indirecte de producție, alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricarea bunului.

Cadrul general IASB insistă asupra distincției între **cheltuielile fixe și cheltuielile variabile**, astfel că includerea unei cote-părți din cheltuielile indirecte de producție să nu permită limitarea valorii stocurilor numai la costurile directe sau variabile. Ca atare, entitățile care reflectă în contabilitatea de gestiune costuri parțiale nu pot, în mod normal, să utilizeze aceste costuri pentru evaluarea stocurilor în bilanț. Trebuie să se procedeze la ajustări de costuri variabile directe, astfel încât valoarea stocului de produse să fie reprezentată în bilanț de costul de producție determinat în optica unui cost complet (total).

Afectarea cheltuielilor generale fixe de producție cu costurile de transformare este bazată pe capacitatea normală de producție a entității, adică producția estimată a fi obținută în medie, într-un anumit număr de exerciții sau sezoane, în condiții normale. Nivelul actual de producție poate fi folosit, dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. În cazul scăderii producției, valoarea cheltuielilor indirecte fixe alocate fiecărei unități de produse nu se majorează, cheltuielile nealocate fiind contabilizate ca și cheltuieli ale perioadei. Obținerea unei producții neobișnuit de mare duce la diminuarea cheltuielilor indirecte fixe afectate fiecărei unități de produse, urmărindu-se ca stocurile să nu fie evaluate la o mărime superioară costului lor.

Alte costuri care sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, dar nu intră în componența costului stocurilor, sunt:¹⁰

- pierderile de materiale, manopera sau alte cheltuieli peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, excepție făcând cazul în care acestea sunt necesare în procesul de producție, înaintea trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- regia generală de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul în care se găsesc;
- costuri de desfacere.

⁹ Staicu C. - Bazele contabilitatii moderne, Ed. "Scrisul Romanesc", Craiova, 2003.

¹⁰ Staicu C. și colectiv - Contabilitate entitatilor economice, Editura Universitaria, Craiova, 2008.

În anumite circumstanțe prevăzute prin tratamentul contabil alternativ permis de I.A.S. nr. 23, costul îndatorării poate fi inclus în costul stocurilor (cazul produselor cu ciclu lung de fabricație, peste un an). Acest aspect trebuie prezentat însă în notele explicative, cu menționarea valorii dobânzilor aferente exercițiului financiar.

Activele circulante materiale aduse ca aport la capitalul întreprinderii, obținute cu titlu gratuit sau prin donație, se evaluează și înregistrează la **valoarea de utilitate (valoarea justă)**, în funcție de prețul pieței și starea acestora, estimată de întreprindere la o sumă la care poate fi vândut un element al stocului, de bunăvoie, „între părți aflate în cunoștiință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat în mod obiectiv”.¹¹

Valoarea justă a stocurilor se stabilește, în cazul aportului la capital, în raport cu mărimea valorii juste a acțiunilor primite în schimb, convenită pe cale amiabilă de către asociați sau de către un evaluator independent. Obținerea cu titlu gratuit a unor stocuri presupune ca valoarea justă a acestora să corespundă fie valorii bursiere, fie unei valori de piață. În absența acesteia din urmă, se stabilește de către întreprindere valoarea de utilitate a bunurilor respective.

B. La ieșirea din patrimoniu, evaluarea se face la valoarea de intrare sau contabilă a elementelor patrimoniale, stabilită cu ocazia intrării acestora în entitate.

Multitudinea surselor de intrare și prețurile diverse utilizate în cazul stocurilor, duc la o operație complexă pentru determinarea valorii de intrare necesară scăderii din gestiune a bunurilor date în consum sau ieșite din patrimoniu. Astfel, în practică se folosesc mai multe metode de evaluare specifice naturii stocurilor, și anume:

➤ metoda identificării specifice, care presupune determinarea valorii de intrare în baza valorii contabile aferente bunului, când acesta poate fi identificat.

În condițiile în care, pe parcursul desfășurării activității, aceleași bunuri intră în entitate la prețuri diferite, evaluarea lor la ieșire se poate face prin:

➤ metoda costului mediu ponderat, calculat fie după fiecare intrare, fie lunar, fie înainte de prima ieșire. Costul unitar mediu ponderat se determină prin raportarea valorii totale a stocului inițial cumulată cu valoarea intrărilor la cantitatea stocului inițial cumulată cu intrările;

➤ metoda epuizării loturilor, cu variantele;

➤ metoda primei intrări - primei ieșiri (FIFO), prin care bunurile ieșite se evaluează la costul primului lot intrat, respectiv al articolului care este mai vechi în stoc. Aceasta metodă, în condiții de inflație, distorsionează informația legată de costuri și de stocul rămas, conducând la înregistrarea unor cheltuieli materiale minime, a unui profit fictiv, stocul rămas disponibil având valoarea cea mai mare.

➤ metoda ultimei intrări - primei ieșiri (LIFO) constă în evaluarea bunurilor eliberate din stoc la valoarea ultimului lot intrat în gestiune. Metoda LIFO reușește o mai bună corespondență între veniturile și costurile cele mai

¹¹ Barbacioru V., coordonator, - Contabilitate financiară, vol. I, Editura Universitaria, Craiova, 2003.

recente, acestea din urmă apropiindu-se de costurile de înlocuire. În condiții de inflație, această metodă servește mai bine necesitățile de informație ale utilizatorilor, prin compararea performanței comerciale a managerilor cu rezultatele generate de achizițiile de stoc. Reglementările contabile armonizate prevăd această metodă ca tratament contabil alternativ.

- metoda următorului intrat - primul iese (NIFO), când valoarea ieșirilor se face la valoarea lor de înlocuire. Aceasta este suma pe care întreprinzătorul va accepta să o plătească pentru achiziționarea unui bun de substituție care să permită asigurarea unui flux identic de bunuri și servicii în aceleași condiții de exploatare. Deși în reglementările contabile nu este cuprinsă explicit această metodă, formularea „altă metodă similară, recunoscută de reglementările legale în vigoare” lasă libertatea unei opțiuni ulterioare a obiectivității metodei NIFO în condițiile unei economii cu inflație persistentă.
- metoda costului standard, care este o valoare antecalculată sau obținută ca o medie dintr-o perioadă anterioară corectată cu indicele de variație al prețurilor. Această valoare este folosită pentru înregistrarea intrărilor și ieșirilor, iar diferențele se evidențiază în conturi distincte. La sfârșitul perioadei, diferențele de preț se repartizează proporțional atât asupra bunurilor ieșite, cât și a celor aflate în stoc, pe baza coeficienților de repartizare, care se determină cu date cumulate de la începutul anului. Alegerea acestei metode presupune ca acest cost standard să fie actualizat periodic (cel puțin o dată pe an).

În condițiile fluctuației mari a prețurilor, metoda costului standard nu este avantajoasă, estimarea prețurilor de înregistrare pe durata unui exercițiu financiar are un mare grad de probabilitate, marja diferită de preț față de costul efectiv de intrare este, de asemenea, mare.

Ideea care se degajă din I.A.S. nr. 2 cu privire la costul standard este aceea că acest preț este adoptat ca mărime de evaluare și decontare la intrare și ieseire a stocurilor în contabilitatea financiară. Așa cum rezultă din acest standard „tehnicile cum sunt metodele de evaluare a produselor la cost standard sau metode de evaluare a mărfurilor la preț cu amănuntul pot fi utilizate pentru rațiuni practice, cu condiția ca ele să conducă la rezultate care sunt apropiate rezultatelor ce s-ar fi obținut utilizând una din metodele prevăzute mai înainte.”

În cazul extracției lignitului se reține că la data ieșirii din entitate a stocurilor se efectuează și scăderea din gestiune la valoarea de intrare. La darea în consum a stocurilor, acestea se evaluează și se înregistrează în contabilitate potrivit metodei FIFO (primul intrat, primul iese), potrivit căruia bunurile din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării acestui lot, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordinea cronologică (cel mai vechi se scade primul).

Metoda de gestiune a stocurilor folosită în cadrul exploatărilor miniere este **metoda inventarului permanent** care presupune înregistrarea intrărilor și ieșirilor, operațiune cu operațiune, atât cantitativ cât și valoric, astfel încât în orice moment să se cunoască dimensiunea valorică și fizică a stocurilor.

Metoda inventarului permanent se aplică prin metoda cantitativ-valorică care presupune înregistrări cantitative în depozit, iar în contabilitate înregistrări cantitativ-valorice pe fișe de cont analitic, deschise pentru fiecare tip de stoc în parte.

Evidența contabilă cantitativă și valorică a stocurilor se asigură cu ajutorul tehnicii de calcul, întocmindu-se lunar balanțe analitice pe fiecare tip de stoc în parte (materii prime, materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, alte materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, produse și lucrări în curs de execuție, semifabricate, produse finite, produse reziduale, ambalaje), efectuându-se totodată și confruntarea lunară cu evidențele organizate pe gestiuni, astfel încât se asigură permanent o concordanță între evidența analitică și cea sintetică.

Cota de aprovizionare, pe care o facturează Baza de Aprovizionare și Valorificare a Activelor, se repartizează la sfârșitul lunii asupra cheltuielilor în procent de 8% aplicat la consumurile valorice realizate.

Conform IAS nr. 2 “Stocuri”, prețul de stoc la un produs finit este dat de ultimul preț de raportare financiar-contabilă realizat. Acesta urmează a se regulariza în situațiile financiare anexate bilanțului anual.

Prețul pe unitatea de produs ține cont doar de facturile emise inițial, pentru unitățile fizice (tone) livrate. Nu ține cont de corecțiile de preț care se fac în luna următoare celei aferente livrării efective, deoarece probele de căldură, deci puterea calorifică pe gigacalorie se calculează în urma unor procese-verbale încheiate de ambele părți (furnizor – beneficiar), în conformitate cu condițiile contractuale specifice.

Se calculează prețul în trimestru, prețul de livrare anual și se fixează prețul de stoc.

Dacă prețul de stoc este superior prețului cu care furnizorul (EM Rosia) are relații contractuale în luna următoare (conform graficelor de livrare), pentru un depozit, se ține cont în primul rand de contractul de furnizare.

Aplicarea diverselor metode pentru evaluarea stocurilor rămase în depozit la sfârșitul lunii și a cheltuielilor înregistrate în urma consumului productiv al materiei prime, va duce la rezultate diferite, mai ales în cazul celor două “extreme” (FIFO și LIFO). Comparativ, în cazul creșterii prețului bunurilor aprovizionate în mod succesiv în cursul unei luni, se va obține fie o valoare mai mare a stocului, apropiată de valoarea actuală, iar cheltuiala cu materia primă va fi mai mică, fie o valoare mai mică a bunurilor stocate, concomitent cu înregistrarea unei cheltuieli materiale peste valoarea reală.

Costul mediu ponderat poate fi calculat și în funcție de perioada medie de stocare. Această variantă este utilizabilă pentru anumite categorii de stocuri, a căror mișcare se produce periodic, dar nu mai repede de o lună la alta.

Considerăm că în acele cazuri, unde și valorile unitare sunt semnificative astfel încât să influențeze cheltuielile de exploatare, calculul CMP pentru perioada medie de stocare este justificat.

Acest procedeu prezintă dezavantajul că nu permite descărcarea gestiunii după fiecare ieșire, ci o singură dată la încheierea exercițiului, pentru toate ieșirile din timpul acestuia. Deci, valoarea stocului nu se cunoaște după fiecare operație, ci doar după înregistrarea ieșirilor, la încheierea exercițiului

Avantajul acestui procedeu constă în nivelarea variațiilor de prețuri în condițiile fluctuației lor. Dezavantaje: necesitatea așteptării sfârșitului de perioadă pentru evaluarea ieșirilor. Acest dezavantaj este atenuat de celelalte procedee.

Metoda FIFO impune existența unei baze de date extinse în cazul materialelor stocabile cu mișcare lentă sau cu ieșiri pentru consum în cantități mici și la perioade scurte, în condițiile unor aprovizionări destul de frecvente.

Aplicabilitatea ei este justificată în cazul materialelor de natura obiectelor de inventar de mică valoare sau materialelor de același fel, aprovizionate la intervale mai mari de timp, a căror scoatere din gestiune nu se face folosind metoda identificării specifice. Creșterea prețurilor pentru bunurile stocabile într-o anumită perioadă influențează în sensul majorării profitului din activitatea de exploatare, aplicarea metodei FIFO generând în acest fel și o creștere a datoriei fiscale (pe baze nereale).

În funcție de acest procedeu, ieșirile se evaluează la prețul cel mai vechi, iar stocul la prețul cel mai nou.

Ca variantă pentru condițiile de inflație ce pot afecta semnificativ rezultatul exercițiului, în cazul folosirii primelor două metode prezentate, se poate opta pentru metoda LIFO.

Considerat a fi un procedeu care nu este cu adevărat compatibil cu principiul costurilor istorice, metoda LIFO s-a impus ca prelucrare autorizată alternativă datorită apropierii pe care o reușește între costurile și veniturile reale la un moment dat. Profitul înregistrat, mai redus față de cel obținut ca urmare a aplicării celorlalte două metode de referință, pare a avea justificare în principiul prudenței.

Potrivit acestui procedeu, ieșirile se evaluează la prețul cel mai nou, iar stocul la prețul cel mai vechi. Se recomandă în condiții de inflație deoarece reflectă realitatea economică.

Rezultă că fiecare procedeu determină costuri de achiziție ale bunurilor ieșite și respectiv ale stocurilor finale diferite, aceasta ca o consecință a esenței sale, iar rezultatele financiare vor fi corelate și influențate în sensul creșterii sau diminuării lor.

Evaluarea periodică se efectuează cu prilejul inventarierii anuale și întocmirii situațiilor financiare aferente.

A. Evaluarea cu prilejul inventarului utilizează valoarea de inventar care se stabilește prin estimare, în funcție de prețul pieței și utilitatea bunului în cadrul entității.

Valoarea actuală sau de inventar aferentă stocurilor și producției în curs de execuție se determină prin utilizarea unor elemente specifice naturii bunului (prețul pieței, prețul practicat la bursa de mărfuri, baremuri etc.).

Deși valoarea actuală (care, în principiu, este o valoare netă) trebuie determinată separat, pentru fiecare articol, însă este posibilă o regrupare a elementelor asemănătoare sau conexe, cum ar fi stocurile din aceeași gamă de produse care au utilizări similare, comercializate în aceeași zonă geografică etc.

- Activele circulante materiale destinate vânzării (mărfuri, produse finite, semifabricate, materiale) se evaluează la prețul de vânzare diminuat cu cheltuielile necesare comercializării lor: cheltuieli de transport, pierderi normale în timpul depozitării, transportului și vânzării, cheltuieli în perioada de garanție ș.a.

- Semifabricatele și produsele în curs de execuție se evaluează la valoarea corespunzătoare elementelor materiale încorporate, la care se adaugă costurile aferente fazelor de fabricație parcurse.

- În cazul materiilor prime și materialelor consumabile, destinate utilizării pentru desfășurarea activității de producție sau prestării de servicii, evaluarea se poate face la costul de reprovizionare (de înlocuire) estimat.

- Particularități prezintă minusurile constatate la inventariere, pentru care descărcarea de gestiune se face la valoarea lor de înregistrare contabilă. În cazul lipsurilor materiale imputabile persoanelor vinovate, acestea se evaluează, conform normei contabile românești, la valoarea lor de înlocuire (preț de piață, inclusiv cheltuielile accesorii și TVA).

B. Evaluarea bilanțieră prezintă un caracter complex și se efectuează cu ocazia închiderii conturilor anuale. Cu acest prilej se determină, pentru stocurile materiale și producția în curs de execuție, valoarea bilanțieră, obținută prin compararea valorii de intrare (cost istoric) cu valoarea actuală sau de inventar, și se reține, conform I.A.S. nr. 2, cea mai mică dintre valori pentru înscrierea în bilanț.

- Diferențele în minus constatate (valoarea de inventar mai mică) se soluționează prin includerea în cheltuieli sau constituirea de provizioane, când deprecierea activelor circulante materiale este probabilă.

În bilanț, stocurile și producția în curs de execuție se evaluează la valoarea de inventar, denumită și **valoarea realizabilă netă**, obținută prin deducerea din valoarea de intrare (contabilă) a valorii depreciilor pentru care s-au calculat și înregistrat provizioane.

Aceast procedeu se bazează pe principiul prudenței, în sensul că “evaluarea stocurilor în situațiile financiare anuale nu poate fi efectuată la o valoare mai mare decât cea care s-ar obține prin utilizarea sau vânzarea lor.” Estimarea valorii

realizabile nete trebuie să țină cont de destinația elementului considerat. Pornind de la această idee, elementele care fac parte din clauzele unui contract de vânzare sau prestare de servicii deja încheiat sunt evaluate în funcție de prețul stipulat în acest document. În acest fel nici stocurile pentru producție nu trebuie să se deprecieze atât timp cât produsele pentru care vor fi utilizate vor putea fi vândute la un preț mai mare sau egal față de costul lor.

Cu ocazia încheierii fiecărui exercițiu este efectuată o nouă evaluare a valorii de realizare nete a stocurilor. Atunci când circumstanțele care justifică evaluarea acestora sub nivelul costului nu mai există, valoarea deprecierii trebuie reluată (sau diminuată), astfel încât noua valoare contabilă să fie cea mai mică valoare dintre cost și valoarea netă realizabilă “revizuită”¹².

Indiferent de metoda de contabilitate adoptată pentru evidența stocurilor, evaluarea lor reprezintă o problemă a cărei rezolvare depinde de complexitatea structurii sortimentale, de fiscalitate și rentabilitate.

Structura sortimentală impune folosirea acelei metode care să asigure o evaluare cât mai exactă în raport cu realitatea, fără a cere un volum al muncii de calcul prea mare.

În altă ordine de idei, se menționează că pentru analistul financiar este extrem de dificil de apreciat realitatea valorii stocurilor doar pe baza bilanțului. Normele de evaluare vizează numai evaluarea elementelor existente în stoc, nu și determinarea lor cantitativă.

Pentru a obține o imagine completă este necesară o suplimentare a informațiilor contabile cu informații din “zona analitică”. Așa cum apreciază și specialiștii în domeniu, evaluarea stocurilor lasă loc de “incertitudini”.

În primul rând, costul de producție al stocurilor lasă loc de interpretări subiective în cazul delimitării cheltuielilor directe de cele indirecte (fapt ce depinde în mare parte de calitatea organizării contabilității întreprinderii), delimitarea cheltuielilor generale de producție de cele generale de administrație, încorporarea cheltuielilor fixe indirecte de producție în funcție de activitatea normală a entității.

În al doilea rând, considerăm că se ridică întrebări în legătură cu metodele de evaluare la ieșire a stocurilor: în ce măsură costurile standard exprimă realitatea și în ce proporție poate fi afectat rezultatul, în condițiile variației stocurilor evaluate prin metoda FIFO sau LIFO.

Fiscalitatea și rentabilitatea sunt principalii factori care condiționează adoptarea unei metode sau a alteia, deoarece evaluarea stocurilor la sfârșitul perioadei este calea care duce la supra sau subevaluarea profitului, deci la încadrarea sau nu în principiul prudenței.

¹² Staicu C. – Situații financiar-contabile armonizate cu Directivele europene, Editura Universitaria, Craiova, 2002.

Orice supraevaluare a bunurilor rămase în stoc la sfârșitul perioadei generează o creștere a rezultatului, care, la rândul său, formează obiectul impozitării și distribuirii de dividende. După cum orice subevaluare determină, în exercițiul curent, o scădere a rezultatului și o influență favorabilă în exercițiul următor.

BIBLIOGRAFIE

- Andone I. - Sisteme expert. Principii și dezvoltarea aplicațiilor de gestiune, vol. I - II, Editura A92, Iași, 1995.
- Bărbăcioru V, și colectiv - Contabilitate financiară, armonizată cu Directivele Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, vol. I și II, Editura Universitaria, Craiova, 2003.
- Buglea Al. - Analiza financiară. Concepte și studiu de caz, Editura Minton, Timișoara, 2005.
- Călin O., Ristea M. - Bazele contabilității, Editura Național, București, 2001.
- Colasse B. - Contabilitate generală, ediția a 4 –a, traducere realizată de Neculai Tabăra, Editura Moldova, 1995.
- Deaconu A. - Diagnosticul și evaluarea întreprinderii, Editura Intelcredo, Deva, 2000.
- Dumitrescu D., Dragotă V., Ciobanu A. - Evaluarea întreprinderilor, Editura Economică, București, 2002.
- Feleagă N. - Sisteme contabile comparate, ediția a II a, vol. 2, Editura Economica, București, 2000.
- Feleagă N., Ionașcu I. - Tratat de contabilitate financiară, vol. I, Editura Economică, București, 1998.
- Feleagă N., Malciu L. - Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională, Editura CECCAR, București, 2004.
- Gîrbină M., Bunea Șt. - Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) - IFRS, vol. I, Editura CECCAR, București, 2005.
- Iacob C. - Sistemul informațional contabil la nivelul firmei, Editura Tribuna Economică, București, 2000.