



MANAGEMENTUL PRIN COSTURI LA UNITATEA MILITARĂ

MANAGEMENT THRU COSTS AT THE MILITARY BASE

*General de brigadă (r) prof. univ. dr. Mircea UDRESCU**
*Locotenent-colonel drd. Florin MĂCIUCĂ***

Rezumat: Pentru orice organizație, deci și pentru organizația militară, indiferent dacă este unitate militară sau mare unitate, managementul este preponderent apreciat ca un ansamblu de sisteme, metode și tehnici de lucru, prin care se urmărește atingerea obiectivelor. Din această perspectivă, managementul are multe puncte comune cu comanda militară. Dar aceste instrumente sunt valoroase numai dacă există voința de a le utiliza. De aceea, managementul poate fi considerat și o stare de spirit, formată din atitudini, aptitudini, componente intelectuale – care joacă rol de catalizator în declanșarea și întreținerea procesului de aplicare a metodelor și tehnicilor de sprijinire a deciziilor. Caracteristicile stării de spirit care animă managementul sunt: o mentalitate metodică și științifică (se detaliază întregul proces, se combate tendința de a gândi și acționa funcție de intuiție și sentimente, se anihilează raționamentele și comportamentele dominate de obișnuință, intuiție, idei preconcepute etc.); o mentalitate economică (cunoașterea limitelor resurselor și proiectarea tuturor acțiunilor după criterii de eficacitate și de eficiență); o mentalitate socială (scop suprem satisfacerea propriilor membri și a destinatarilor activității); o mentalitate prospectivă (se urmărește adaptarea organizației și prevederea schimbării).

Realitatea înconjurătoare oferă însă suficiente exemple în care intuiția are câștig de cauză în fața metodei, regularitatea în fața eficacității, improvizatia sau rutina în fața realismului, dogmatismul în fața pragmatismului, iar practicile tradiționale se impun în fața metodelor științifice. Pentru a se evita aspectele negative ale managementului la nivel de organizație militară, am considerat util să abordăm problematica gestionării stocurilor, care nu se limitează numai la dimensionarea acestora, la determinarea mărimii și structurii lor, ci și la tehnicile de analiză a proceselor de stocare, de urmărire a dinamicii stocurilor efective,

* Membru titular al Academiei Oamenilor de Știință din România, Universitatea Artifex, București, udrescumircea@yahoo.com.

** Universitatea Națională de Apărare „Carol I” din București, Școala Doctorală, florinmcc@yahoo.com.



astfel încât să se cunoască în orice moment situația reală a acestora, să se poată interveni oportun asupra menținerii lor la un nivel optim de oportunitate, eficacitate și eficiență.

Cuvinte cheie: management, stoc, cost, eficacitate, eficiență, decizie, succes.

Abstract: For any organization, and therefore for the military organization, whether it is a regular or a larger military unit, management is mainly viewed as a set of systems, methods and working techniques, which aim to achieve the objectives set. From this perspective, management has much in common with military command. But these tools are only valuable if there is a will to use them. Therefore, management can be considered a state of mind, consisting of attitudes, skills, intellectual components - which play a catalytic role in triggering and maintaining the process of applying decision support methods and techniques. The characteristics of the mood that animates management are: a methodical and scientific mentality (the whole process is detailed, the tendency to think and act according to intuition and feelings is combated, reasoning and behaviors dominated by habit, intuition, preconceived ideas, etc. are annihilated); an economic mentality (knowing the resource limits and designing all actions according to criteria of effectiveness and efficiency); a social mentality (the supreme goal is to satisfy one's own members and the recipients of the activity); a prospective mentality (the aim is to adapt the organization and incur change).

However, the surrounding reality offers enough examples in which intuition wins over the method, regularity over effectiveness, improvisation or routine over realism, dogmatism over pragmatism, and traditional practices prevail over scientific methods. In order to avoid the negative aspects of management at the level of military organization, we considered it useful to address the issue of stock management, which is not limited only to their sizing, determining their size and structure, but also the techniques for analyzing storage processes, to monitor the dynamics of actual stocks, so that their real situation is known at all times, so that it is possible to intervene in a timely manner to maintain them at an optimal level of opportunity, effectiveness and efficiency.

Keywords: management, stock, cost, effectiveness, efficiency, decision, success.

Introducere.

În legătură cu funcțiile de bază ale managementului, teoria și practica din domeniu sunt foarte divizate. Ținând seama de diferitele puncte de vedere formulate asupra funcțiilor managementului, considerăm a fi mai



acceptabile următoarele funcții, astfel: previziunea – examinarea viitorului și consacrarea acestuia în planuri și programe de acțiune; organizarea – structurală și procesuală a organizației sau firmei; coordonarea – corelarea, echilibrarea, unificarea și armonizarea tuturor activităților și eforturilor; antrenarea – motivarea și determinarea personalului în direcția realizării obiectivelor; controlul și evaluarea – supravegherea, îndrumarea în vederea realizării obiectivelor și compararea rezultatelor cu ceea ce s-a planificat. Aceste funcții se deduc din caracterul ciclic al procesului de management, care începe cu stabilirea obiectivelor pentru o anumită etapă și se încheie cu evaluarea rezultatelor finale. Ca atare, putem susține că funcțiile manageriale reprezintă ansambluri de acțiuni relativ independente care se succed într-o anumită ordine în timp și care sunt efectuate de orice subiect conducător. Caracteristicile principale ale funcțiilor de management sunt date de următoarele constatări: funcțiile de management sunt specifice în ansamblul lor numai managerilor, ceea ce face ca managerii să se deosebească de personalul de execuție; funcțiile de management au caracter general, ele regăsindu-se, cu o anumită ponderare, la toate tipurile de firme și organizații și la toate nivelurile ierarhice; funcțiile de management coexistă ca un tot unitar, fiecare dintre ele găsindu-se în corelație cu precedenta și influențând activitatea celei care urmează.

Studiul nostru își propune să surprindă procesele normale de evaluare a stocurilor la nivel de unitate militară, evaluare ce influențează deciziile militare în sensul urmăririi obiectivelor de eficiență, eficacitate, oportunitate etc.

1. Evaluarea stocurilor la intrare.

La intrarea într-o entitate, stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă sau cost istoric, identificată/identificat prin: costul de achiziție pentru bunurile intrate cu titlu oneros; costul de producție (fabricație, prelucrare) pentru bunurile produse de entitate; valoarea de aport, stabilită în urma evaluării, pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social; la valoarea justă pentru bunurile obținute cu titlu gratuit, prin valoare justă înțelegându-se suma pentru care stocul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.



În cazul instituțiilor publice, la evaluarea inițială, stocurile se înregistrează în contabilitate¹, după caz, la: costul de achiziție; costul de producție; valoarea justă.

1.1 Evaluarea stocurilor la costul de achiziție.

Costul de achiziție a stocurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxe de import și alte taxe, cu excepția acelor pe care entitatea le poate recupera de la autoritățile fiscale, costurile de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale și servicii. Este propriu stocurilor de materii prime, materiale consumabile, mărfuri, ambalaje și alte bunuri achiziționate cu titlul oneros. Având în vedere cele de mai sus, costul de achiziție se poate determina conform exemplului prezentat în Tabelul nr. 1, astfel :

Tabelul nr. 1 „Determinarea costului de achiziție - model“

Prețul de cumpărare negociat	
+ Cheltuieli accesorii:	
	* cheltuieli de transport- aprovizionare;
	* cheltuieli de asigurare pe durata transportului;
	* cheltuieli de manipulare, încărcare- descărcare;
	* comisioanele intermediarilor.

¹ Pitulice Cosmina, Glăvan Mariana, *Contabilitatea instituțiilor publice din România*, Editura Contaplus, 2007, pg. 75.



+ Impozite și taxe
nerecuperabile:

* comisioane vamale, taxe vamale și
accize (în cazul importurilor), taxa
pe valoarea adăugată la unitățile
neplătitoare;

* taxa pe valoarea adăugată (atunci
când nu există dreptul de deducere a
acesteia).

- Reducerile de preț
cu caracter comercial
primite de la furnizori

= COST DE
ACHIZIȚIE

Reducerile primite în cazul achiziției de stocuri pot avea caracter comercial și caracter financiar.

Reducerile comerciale sunt sub formă de rabaturi, remize și risturnuri și se deduc din costul de achiziție al stocurilor.

Rabaturile reprezintă reduceri cu caracter excepțional practicate asupra prețului de vânzare negociat, convenit în prealabil, atunci când elementele de stocuri ce fac obiectul achiziției au defecte de calitate sau abateri de la standardele ce sunt acceptate de cumpărător.

Remizele² reprezintă reduceri practicate în mod obișnuit asupra prețurilor de vânzare, luându-se în considerare volumul cumpărărilor sau

² Ionescu Cicilia, *Național și internațional privind contabilitatea stocurilor*, Gestiunea și contabilitatea firmei, 2006, nr. 5, pg. 18.

Nicolae Feleagă, *Sisteme contabile comparate*, Editura CECCAR, București, 2006.



calitatea cumpărătorului, dată de importanța și poziția acestuia față de vânzător.

Risturnurile³ sunt reduceri ale prețului de vânzare, calculate asupra ansamblului de operații efectuate și obținute de un cumpărător pentru achizițiile făcute de acesta în timpul unei anumite perioade de timp.

Rabatul și remiza se acordă de regulă în momentul facturării și livrării bunurilor, iar risturnul se acordă ulterior, fiind obiectul unei facturi distincte.

Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Din punct de vedere metodologic, reducerile se calculează în cascadă⁴, adică procentul de reducere se aplică de fiecare dată asupra netului anterior, iar taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra ultimului net. Diferența dintre prețul de vânzare și reducerile comerciale poartă denumirea de net comercial, iar diferența rezultată în urma deducerii scontului de decontare poartă denumirea de net financiar.

O problemă importantă în determinarea costului de achiziție al stocului o ridică cheltuielile de transport pentru achiziții în condițiile în care transportul se realizează⁵: fie în baza unui contract cu o firmă specializată și care remite factura reprezentând contravaloarea transportului a cărei valoare este inclusă în costul de achiziție. În acest caz valoarea transportului se poate include fără probleme în costul de achiziție, fiind o valoare certă, cunoscută și bine determinată, fie prin utilizarea mijloacelor de transport proprii, din dotare, situație în care cheltuiela cu transportul include mai multe elemente ce reprezintă cheltuieli cu: combustibilul, salariul șoferului, contribuțiile unității la asigurările sociale, la asigurările sociale de sănătate, la fondul de șomaj, amortizarea mijlocului de transport etc. În aceste condiții, cheltuiela cu repartizarea transportului include cheltuieli de naturi diferite și ale căror valori trebuie cunoscute în momentul achiziției, pentru a fi incluse în costul de achiziție.

³ Dicționar Explicativ al Limbii Române, disponibil la <http://dexonline.ro>, accesat la 01.02.2021.

⁴ Mihai Ristea, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, 2005, pg. 244.

⁵ Ionescu Căcilă, *Național și internațional privind contabilitatea stocurilor*, *Gestiunea și contabilitatea firmei*, 2006, nr. 5, pg. 20.



În acest caz, deoarece determinarea valorii efective a transportului se realizează la sfârșitul lunii, adică la o dată ulterioară recepției și stabilirii costului de achiziție, valoarea transportului nu se include în costul de achiziție, ci se va înregistra ca o cheltuială a perioadei. Dacă transportul se realizează în condiții similare altor transporturi efectuate în condiții anterioare și există posibilitatea estimării unei valori rezonabile, această valoare va fi inclusă în costul de achiziție. Eventuala diferență de valoare apărută la sfârșitul perioadei va fi tratată ca o cheltuială a perioadei.

1.2. Evaluarea stocurilor la costul de producție

Stocurile produse de către o entitate se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare identificată prin costul de producție (fabricație, prelucrare). Costul de producție este propriu stocurilor fabricate: produse finite, semifabricate, producție în curs de execuție și alte stocuri produse de entitate. Costul de producție cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile, celelalte cheltuieli directe de producție (transformare), precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația bunurilor⁶.

Cheltuielile indirecte de producție sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație ci privesc întreaga producție a unei secții sau entități în ansamblul ei. Cheltuielile indirecte de producție cuprind regia fixă de producție și regia variabilă de producție. Regia fixă de producție include cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției (amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor). Regia variabilă de producție cuprinde cheltuielile indirecte de producție care variază în raport cu volumul producției (cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă).

Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și cele financiare, de regulă, nu se includ în costurile de producție.

Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de producție se face pe baza capacității normale de producție, adică producția estimată a fi

⁶ Mihai Ristea, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, 2005, pg. 219.



obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului. În cazul unei producții scăzute sub capacitatea normală, valoarea regiei fixe pe unitatea de produs nu se majorează. Regia nealocată este contabilizată ca o cheltuială a perioadei. În schimb, în cazul unei producții peste capacitatea normală, valoarea regiei fixe pe unitatea de produs este diminuată. În exercițiile în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor.

Alocarea regiei variabile de producție asupra costului de producție se face pe baza folosirii reale a facilităților de producție.

Anumite entități produc, în serie sau în flux continuu, cantități mari de produse relativ omogene. În aceste cazuri, cheltuielile sunt imputate unei mase mari de elemente similare, dar care nu sunt identice și prin urmare costurile unitare reprezintă medii aritmetice, această metodă de calcul a costurilor fiind denumită metoda costului de producție în serie⁷ și care poate fi aplicată în egală măsură și producției în flux continuu.

Obiectul de calculație în condițiile utilizării metodei de calculație pe comenzi este o comandă care privește un obiect sau un serviciu individualizat. Fiecare comandă consumă resurse în cantități diferite și ar fi eronat să se atribuie tuturor comenzilor același cost unitar mediu.

În condițiile unei cantități mari de obiecte sau de servicii identice și produse în serie sau continuu, fără a se putea distinge operațiile de producție pe fiecare obiect de calculație sau serviciu, este pertinent de a se imputa totalul costurilor de producție ansamblului nediferențiat de unități de produse, pe baza unui calcul mediu.

Cunoașterea costului produselor este esențială pentru evaluarea stocurilor, fixarea prețurilor de vânzare și analiza rentabilității produselor. Entitățile utilizează costul produselor și pentru evaluarea capacității lor de a stăpâni și reduce costurile. În acest context, se conturează ca un caz particular metoda costurilor pe operații aplicată seriilor de obiecte de calculație similare.

⁷ Iacob Constanța, Sandu Maria, *Metode de evaluare a producției în curs de execuție*, Gestiunea și contabilitatea firmei, nr. 8, 2006, pg. 27.



Prin câteva fundamente teoretice și practice este necesară evidențierea diferenței între costul produselor realizate în serie și costul produselor realizate la comandă, diferență care constă în generalizarea calculului mediilor pentru obținerea costurilor unitare aferente bunurilor și serviciilor.

În cadrul metodei costurilor de producție în serie, costul unitar al unui bun sau serviciu produs este obținut prin imputarea cheltuielilor totale unui ansamblu de produse similare și nu identice. Ipotetic, dacă fiecare unitate de produs primește în cadrul procesului de fabricație aceeași mărime a consumurilor de materii prime, componente, manoperă directă și a cheltuielilor indirecte de fabricație, atunci costul unitar apare ca o medie aritmetică conform principiului procedurii diviziunii simple.

Principala diferență între costul de producție în serie și costul unei comenzi constă în modul de generalizare a calculului mediilor pentru obținerea costului unitar al bunurilor și serviciilor. Calculul unităților echivalente prin metoda costului unitar mediu ponderat este bazat pe totalul unităților echivalente asupra cărora se efectuează operații tehnologice până la finele perioadei de gestiune, indiferent de faptul că provin din perioada precedentă sau din perioada curentă. Problema majoră care se ridică este aceea de a lua în calcul toate costurile implicate de realizarea activității de producție desfășurate și în funcție de care se realizează separarea pe stadii a producției.

Spre deosebire de metoda costului unitar mediu ponderat, metoda FIFO se caracterizează prin faptul că face distincție între produsele aflate în curs de execuție la începutul perioadei și produsele lansate în fabricație în cursul perioadei. Cheltuielile suportate în timpul perioadei curente și unitățile de produse în timpul aceleiași perioade sunt utilizate pentru calculul costului prin echivalarea unităților asupra cărora s-au executat operații tehnologice în perioada curentă. În contextul enunțat, metoda FIFO presupune următoarele calcule: costul producției în curs de execuție aflată la începutul perioadei se impută articolelor finite și transferate în afara secției și costul unităților echivalente executate în timpul perioadei se impută astfel: mai întâi produselor finite obținute din producția în curs de execuție inițială, apoi noilor articole intrate în fabricație și finite, în fine, unităților aflate în curs de execuție la finele perioadei.



Producția în serie implică adesea mai multe secții sau ateliere în cadrul ciclului de producție. În condițiile trecerii produselor dintr-o secție în alta, costurile aferente acestora sunt reportate dintr-un cont în altul fiind tratat ca o categorie particulară de materiale directe încorporate la începutul activității secției respective. Modul de evaluare a producției în curs de execuție și calculul costului unitar sunt similare celor prezentate anterior, particularitatea fiind dată de metoda de calcul utilizată.

Metodele contabilității de gestiune nu aparțin, întotdeauna, în mod clar, unui anumit tip identificat sub numele de costurile producției pe comenzi sau costurile producției în serie. Ne aflăm, astfel, în fața unor metode hibride de evaluare a costurilor care îmbină caracteristicile celor două tipuri de metode⁸. Metoda costurilor de producție pe comenzi și metoda costurilor de producție în serie trebuie considerate ca fiind limitele unei suite de cazuri intermediare.

Printre metodele cu caracter hibrid se înscrie și metoda costurilor pe operații, metodă caracteristică, printre altele, industriei confecțiilor, dar în egală măsură se regăsește și în industria încălțămintei, articolelor textile, semiconductorilor etc. Prin operație se înțelege o metodă sau o tehnică standardizată a cărei execuție este repetitivă, indiferent care ar fi caracteristicile specifice ale produselor finite și care se realizează, în general, într-o diviziune tehnico-organizatorică a entității (secție, atelier, serviciu etc.).

Metoda costurilor pe operații este o metodă hibridă care poate fi aplicată seriilor sau loturilor de produse similare. Fiecare serie poate fi, adesea, o variantă a modelului de bază, caracterizată printr-o suită de activități sau operații specifice, dar nu identice. În cadrul fiecărei operații, toate produsele sunt executate de aceeași manieră și utilizează cantități de resurse identice. Calculația costurilor este facilitată de faptul că sistemul costurilor pe operații utilizează ordine de fabricație în care se precizează materialele utilizate și se detaliază operațiile. Costurile de producție sunt stabilite pe fiecare ordin de fabricație. Prin urmare, materiile prime și materialele directe chiar dacă sunt comune mai multor ordine de fabricație sunt menționate pe fiecare ordin de fabricație ca și în cazul metodei pe

⁸ Iacob Constanța, Sandu Maria, *Metode de evaluare a producției în curs de execuție, Gestiunea și contabilitatea firmei*, 2006, nr. 8, pg. 37.



comenzi. Cheltuielile de fabricație pentru fiecare articol care suportă o operație dată sunt aceleași pentru toate ordinele de fabricație pentru că fiecare articol care suportă o operație consumă cantități identice de resurse la nivelul acelei operații.

În cazul în care din procesul de fabricație rămân produse în curs de execuție, se procedează la echivalarea acestora în unități de produse finite. În această situație, metoda costurilor se apropie mai mult de metoda costurilor în serie și astfel în raport de momentul existenței producției în curs de execuție (la începutul sau la sfârșitul perioadei, sau și la începutul și la sfârșitul perioadei), costul unitar nu va mai fi același deoarece nu toate produsele vor absorbi aceeași mărime a cheltuielilor de fabricație.

Această metodă are avantajele și dezavantajele ei. În general însă, gestionarii apreciază metoda costurilor pe operații deoarece este orientată către funcționarea materială a unui sistem de producție dat. Metoda costurilor pe operații pune în evidență impactul financiar al controlului și deschide o perspectivă asupra proceselor fizice și gestiunii cheltuielilor de exploatare.

Metodele de calculație prezentate mai sus, deși aparent simple, prezintă valențe informaționale sporite față de metodele tradiționale de calcul al costurilor de producție a stocurilor și sunt mai ușor de aplicat la entitățile mici și mijlocii.

Pe de altă parte, metodele de calculație prezentate rezolvă problema evaluării stocurilor de producție în curs de execuție în spiritul IAS 2 „Stocuri”, cerință imperativă a actualului stadiu de reformă a sistemului contabil românesc.

În spiritul IAS 2 „Stocuri”, recunoașterea stocurilor se realizează în condițiile capacității acestora de a genera beneficii economice viitoare și a estimării unei valori credibile ce se atașează acestora. Valoarea credibilă se determină pe parcursul derulării ciclului de exploatare, în momentele de recunoaștere inițială, la achiziție și la finele procesului de producție/prelucrare. Obținerea în cadrul entităților a stocurilor, la finele procesului de prelucrare, atrage după sine, o serie de consumuri de resurse, iar valoarea consumurilor se regăsește în costurile de prelucrare.

Calculul costurilor de prelucrare este scopul contabilității de gestiune și trebuie să facă distincție clară între costul de prelucrare al produsului, serviciului sau lucrării și costul perioadei.



1.3. Evaluarea stocurilor la valoarea de aport

Stocurile ce pot reprezenta aport la capitalul social se evaluează la intrarea în entitate la valoarea de aport.

Stocurile reprezentând aport la capitalul social se pot evalua, dacă este cazul, de către persoane specializate. În astfel de situații se pornește de la valoarea de piață, ce poate fi exprimată prin costul curent de înlocuire la data evaluării, ținând cont de starea fizică de depreciere, vechimea lor și posibilitatea de a mai fi utilizate în procesul de producție. Se au în vedere inclusiv condițiile de depozitare și modul de păstrare a diferitelor categorii de stocuri aduse ca aport la capitalul social al unei entități. De exemplu, cimentul depozitat în condiții de umiditate ridicată impune o depreciere consistentă a valorii.

Totodată, se ține cont de faptul că, în anumite situații, vechimea poate ridica valoarea unor stocuri mult peste valoarea contabilă, de exemplu stocurile de lemn pentru fabricarea instrumentelor muzicale de tipul violinelor, violonecelelor, contrabașilor etc.⁹.

Stocurile de natura producției în curs de execuție intrate în entitate ca aport la capitalul social se pot evalua având în vedere costurile de producție înregistrate până la data evaluării lor dar este mai indicat să se estimeze valoarea acestora prin valoarea de piață a produselor finite în care se vor îngloba, din care se vor deduce cheltuielile totale de finalizare a producției și de marketing¹⁰ în vederea desfacerii.

Stocurile de natura mărfurilor și produselor finite intrate în entitate ca aport la capitalul social se pot evalua pe baza valorii curente de piață a acestora. Factorii suplimentari ce pot fi luați în considerare sunt legați în principal de evoluția și tendințele înregistrate pe piața produselor respective,

⁹ Nica Dumitru, Năstase Constantin, Enache Doru, Creț Vasile, Nicolae Florina, *Evaluarea patrimonială*, Editura Universității Naționale "Carol I", București, 2006, pg. 328.

¹⁰ Udrescu Iulian-Mircea, *Specialistul de marketing și cunoștințele financiare*, Sesiunea de comunicări științifice cu participare internațională "Strategii XXI" – Securitate și apărare în Uniunea Europeană, Universitatea Națională de Apărare „Carol I” București, 17-18 aprilie 2008, pp. 31-36.

Udrescu Iulian-Mircea, *Marketing și cunoștințe financiare*, Simpozion internațional "Management și performanță economică", Universitatea „Artifex” București, 2008, pp. 164 – 169.



vechimea lor și gradul în care mai pot asigura satisfacerea necesităților entității și/sau consumatorilor cât și starea lor fizică de depreciere.

Conform reglementărilor contabile românești¹¹, pentru stocurile reprezentând aport la capitalul social, evaluate la intrarea în entitate la valoarea de aport, această valoare se substituie costului de achiziție.

În cazul instituțiilor publice nu se pune problema evaluării stocurilor la valoarea de aport.¹²

1.4. Evaluarea stocurilor la valoarea justă

Un aspect ce nu trebuie neglijat atunci când se abordează problema evaluării stocurilor la valoarea justă, îl reprezintă identificarea stocurilor ce trebuie evaluate. Trebuie să existe siguranța că în momentul estimării la valoarea justă, aceasta este efectuată pentru stocurile recunoscute în situațiile financiare și nu pentru alte elemente. De exemplu, majoritatea automobilelor vândute în Uniunea Europeană sunt echipate cu aer condiționat. Prețul de piață al automobilelor presupune că automobilele sunt echipate asemănător. Dacă o entitate deține un parc de automobile fără aer condiționat, prețul de piață al automobilelor cu aer condiționat trebuie să fie ajustat pentru a reprezenta valoarea justă a activelor recunoscute în situațiile financiare.

Credibilitatea și comparabilitatea valorilor juste¹³ aferente anumitor stocuri sunt aspecte mult dezbătute. În condițiile unei piețe lichide, active, determinarea valorii juste nu ridică probleme, cea mai bună estimare a valorii juste o reprezintă valoarea de piață.

În cazul unei piețe inactive, trebuie utilizat un model pentru determinarea valorii stocurilor, asemănător celui bazat pe valoarea prezentă a fluxurilor viitoare de numerar. La baza acestui model se află rata de actualizare, care însă, poate varia semnificativ între entități și tipurile de

¹¹ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României nr. 766 din 10.11.2009.

¹² Cap. III lit. A pct. 2.1.4. din Normele metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005, Monitorul Oficial al României nr. 1186 din 29.12.2005.

¹³ Ioanaș Corina, Manea Cristina Lidia, *Credibilitatea valorii juste*, Tribuna economică, 2006, nr. 17.



active. Variația ratei de actualizare repune în discuție credibilitatea valorilor juste.

O entitate trebuie să evalueze valoarea justă a stocurilor având la bază și prețurile pieței dacă sunt disponibile, ținând cont de termenii și condițiile tranzacțiilor în care au fost implicate acele stocuri. Dacă prețurile pieței nu sunt disponibile, entitatea trebuie să estimeze valoarea justă a stocurilor folosind o tehnică de evaluare pentru a estima care ar fi fost prețul stocurilor la data evaluării în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. Tehnica de evaluare trebuie să fie consecventă cu metodologia de evaluare general acceptată pentru evaluarea stocurilor și trebuie să încorporeze toți factorii și toate prezumțiile pe care participanții la piață le au în vedere la stabilirea prețului corect.

Verificarea valorilor juste bazate pe modele interne este dependentă de acceptarea de către auditori a logicii modelului de evaluare de bază. Astfel, valorile juste pot fi utilizate doar în relație cu elemente pentru care există piețe eficiente cu produse standard. Pe de altă parte, valorile juste sunt foarte utile în procesul de decizie chiar dacă există un grad de posibilă neîncredere a valorii juste.

Dacă se are în vedere faptul că bilanțul contabil ar trebui să reprezinte valoarea probabilă de lichidare a unei entități, cu siguranță valorile juste sunt preferate în detrimentul costurilor istorice. Valoarea justă reprezintă realitatea economică și redă valoarea probabilă de lichidare. Un bilanț contabil bazat pe valoarea justă este o reprezentare fidelă a poziției financiare în timp ce costul istoric poate conduce la o contabilitate „fictivă”.

Argumentele în favoarea utilizării valorii juste în evaluarea stocurilor ar fi mult mai puternice în cazul în care toate elementele din bilanț ar fi bazate pe valori juste. În prezent însă, în cadrul standardelor internaționale de contabilitate sunt combinate cele două valori: costul istoric și valoarea justă. Contabilitatea bazată pe valoarea justă se îndepărtează de perspectiva istorică și se apropie tot mai mult de perspectiva curentă a valorii¹⁴. Însă, valorile juste cresc riscul neînțelegerii de către o parte a investitorilor existenți sau potențiali ai entităților. Chiar dacă valoarea justă poate fi valoarea de piață, valoarea netă dintr-un bilanț contabil nu egalează, în mod necesar valoarea de piață datorită fondului comercial. Astfel, prin

¹⁴ Ioanaș Corina, Manea Cristina Lidia, *Valoarea justă*, Tribuna economică, 2006, nr. 24.



utilizarea valorii juste, valoarea bilanțului contabil se apropie mai mult de valoarea de piață, fără a o egala.

Prin evaluarea stocurilor la valoarea justă, acestea sunt incluse în situațiile financiare la valoarea justă, adică la prețul de piață. Orice modificare survenită în valoarea justă a stocurilor este preluată în contul de rezultate. Aceasta schimbă natura contului de profit și pierdere și impune regândirea procesului de măsurare a performanței, deoarece venitul net înaintea impozitului nu mai reprezintă activitatea economică a entității, ci include și profitul generat de creșterea valorii juste a stocurilor.

Modificarea valorilor de piață vor conduce la schimbări în rezultatele raportate în contul de profit și pierdere și va fi dificil să se atribuie performanța situației interne sau condițiilor externe (de piață). Venitul va deveni mult mai volatil ca și rezultat dacă utilizarea valorilor juste conduce la un impact al prețurilor pieței asupra venitului și asupra performanței. Astfel, va fi dificil pentru acționari să evalueze eficiența gestionării stocurilor de către conducerea entității iar profiturile apărute în urma schimbărilor valorii juste pot fi nerealizate. Recunoașterea câștigurilor nerealizate este în contradicție cu abordarea tradițională prudentă pentru contabilitate. Pe de altă parte, achiziționarea de stocuri a căror valoare scade este un indiciu de gestiune slabă care ar trebui recunoscută în contul de rezultate.

Utilizarea valorii juste implică o schimbare de abordare, de la contul de profit și pierdere spre o situație a rezultatului global. Raportarea rezultatului global în situațiile financiare va implica și prezentarea tuturor schimbărilor din cadrul stocurilor apărute în urma derulării operațiunilor economice. Este indicată combinarea într-o situație a rezultatului global a tuturor elementelor recunoscute în mod curent în contul de profit și pierdere. Utilizarea valorii juste în absența unui rezultat global nu este benefică mai ales în vederea aprecierii performanței. Argumentele pro și contra pot continua, însă, în prezent, valoarea justă încearcă să reducă din efectele negative ale costului istoric. Odată cu dezvoltarea tot mai puternică a piețelor, valoarea justă va avea un rol tot mai important.



Stocurile obținute cu titlu gratuit, adică prin acceptarea unor donații sau sponsorizări, se evaluează la intrarea într-o entitate la valoarea justă¹⁵. Donația unor stocuri reprezintă un contract prin care o persoană, donator, transmite de regulă, în mod gratuit și irevocabil, dreptul de proprietate asupra unor stocuri către o altă persoană, donatar, care îl acceptă.

Conform legii¹⁶, sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

Totodată, în cazul sponsorizării constând în bunuri materiale, acestea vor fi evaluate prin contractul de sponsorizare la valoarea lor reală din momentul predării lor către beneficiar.

Având în vedere cele menționate, acordarea unor stocuri ca sprijin unei entități reprezintă activitatea care se desfășoară pe baza unui contract încheiat între sponsor și beneficiar care consimt asupra stocurilor care se acordă ca sprijin, precum și a duratei sponsorizării.

Conform instrucțiunilor de aplicare a legislației privind sponsorizările¹⁷, stocurile care fac obiectul sponsorizării sunt evaluate prin contractul de sponsorizare, după caz, fie la prețul de vânzare al sponsorului, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, în cazul în care stocurile sunt produse de către acesta, fie la prețul de cumpărare de pe piață, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, în cazul în care stocurile sunt achiziționate în scopul sponsorizării, fapt dovedit pe baza documentelor de achiziție, fie la valoarea în vamă pentru stocurile primite din străinătate cu titlu de sponsorizare, stabilită conform prevederilor legale. Sponsorizarea în stocuri se va consemna în evidența contabilă a sponsorului și a beneficiarului sponsorizării dacă prin lege aceștia au obligația organizării și conducerii contabilității proprii pe

¹⁵ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, Monitorul Oficial al României nr. 766 din 10.11.2009.

¹⁶ Legea nr. 32/1994 *privind sponsorizarea*, cu modificările și completările ulterioare, text inițial publicat în Monitorul Oficial al României nr. 129 din 25.05.1994.

¹⁷ Ordinul ministrului finanțelor nr. 994/1994 *privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea*, Monitorul Oficial al României nr. 210 din 11.08.1994.



baza documentelor care atestă efectuarea plății sau predarea, respectiv primirea, stocurilor.

Conform reglementărilor contabile românești¹⁸, stocurile obținute cu titlu gratuit, evaluate la intrarea în entitate la valoarea justă, această valoare se substituie costului de achiziție.

Precizările de mai sus se aplică și instituțiilor publice din România¹⁹, inclusiv entităților militare.

Concluzii

Managementul prin costuri la nivelul unității militare înseamnă, în primul rând, cunoașterea legislației în vigoare. În al doilea rând, cunoașterea și aplicarea legislației în vigoare presupune temeinice cunoștințe economico-financiare din partea personalului cu funcții de răspundere în domeniile logistice. În al treilea rând, asemenea cunoștințe economico-financiare devin indispensabile pentru personalul militar de conducere și decizie, un criteriu fundamental de promovare a acestora pe funcții de comandă din ierarhia militară, deoarece deciziile aparțin comandanților de toate treptele, în timp ce propunerile și sugestiile personalului din domeniul logisticii constituie numai date și propuneri ce stau la baza fundamentării deciziilor militare.



BIBLIOGRAFIE

IOANAS C., MANEA C. L., *Credibilitatea valorii juste*, Tribuna economică, 2006, nr. 17;

¹⁸ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, Monitorul Oficial al României nr. 766 din 10.11.2009.

¹⁹ Decret nr. 478/1954 *privitor la donațiile făcute statului*, Buletinul Oficial nr. 46 din 10.12.1954.

Legea nr. 32/1994 *privind sponsorizarea*, cu modificările și completările ulterioare, text inițial publicat în Monitorul Oficial al României nr. 129 din 25.05.1994.



- NICA D., NĂSTASE C., ENACHE D., CREȚ V., NICOLAE F., *Evaluarea patrimonială*, Editura Universității Naționale de Apărare, „Carol I”, București, 2006;
- PITULICE C., GLĂVAN M., *Contabilitatea instituțiilor publice din România*, Editura Contaplus, 2007;
- RISTEA M., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, 2005;
- UDRESCU M., *Specialistul de marketing și cunoștințele financiare*, Sesiunea de comunicări științifice cu participare internațională „Strategii XXI” - Securitate și apărare în Uniunea Europeană, Universitatea Națională de Apărare “Carol I” București, 17-18 aprilie 2008;
- UDRESCU M., *Marketing și cunoștințe financiare*, Simpozion internațional „Management și performanță economică”, Universitatea „Artifex” București, 2008;
- Legea nr. 32/1994 *privind sponsorizarea*, cu modificările și completările ulterioare, text inițial publicat în Monitorul Oficial al României nr. 129 din 25.05.1994;
- Normele metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice* aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005, Monitorul Oficial al României nr. 1186 din 29.12.2005;
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*, Monitorul Oficial al României nr. 766 din 10.11.2009.

