

DIMENSIUNI CONCEPTUALE ȘI TEORETICE PRIVIND RECUNOAȘTEREA STOCURILOR INSTITUȚIILOR PUBLICE

Cristina Otilia, Țenovici¹

Rezumat: *Procesul de normalizare duce la armonizare și convergență contabilă prin formalizarea și materializarea obiectivelor, conceptelor, metodelor, regulilor și procedurilor privind producerea și utilizarea informației contabile. Scopul acestui studiu este analiza evoluției contabilității românești și gradul de armonizare și convergență contabilă cu IPSAS 12 „Stocuri”. De asemenea, realizez o comparație a caracteristicilor principale aferente reglementărilor actuale naționale și internaționale, cu prezentarea asemănărilor și deosebirilor cu privire la recunoașterea stocurilor pentru a identifica setul de elemente convergente sau divergente.*

Cuvinte cheie: *cost achiziție, cost de producție, criteriile de recunoaștere, valoare justă*

Clasificarea JEL: M41

1. Elemente de convergență în recunoașterea și contabilizarea stocurilor în România cu IPSAS 12 „Stocuri”

Nevoia de armonizare contabilă a impus adoptarea unui limbaj comun de raportare financiară, deziderat ce este realizat prin intermediul procesului de normalizare contabilă. Se urmărește pe cât posibil, ameliorarea și reducerea diferențelor dintre practicile și reglementările contabile naționale cu cele internaționale, vizând elaborarea de principii și norme, cu un caracter general, care să conducă la comparabilitatea informațiilor oferite de conținutul situațiilor financiare ale entităților sectorului public.

Prezenta lucrare se dorește a fi o analiză a gradului de convergență și armonizare a normelor contabile naționale cu privire la recunoașterea și contabilizarea stocurilor, cu standardul internațional de contabilitate pentru sectorul public IPSAS 12 „Stocuri”.

1.1. Dimensiuni conceptuale privind recunoașterea stocurilor instituțiilor publice

Recunoașterea și evaluarea stocurilor este abordată prin prisma reglementărilor contabile, atât la nivelul reglementărilor contabile românești, cât și la nivelul celor internaționale. Analizând cele două definiții se constată că nu există o convergență totală între cele două norme astfel:

O.M.F.P. nr.1917/2005	IPSAS 12 „Stocuri”
Stocurile sunt active circulante: <ul style="list-style-type: none">- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;- în curs de producție în vederea unei vânzări în procesul desfășurării normale a activității; sau- sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în desfășurarea activității curente a instituției, în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.	Stocurile sunt active: <ul style="list-style-type: none">- sub formă de materii prime sau materiale care vor fi consumate în procesul de producție;- sub formă de materii prime sau materiale care vor fi consumate sau distribuite în prestarea de servicii;- deținute pentru vânzare sau distribuție în cursul normal al activităților; sau- în procesul de producție pentru vânzare sau distribuție.

Cele două definiții conțin enumerări posibile pentru acest tip de active, dar natura acestora nu este însă suficientă pentru a le considera stocuri. De asemenea aceste definiții

¹ lect. univ. dr., Universitatea „Constantin Brâncoveanu”, F.M.M.A.E. Rm. Vâlcea, cristina.tenovici@gmail.com

nu fac referire la criteriile legate de valoare și de durată de utilizare [Țenovici, C. 2013, p.148]. Astfel, stocurile ce pot fi deținute la nivelul instituțiilor publice sunt:

O.M.F.P. nr.1917/2005	IPSAS 12 „Stocuri”
<ul style="list-style-type: none"> - materii prime; - materiale consumabile; - materiale de natura obiectelor de inventar; - materialele și ambalajele rezervă de stat și mobilizare; - alte stocuri necesare pentru apărare, ordine publică și siguranță națională și alte stocuri specifice; - produsele: semifabricatele, produsele finite, rebuturi, materiale recuperabile și deșeuri, producția în curs de execuție; - bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului sau a unităților administrativ teritoriale; - stocuri aflate la terți; - animale și păsări; - mărfuri; - ambalaje. 	<ul style="list-style-type: none"> - muniție; - materii prime consumabile; - materiale pentru întreținere; - piese de schimb pentru imobilizările corporale, altele decât cele care sunt abordate de IPSAS 17 „Imobilizări corporale”; - rezervele strategice; - stocuri de monedă neemisă; - rezerve poștale deținute pentru vânzare; - producție în curs de execuție, inclusiv materiale pentru cursuri educaționale / de pregătire și servicii pentru clienți; - teren / proprietate imobiliară deținută pentru vânzare.

Pentru a recunoaște un element în categoria stocurilor, trebuie verificată îndeplinirea criteriilor de recunoaștere. Potrivit O.M.F.P. nr.1917/2005 și a standardului IPSAS 12 „Stocuri”, pentru a fi recunoscut un stoc, acesta trebuie să îndeplinească criteriile de recunoaștere ale unui activ. „Un activ” trebuie să reprezinte „o resursă controlată de către o entitate, ca urmare a evenimentelor trecute și în urma cărora se preconizează să intre în entitate beneficii economice viitoare sau posibile servicii” [IFAC 2009, vol.I, p.33], dar și posibilitatea stabilirii unor valori care pot fi evaluate în mod credibil. Conceptul de probabilitate se referă la gradul de certitudine sau de incertitudine în realizarea unor beneficii economice viitoare asociate unui element. În acest context, evaluarea acestui grad se face în funcție de informațiile disponibile în momentul întocmirii situațiilor financiare.

Beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Această contribuție se reflectă fie sub forma creșterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii ieșirilor de numerar, de exemplu, prin reducerea costurilor de producție. Astfel, potențialul poate fi unul productiv, atunci când activul este utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producerea de bunuri destinate vânzării de către instituția publică. De asemenea, potențialul poate îmbrăca forma convertibilității în numerar sau echivalente de numerar.

Un element de activ, respectiv de stoc, nu se recunoaște în bilanț dacă este imposibil ca acesta să genereze avantaje / beneficii economice viitoare pentru instituția publică. Conform acestei precizări, aprovizionarea cu elemente de stocuri asigură în viitor avantaje economice și, ca atare, sunt recunoscute în activul bilanțului, în timp ce aprovizionarea cu elemente materiale ce nu sunt stocabile sau cu utilități ce nu produc avantaje / beneficii economice viitoare și, ca atare, nu sunt recunoscute ca element de stoc în bilanț, ci ca și element de cheltuială operațională.

Recunoașterea unui activ, respectiv a unui element de stoc în bilanț este legată de existența unui cost sau unei valori ce trebuie determinată credibil. Recunoașterea presupune, în aceste condiții, estimarea unui cost sau unei valori. Dacă aceste estimări sunt raționale, adică rezonabile, atunci ele nu influențează credibilitatea informațiilor contabile și a situațiilor financiare. Acest proces de recunoaștere implică descrierea în cuvinte a respectivului element și asocierea unei sume, precum și includerea respectivei sume în totalul bilanțului.

În condițiile în care, prin aplicarea raționamentului profesional, rezultă că unei anumite operațiuni îi sunt aplicabile prevederile principiului prevalenței economicului asupra juridicului, este necesară recunoașterea stocurilor ca active potrivit acestui principiu. Atunci când este imposibil să se estimeze beneficiile economice viitoare, nu este recunoscut stocul, ci se recunoaște cheltuiială a perioadei. În această situație se încadrează stocurile ce se achiziționează în mod ocazional sau cele nestocabile.

Recunoașterea inițială presupune prezentarea unui element de natura stocurilor în situațiile financiare pentru prima dată. Momentele în care se realizează recunoașterea inițială a stocurilor, prevăzute atât în reglementările naționale cât în IPSAS 12 sunt următoarele: la achiziție (se evaluează inițial la cost de achiziție), la obținerea din producție (se evaluează inițial la cost de producție), sau la primirea prin donații (se evaluează inițial la valoarea justă).

Pe lângă acestea, standardul, spre deosebire de normele naționale, mai prevede și alte elemente utile în evaluarea inițială a stocurilor, astfel:

a. costul curent de înlocuire, adică costul pe care entitatea îl plătește pentru dobândirea activului la data raportării;

b. costurile achiziționate printr-o tranzacție care nu implică schimbul sunt evaluate la valoarea justă la data achiziției.

c. se definesc aspecte legate de tranzacțiile de schimb, respectiv de tranzacții ce nu implică schimbul astfel:

- prin tranzacție care nu implică schimbul se înțelege tranzacția în care entitatea fie primește o valoare de la o altă entitate fără să dea direct o valoare aproximativ egală în schimb, fie dă unei alte entități o valoare fără să primească direct o valoare aproximativ egală în schimb;

- prin tranzacție de schimb se înțelege tranzacția în care entitatea primește active sau servicii, ori a stins obligații, și dă direct o valoare aproximativ egală unei alte entități în schimb.

I. Evaluarea inițială la cost de achiziție:

O.M.F.P. nr.1917/2005	IPSAS 12 „Stocuri”
Costul de achiziție al stocurilor cumpărate cuprinde: prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care instituția publică le poate recupera de la autoritățile fiscale); cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție.	Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (altele decât cele care ulterior sunt recuperabile de la autorități fiscale), și transportul, costurile de manipulare și alte costuri care pot fi direct atribuite achiziționării bunurilor finite, materialelor și rezervelor. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse atunci când se determină costul de achiziție.

Exemplu de determinare a costului de achiziție: Determinăm costul de achiziție al materialului „X” ce va fi recunoscut în contabilitatea instituției publice cunoscând următoarele date: prețul de achiziție: 120.000 lei; reduceri comerciale (rabat): 2%; cheltuieli de transport: 5.000 lei; cheltuieli manipulare stoc: 1.600 lei; TVA 24% [$24\% \times (120.000 - 2\% \times 120.000) = 28.224$ lei]; amortizarea clădirii unde se află sediul instituției publice: 1.600.000 lei; cheltuieli cu iluminarea secțiilor de producție: 1.800 lei.

Cazul I: instituția publică nu este plătitoare de TVA

costul de achiziție = prețul de achiziție - reducerile comerciale + cheltuielile de transport + cheltuielile de manipulare + TVA (nefiind plătitoare de TVA, aceasta nu poate fi recuperată de la autoritățile fiscale)

costul de achiziție = $120.000 - 2\% \times 120.000 + 5.000 + 1.600 + 28.224 = 152.424$ lei
nu se regăsesc în costul de achiziție:

- amortizarea clădirii unde se află sediul instituției publice (1.600.000 lei);

- cheltuielile cu iluminarea secțiilor de producție (1.800 lei).

Cazul II: instituția publică este plătitoare de TVA

costul de achiziție = prețul de achiziție – reducerile comerciale + cheltuielile de transport + cheltuielile de manipulare

costul de achiziție = 120.000 – 2% x 120.000 + 5.000 + 1.600 = 124.200 lei

nu se regăsesc în costul de achiziție:

- amortizarea clădirii unde se află sediul instituției publice (1.600.000 lei);

- cheltuielile cu iluminarea secțiilor de producție (1.800 lei);

- TVA (fiind plătitoare de TVA, aceasta poate fi recuperată de la autoritățile fiscale)

28.224 lei.

II. Evaluarea inițială la cost de producție:

Standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public folosesc termenul de cost de conversie și nu cost de producție sau de prelucrare cum îl regăsim în reglementările contabile românești. Definirea lor este următoarea:

O.M.F.P. nr.1917/2005	IPSAS 12 „Stocuri”
Costul de producție cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente producției și anume: materiale directe; energia consumată în scopuri tehnologice; manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora. Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare. În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite de asemenea metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.	Costul de conversiei stocurilor includ costurile direct legate de unitățile de producție. Ele includ de asemenea o alocare sistematică a cheltuielilor de regie de producție fixe și variabile care sunt angajate în transformarea materialelor în bunuri finite. Cheltuielile fixe de regie sunt acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante neținând cont de variația volumului producției și costul gestionării și administrării fabricii. Cheltuielile de regie variabile de producție sunt acele costuri indirecte de producție care variază direct sau aproape direct cu volumul producției. Alocarea cheltuielilor fixe de regie asupra costurilor de prelucrare este bazată pe capacitatea normală de producție. Costurile stocurilor unui prestator de servicii se compune în primul rând din costurile muncii și din alte costuri cu personalul direct angajat în prestarea serviciului, inclusiv personalul de supraveghere, plus cheltuielile de regie care îi pot fi atribuite.

Repartizarea cheltuielilor indirecte, numite și regie fixă în costul de producție se face în funcție de capacitatea normală de producție. Capacitatea normală de producție este producția estimată a fi obținută în medie, de a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate din întreținerea planificată a echipamentului.

Exemplu de determinare a costului de producție: Fabricăm produsul „X”, în legătură cu care cunoaștem următoarele: cost variabil unitar: 1.000 lei / buc (cv); cantități de produse realizate în fiecare lună (q_i): 8.000 buc. în luna ianuarie, 10.000 buc în luna februarie, 9.000 buc. în luna martie, 11.000 buc. în luna aprilie; cheltuieli fixe 1.600.000 lei. Care este costul de producție? Se vor lua în discuție două situații: la prima nu ținem cont de variația utilizării capacității de producție; la a doua ținem cont de capacitatea normală de producție de 10.000 bucăți.

Tabelul nr. 1. Determinarea costului de producție în situația în care nu ținem cont de variația utilizării capacității de producție

Elemente \ Exercițiul	Exercițiul			
	Ianuarie	Februarie	Martie	Aprilie
Volumul producției (buc)	8.000	10.000	9.000	11.000
Cheltuieli variabile totale (lei)	8.000.000	10.000.000	9.000.000	11.000.000
Cheltuieli fixe (lei)	1.600.000	1.600.000	1.600.000	1.600.000
Cheltuieli totale (lei)	9.600.000	11.600.000	10.600.000	12.600.000
Cost de producție unitar (lei /buc)	1.200,00	1.160,00	1.177,77	1.145,45

Algoritmi realizare calcule:

Cheltuieli variabile totale: $CV_i = cv_i \cdot xq_i$,

Cheltuieli totale: $CT_i = CV_i + CF$, unde CF_i semnifică cheltuieli fixe totale

Cost de producție unitar $cu_i = \frac{CT_i}{q_i}$

Din analiza realizată în intervalul ianuarie – aprilie se observă variația costului de producție unitar odată cu volumul producției.

Tabelul nr. 2. Determinarea costului de producție în situația în care ținem cont de variația utilizării capacității de producție

Elemente \ Exercițiul	Exercițiul			
	Ianuarie	Februarie	Martie	Aprilie
Volumul producției (buc)	8.000	10.000	9.000	11.000
Cheltuieli variabile totale (lei)	8.000.000	10.000.000	9.000.000	11.000.000
Gradul de utilizare al capacității de producție (%)	80%	100%	90%	110%
Cheltuieli fixe repartizate în raport de gradul de utilizare al capacității de producție (lei)	1.280.000	1.600.000	1.440.000	1.760.000
Cheltuieli totale (lei)	9.280.000	11.600.000	10.440.000	12.760.000
Cost de producție unitar (lei /buc)	1.160	1.160	1.160	1.160

Algoritmi realizare calcule:

Gradul de utilizare al capacității de producție: $\eta_i = \frac{\text{capacitate_efectiva}}{\text{capacitate_normala}} \times 100$

Cheltuieli fixe repartizate în raport de gradul de utilizare al capacității de producție:

$CF_{rep_i} = CF_i \cdot \eta_i$

Cheltuieli totale, cost de producție unitar și cheltuieli variabile totale se calculează similar primului modelul.

Repartizând rațional cheltuielile fixe în funcție de gradul de utilizare al capacității de producție se evită fluctuațiile nejustificate ale costului de producție, ceea ce va permite evaluarea stocurilor la bilanț la valoarea reală.

Există și o serie de elemente de costuri care nu trebuie să fie incluse în costul stocurilor, ci trebuie recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel:

O.M.F.P. nr.1917/2005	IPSAS 12 „Stocuri”
<p>Nu se recunosc în costul de producție:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise; - cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație; - regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în formă și locul final; - costurile de desfacere. 	<p>Nu se recunosc în costul de conversie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - cheltuielile de regie nealocate urmare a folosirii necorespunzătoare a capacității de producție; - cantități anormale de deșeuri, muncă sau alte costuri de producție; - costuri de depozitare, cu excepția situației în care costurile sunt necesare în procesul de producție înainte de un alt stadiu al producției; - cheltuielile administrative de regie care nu contribuie la aducerea stocurilor în locația și la condiția lor actuală; - costurile vânzării.

III. Evaluarea inițială la valoarea justă: valoarea justă este utilizată pentru recunoașterea inițială a stocurilor dobândite cu titlu gratuit.

O.M.F.P. nr.1917/2005	IPSAS 12 „Stocuri”
Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bună voie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.	Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părți interesate și în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurată în condiții obiective.

1.2. Contabilitatea operațiilor de intrare a stocurilor instituțiilor publice

Din punct de vedere al înregistrărilor în contabilitate a intrărilor de stocuri, există stocuri care prezintă particularități de înregistrare sau sunt specifice doar instituțiilor publice.

Recunoașterea materialelor de natura obiectelor de inventar la instituțiile publice, se face la costul de achiziție, fiind recunoscute la stocuri în magazie, iar la eliberarea în folosință nu se înregistrează ca și cheltuială, ci se va înregistra prin intermediul contului de materiale de natura obiectelor de inventar date în folosință, cheltuiala urmând a se recunoaște la scoaterea acestora din folosință.

Exemplul: se aprovizionează materiale de întreținere și curățenie (materiale de natura obiectelor de inventar) în valoare de 2.000 lei, TVA 24% (instituția este plătitoare de TVA). Jumătate din aceste materiale se dau în folosință. La finele anului se scot din folosință materialele de natura obiectelor de inventar anterior date în folosință.

a. se înregistrează aprovizionarea cu materiale de natura obiectelor de inventar:

%	=	401	2.480 lei
		„Furnizori”	
3031			2.000 lei
„Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”			
4426			480 lei
„TVA deductibilă”			

b. se eliberează în folosință materiale de natura obiectelor de inventar:

3032	=	3031	1.000 lei
„Materiale de natura obiectelor de inventar date în folosință”		„Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie”	

c. se scot din folosință materialele de natura obiectelor de inventar:

603	=	3032	1.000 lei
„Cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar”		„Materiale de natura obiectelor de inventar date în folosință”	

Exemplu privind modul de reflectare în contabilitate a bunurilor legal confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului sau a unităților administrativ-teritoriale: Direcția

Generală a Finanțelor Publice Vâlcea, a confiscat în urma unui control efectuat la un agent economic din județ bunuri pentru care nu a găsit acte de proveniență în valoare de 18.000 lei. Aceste bunuri vor fi valorificate în regim de consignație. Se va înregistra de asemenea și încasarea contravalorii bunurilor valorificate în regim de consignație.

a. se înregistrează bunurile confiscate conform legilor în vigoare:

347	=	102	18.000 lei
„Bunuri legal confiscate sau intrate, potrivit legii în proprietatea privată a statului”		„Fondul bunurilor ce alcătuiesc domeniul privat al statului”	

b. predarea în regim de consignație spre valorificare a acestor bunuri:

359	=	347	18.000 lei
„Bunuri în custodie sau consignație la terți”		„Bunuri legal confiscate sau intrate, potrivit legii în proprietatea privată a statului”	

c. încasarea contravalorii bunurilor valorificate în regim de consignație:

560	=	708	18.000 lei
„Disponibil din venituri proprii”		„Venituri din activități diverse”	

Concomitent:

102	=	359	18.000 lei
„Fondul bunurilor ce alcătuiesc domeniul privat al statului”		„Bunuri în custodie sau consignație la terți”	

Evaluarea stocurilor fabricate se poate realiza:

A. Stocuri fabricate evaluate la cost efectiv de producție – costul efectiv de producție cuprinde totalitatea cheltuielilor directe (materii prime, materiale, salarii inclusiv contribuțiile la asigurările și protecția socială aferente etc.) și cheltuielile indirecte repartizate conform unor criterii de repartizare.

Exemplu: O instituție publică ce desfășoară activitate productivă înregistrează obținerea de produse finite în valoare de 15.000 lei. Jumătate din aceste produse finite se valorifică către un terț la un preț de 10.000 lei, TVA 24 % (instituția este plătitoare de TVA).

a. se înregistrează obținerea produselor finite:

345	=	709	15.000 lei
„Produse finite”		„Variația stocurilor”	

b. se vând produsele finite:

4111	=	%	12.400 lei
„Clienți cu termen sub 1 an”			
		701	10.000 lei
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	2.400 lei
		„TVA colectată”	

c. se descarcă gestiunea pentru produsele finite vândute:

709	=	345	7.500 lei
„Variația stocurilor”		„Produse finite”	

B. Stocuri fabricare evaluate la cost standard de producție - costurile standard sunt costuri prestabilite, antecalulate, pe baze științifice, riguroase și sunt considerate costuri reale. Constituie un mijloc eficient pentru exercitarea controlului preventiv asupra cheltuielilor de producție, prin stabilirea anticipată a unor standarde pentru utilizarea rațională a materialelor, salariilor și a altor mijloace pentru fiecare loc de muncă. Orice abatere în raport de aceste costuri standard este considerată abatere de la normal și va afecta rezultatele financiare ale unității.

În contabilitate intrarea / ieșirea produselor finite va reflecta la cost standard de producție, diferențele între costul standard și cel efectiv fiind reflectate folosind contul de diferențe de preț 348 „Diferențe de preț la produse”, diferențe ce se vor repartiza proporțional atât asupra stocurilor obținute din procesul productiv, cât și asupra celor ieșite din patrimoniu (vânzare sau alte căi). Repartizarea se va realiza folosind un coeficient de repartizare determinat astfel:

$$K_{348} = \frac{(sold_initial + rulaj_debitor)_{cont348}}{(sold_initial + rulaj_debitor)_{cont345}}$$

Pentru a determina valoarea diferențelor ce se vor repartiza asupra produselor finite ieșite din patrimoniu, coeficientul determinat anterior se va înmulți cu prețul de vânzare produselor finite, astfel: $diferente_repartizate = K_{348} \times rulaj_creditor_cont345$

Exemplu: La începutul lunii N situația la produsul finit „X” este următoarea: stoc inițial (cost standard): 5.000 lei, diferențe de preț nefavorabile (sold inițial debitor): 500 lei; produse finite obținute în prima jumătate a lunii la cost efectiv de producție de 10.000 lei, cost standard 8.500 lei; produse finite obținute în a doua jumătate a lunii la cost efectiv de producție 5.000 lei, cost standard 7.000 de lei. produse finite vândute la cost standard de 10.000 lei, preț de vânzare 15.000 lei (instituția este plătitoare de TVA).

a. înregistrăm produsele finite obținute în prima jumătate a lunii:

%	=	709	10.000 lei
		„Variația stocurilor”	
345			8.500 lei
„Produse finite”			
348			1.500 lei
„Diferențe de preț la produse”			

b. înregistrăm produsele finite obținute în a doua jumătate a lunii:

%	=	709	5.000 lei
		„Variația stocurilor”	
345			7.000 lei
„Produse finite”			
348			-2.000 lei
„Diferențe de preț la produse”			

c. înregistrăm produsele finite vândute:

c1. vânzarea produselor finite:

4111	=	%	17.850 lei
„Clienți cu termen sub 1 an”			
		701	15.000 lei
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	2.850 lei
		„TVA colectată”	

c2. determinăm coeficientul de repartizare pentru a aloca diferențele de preț asupra produselor vândute:

345 „Produse finite”		348 „Diferențe de preț la produse”	
SI :	5.000	SI :	- 500
(a)	8.500	(a)	1.500
(b)	6.000	(b)	- 2.000
TSD :	19.500	TSD :	- 1.000
SF :	9.500	SF :	- 400
	(c3) 10.000		(c4) - 600
	TSC : 10.000		TSC : - 600

$$K_{348} = \frac{(sold_initial + rulaj_debitor)_{cont348}}{(sold_initial + rulaj_debitor)_{cont345}} = \frac{-500 - 500}{5.000 + 14.500} = -0,06$$

c3. descărcarea de gestiune:

709	=	345	10.000 lei
„Variația stocurilor”		„Produse finite”	

c4. diferențe de preț aferente produselor finite vândute:

$$diferente_repartizate = K_{348} \times rulaj_creditor_cont345 = (-0,06) \times 10.000 = -600 lei$$

709	=	348	- 600 lei
„Variația stocurilor”		„Diferențe de preț la produse”	

Concluzii:

Din analiza realizată se constată că o parte din elementele IPSAS 12 „Stocuri” au fost preluate sau nepreluate de normele contabile naționale, respectiv abordarea asemănătoare sau diferită a unor aspecte contabile. Cum cerințele informaționale actuale au impus adoptarea unui limbaj comun de raportare financiară, aspect ce aduce în atenție necesitatea introducerii și în reglementările contabile românești cu privire la stocuri a elementelor cu privire la costul curent de înlocuire, tranzacții de schimb și tranzacții care nu implică schimbul. Consider că această propunere ar putea conduce la creșterea calității și credibilității informației contabile cu privire la evaluarea și recunoașterea stocurilor în situațiile financiare ale instituției publice.

Bibliografie

1. Alecu, C., *Contabilitatea instituțiilor publice – convergențe cu IPSAS*, Editura Tribuna Economică, București, 2010
2. Bunea, Ș. și Gîrbină, M., *Standarde internaționale de contabilitate; Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS-IFRS*, Ediția IV, Revizuită, Volumul I, III Editura CECCAR, 2009
3. Chițu, A.G. și colectivul, *Consilier - contabilitate pentru instituții publice*, Editura Rentrop & Straton, București, 2010
4. I.F.A.C., *Manualul de Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public / IPSAS 19 „Provizioane, datorii contingente și alte active contingente”*, Editura C.E.C.C.A.R., volumul I, București, 2009
5. Dascălu, C. și colectivul, *Convergența contabilității publice din România la standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public*, Editura C.E.C.C.A.R., București, 2006
6. Țenovici, C.O., *Național și internațional în contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Sitech, Craiova, 2013
7. Țenovici, C.O., *Accounting policies and options on the recognition, measurement and derecognition of inventories in public sector entities*, Universitatea Tibiscus, Facultatea de Științe Economice, Volumului XVIII al revistei Anale. Seria Științe Economice, Timișoara, 2012
8. O.M.F.P. nr. 1917 / 2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, publicat în Monitorul Oficial al României nr.1186/29.12.2005