Anuarul Universității "Petre Andrei" din Iaşi
Fascicula: **Drept, Ştiințe Economice, Ştiințe Politice**
ISSN: 2248-1079 | ISSN-L: 2601-7008
Covered in EconPapers, RePEc, CEEOL, ErihPlus, INDEX COPERNICUS, CrossRef, CrossCheck, Google Scholar, WorldCat, KVK, SOCIONET

2020, Issue 26, pages: 23-33 | doi: https://doi.org/10.18662/upalaw/46

Some Considerations Regarding Stock Management by Using Management Accounting Methods

Gheorghe FLOREA[1]

[1]Lecturer Ph.D., "Petre Andrei" University of Iasi, Romania, E-mail: geluflorea@yahoo.com

Abstract: *The aim of the stock management is that of making available the assets that are necessary for an efficient development of the activities with minimum costs. A special role devolves on accountancy, by recording, analyzing and checking the in-out fluxes of the stocks. Their administration comes both to financial accountancy and to the administrative one. But the stock management will acquire a special constancy if the permanent inventory of the stocks is transferred to the administrative accountancy, following that in the financial accountancy to be carried out only the intermittent inventory.*

Keywords: *administrative accountancy, stock management, inventory.*

How to cite: Florea, G. (2020). Some Considerations Regarding Stock Management by Using Management Accounting Methods. *Anuarul Universității "Petre Andrei" din Iaşi, Fascicula: Drept, Ştiinţe Economice, Ştiinţe Politice, 26*, 23-33. https://doi.org/10.18662/upalaw/46

1. Introducere

Pentru a-şi putea realiza obiectul de activitate în bune condiţii, agenţii economici trebuie să dispună de importante stocuri (bunuri materiale circulante), cum sunt cele de materii prime, materiale auxiliare, ambalaje etc.

De asemenea, ca urmare a procesului de producţie pe care-l desfăşoară, acestea înregistrează în contabilitate stocurile de produse finite, semifabricate, produse reziduale, animale şi păsări etc., precum şi producţia în curs de execuţie. Constituirea lor are ca scop evitarea întreruperii bruşte a ciclului de exploatare; fără stocuri, vor fi obligate să-şi oprească temporar producţia sau livrările.

Obiectivul managementului stocurilor este acela de a pune la dispoziţie bunurile necesare pentru desfăşurarea optimă a activităţii cu costuri minime (Budugan, 2001: 135). Un rol deosebit în acest sens îi revine contabilităţii, prin înregistrarea, calculul, analiza şi controlul fluxurilor de intrare-ieşire a stocurilor. Gestiunea lor se poate realiza în cadrul sistemului dual al contabilităţii, atât la nivelul contabilităţii generale (financiare), cât şi al contabilităţii manageriale (de gestiune).

Contabilitatea de gestiune oferă informaţii confidenţiale[1], care servesc doar în scopul satisfacerii cerinţelor managerilor din interiorul entităţii economice (Pântea, 1999: 599). Ca atare, ei îi revine sarcina de a constata şi urmări conversia resurselor consumate în rezultate.

Informaţiile furnizate de contabilitatea de gestiune sunt sistematizate în documente şi analize de uz intern, destinate decidenţilor de la diferite niveluri organizatorice, devenind astfel posibilă luarea în timp oportun a deciziilor ce permit adaptabilitatea agentului economic la condiţiile pieţei concurenţiale.

În ce priveşte reglementările contabile româneşti, acestea lasă la latitudinea unităţilor patrimoniale modalitatea concretă de organizare a contabilităţii de gestiune, ele trebuind să ţină seama în principal de specificul activităţii desfăşurate[2], dar şi de forma şi tipul de organizare a producţiei, de aspecte legate de tehnologia utilizată etc.

---

[1] Daniela Simionovici (coordonator), *GDPR aplicat. Instrument de lucru pentru implementarea Regulamentului UE 679/2016*, Editura Lumen, Iaşi, 2019, p. 345 şi urm.

[2] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune*, Monitorul Oficial al României nr. 23/12.01.2004, secţiunea 1 alin. 1-3.

Însă, din faptul că *Planul general de conturi*, reglementat de OMFP nr.1802/2014[3], prevede conturile regăsite în cadrul clasei a 9-a „Conturi de gestiune" (deşi utilizarea acestora are caracter opţional), se consideră a fi implicit vorba de concepţia dualistă asupra contabilităţii, conform căreia „organizarea specializată presupune existenţa unor compartimente funcţionale distincte în care sunt executate lucrările specifice celor două circuite ale contabilităţii, respectiv contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune" (Horomnea, 2008: 337).

2. Material şi metodă

Potrivit cadrului normativ stabilit de *Legea contabilităţii nr. 82/1991*[4], agenţii economici din România au obligaţia de a organiza şi conduce contabilitatea financiară (art. 1 alin. 1). Tot prin prevederile acesteia le revine şi sarcina de a organiza şi conduce contabilitatea de gestiune, potrivit normelor elaborate în acest scop (art. 1 art. 6).

În conformitate cu prevederile *Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 1.826/2003*[5], la nivelul unităţilor economice „contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul entităţii prin utilizarea de conturi specifice, prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară ori prin intermediul evidenţei tehnico-operative proprii" (secţiunea 1 alin. 5). În acest scop, „folosirea conturilor contabile, precum şi simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare şi de accesare a informaţiilor obţinute să fie flexibil şi să permită o gamă largă de opţiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcţie de scopurile urmărite, respectiv: evidenţierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor şi a rezultatelor în funcţie de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc." (secţiunea 1 alin. 6).

De asemenea, *OMFP nr. 1.826/2003* precizează faptul că prin organizarea contabilităţii manageriale entităţile vor obţine informaţii care să asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, prin prisma: determinării şi analizării costurilor bunurilor/serviciilor rezultate din activităţile desfăşurate şi a costurilor mărfurilor vândute în cadrul activităţilor de comerţ; să permită

---

[3] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate*, Monitorul Oficial al României nr. 963/30.12. 2014, Anexa 1, Capitolul 14 - Planul de conturi general.

[4] *Legea contabilităţii nr. 82/1991*, republicată, Monitorul Oficial al României nr. 454/18.06.2008.

[5] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune*, Monitorul Oficial al României nr. 23/12.01.2004.

o fundamentare cât mai realistă a bugetelor activităţii operaţionale, precum şi controlul asupra acestora; să faciliteze producerea de informaţii cu caracter confidenţial pe baza analizelor financiare realizate pentru uzul intern al agenţilor economici, care să servească structurilor de conducere în procesul de fundamentare a deciziilor şi, implicit, tot mai necesare în exercitarea unui management modern şi performant (secţiunea 1 alin. 4).

În acest context legal, deşi sistemul de contabilitate adoptat în cadrul reformei din ţara noastră nu a avut în vedere şi evidenţa analitică a stocurilor, reglementările româneşti nu exclud opţiunea ca unităţile economice să adopte varianta dezvoltată a contabilităţii de gestiune.

Aceasta îşi propune ca obiective „evidenţa analitică a stocurilor şi calculaţia analitică a costurilor şi rezultatelor pe purtători de valoare (produse, lucrări şi servicii)", caz în care „locurile de cheltuieli sunt delimitate pe activităţi, secţii, ferme etc." (Bâtcă-Dumitru, Sahlian, 2017: 39). Ca atare, contabilitatea stocurilor poate face obiectul atât al contabilităţii financiare, situaţie în care se impune adoptarea în cadrul ei a inventarului permanent, cât şi al contabilităţii de gestiune, caz în care devine oportună transferarea inventarului permanent al stocurilor în acest ultim circuit contabil, şi utilizarea în contabilitatea financiară numai a inventarului intermitent.

Totuşi, recurgerea de către normalizatorii români la opţiunea realizării evidenţei analitice a stocurilor prin intermediul contabilităţii generale este una discutabilă, în multe ţări din arealul continental european fiind adoptată evidenţa analitică a stocurilor prin contabilitatea internă de gestiune, care la rândul ei este integrată într-un sistem mai general de control (Ristea, Dumitru, Ioanaş, Irimescu, 2009: 319).

În spiritul celor prezentate anterior, transferarea inventarului permanent al stocurilor din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune necesită instituirea unei grupe distincte de conturi de stocuri în structura clasei a 9-a. Ea poate fi reprezentată de grupa 94 „Stocuri", detaliată în conturi operaţionale de gradul I şi/sau II, în corelaţie cu structura clasei a 3-a din contabilitatea financiară (contului 301 „Materii prime" îi va corespunde contul de gr. I 940 cu aceeaşi denumire; contului 302 „Materiale consumabile" îi va corespunde 941, defalcat pe conturi sintetice de gradul II, potrivit corelaţiei cu sinteticele de gradul II ale lui 302; contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar" îi va corespunde contul cu aceeaşi denumire 942; grupei 34 „Produse" îi corespunde contul 944 cu aceeaşi denumire şi detaliere pe conturi sintetice de gradul II; şi aşa mai departe).

De asemenea, recurgerea la varianta dezvoltată a contabilităţii de gestiune presupune reconfigurarea clasei 9 „Conturi de gestiune", prin

apariţia în structura ei a grupelor 94 „Stocuri” şi 98 „Rezultate analitice”, precum şi adaptarea grupei 90 „Decontări interne”, conform structurii următoare propuse de profesorul Mihai Ristea: 901 „Decontări interne - stocuri iniţiale”; 903 „Decontări interne - cumpărări”; 904 „Decontări interne - cheltuieli şi dotaţii”; 906 „Decontări interne - producţia obţinută”; 907 „Decontări interne - vânzări”; 908 „Decontări interne - rezultate analitice”; 909 „Decontări interne - cont colector”. Totodată, prin crearea grupei de conturi 94 „Stocuri”, sunt preluate rolul şi funcţiile conturilor din actuala grupă 93 „Conturi privind costul producţiei”, acestea din urmă pierzându-şi conţinutul şi funcţia contabilă (Ristea - coordonator, 1996: 425-434).

Pentru exemplificarea funcţionării conturilor din clasa 9 „Conturi de gestiune” în varianta dezvoltată, în continuare sunt prezentate principalele înregistrări contabile pentru operaţiile referitoare la stocurile unei unităţi economice cu profil industrial, pornind de la următorul exemplu ipotetic:

1. Înregistrarea preluării stocului iniţial de materii prime şi producţie neterminată existent la începutul perioadei de gestiune:

%	=	901	-	220.000
940 „Materii prime”		„Decontări interne - stocuri iniţiale”	100.000	
9431 „Produse în curs de execuţie”			120.000	

2. Cumpărări de materii prime de la terţi la costul de achiziţie:

940 „Materii prime”	=	903 „Decontări interne - cumpărări”	260.000	260.000

3. Colectarea cheltuielilor primare la costul de înregistrare efectiv al factorilor de producţie, reprezentând consumuri stocate (inclusiv valoarea producţiei neterminate iniţiale), consumuri de valori nestocate achiziţionate, cheltuieli salariale, cele cu amortizarea imobilizărilor, ajustări pentru deprecieri etc.:

921 „Cheltuielile activităţilor de bază"	=	% 9431 „Produse în curs de execuţie" 940 „Materii prime" 904 „Decontări interne - cheltuieli şi dotaţii"	1.020.000	- 120.000 300.000 600.000

4. Înregistrarea produselor finite obţinute evaluate la costul standard de 1.200.000 lei, precum şi a producţiei neterminate în valoare de 204.000 lei:

% 9445 „Produse finite" 9431 „Produse în curs de execuţie"	=	906 „Decontări interne - producţia obţinută"	- 1.200.000 204.000	1.404.000

5. Consemnarea vânzării de către entitate a producţiei obţinute la preţ de livrare:

907 „Decontări interne - vânzări"	=	981 „Rezultate din vânzări"	1.320.000	1.320.000

6. Decontarea costurilor de producţie ale perioadei aferente producţiei realizate:

906 „Decontări interne - producţia obţinută"	=	921 „Cheltuielile activităţilor de bază"	1.020.000	1.020.000

7. Calcularea şi înregistrarea diferenţelor de preţ aferente producţiei obţinute evidenţiate cu ajutorul contului 906 „Decontări interne - producţia obţinută". În debitul acestuia se va înregistra costul de producţie, iar în credit valoarea producţiei obţinute la preţ de înregistrare.

Soldul final creditor al contului va evidenţia o diferenţă favorabilă, consemnată în roşu (dacă costul de producţie este unul inferior preţului de înregistrare), iar soldul final debitor va indica o diferenţă de preţ nefavorabilă (în negru), în situaţie inversă.

D	906 „Decontări interne - producţia obţinută”	C
(op. 6)	1.020.000	1.404.000 (op. 4)
Rd	1.020.000	1.404.000 Rc
Tsd	1.020.000	1.404.000 Tsc
Sfc	384.000 - dif. favorabilă	

Articolul contabil va fi următorul:

9448 „Diferenţe de preţ la produse”	=	906 „Decontări interne - producţia obţinută”	384.000	384.000

8. Preluarea în debitul contului 981 „Rezultate din vânzări” a costurilor de producţie efective corespunzătoare producţiei vândute, respectiv la preţul lor de înregistrare şi a diferenţelor de preţ aferente.

Se calculează în acest scop coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ la produse - k_{9448}, după următoarea formulă:

$k_{9448} = (Sid_{ct.9448}+Rd_{ct.9448})/(Sid_{ct.9445}+Rd_{ct.9445}) = (0+384.000)/(0+1.200.000) = 0,32$

Ştiind că valoarea produselor vândute la preţul standard este de 1.080.000 lei, rezultă că diferenţele de preţ aferente bunurilor ieşite din gestiune vor fi de:

0,32 x 1.080.000 lei = 345.600 lei.

981 „Rezultate din vânzări”	=	%	734.400	-
		9445 „Produse finite”		1.080.000
		9448 „Diferenţe de preţ la produse”		345.600

9. Determinarea şi decontarea rezultatului analitic al perioadei, prin efectuarea calculelor de sistematizare asupra contului 981 „Rezultate din vânzări”: dacă soldul său final este creditor, rezultatul este favorabil (profit); dacă soldul final este debitor, rezultatul este nefavorabil (pierdere).

D	981 „Rezultate din vânzări”	C
(op. 8)	734.400	1.320.000 (op. 5)
Rd	734.400	1.320.000 Rc
Tsd	734.400	1.320.000 Tsc
Sfc	585.600 - profit	

Articolul contabil de înregistrare a rezultatului favorabil în sumă de 585.600 lei este următorul:

981 „Rezultate din vânzări"	=	908 „Decontări interne - rezultate analitice"	585.600	585.600

10. Închiderea conturilor la finele perioadei de gestiune, după cum urmează:

a) pentru conturile cu sold creditor:

%	=	909	-	1.665.600
901 „Decontări interne - stocuri iniţiale"		„Decontări interne - cont colector"	120.000	
903 „Decontări interne - cumpărări"			360.000	
904 „Decontări interne - cheltuieli şi dotaţii"			600.000	
908 „Decontări interne - rezultate analitice"			585.600	

b) pentru conturile care prezintă sold debitor:

909 „Decontări interne - cont colector"	=	%	1.665.600	-
		940 „Materii prime"		60.000
		9431 „Produse în curs de execuţie"		204.000
		9445 „Produse finite"		120.000
		9448 Diferenţe de preţ la produse"		38.400
		907 „Decontări interne - vânzări"		1.320.000

3. Rezultate şi discuţii

Contabilitatea managerială (de gestiune) are rolul de a cuantifica şi raporta informaţiile financiare şi/sau nefinanciare care să îi ajute pe manageri la fundamentarea şi luarea de decizii corecte şi în timp util, în vederea atingerii scopurilor urmărite de o organizaţie. Aceştia vor folosi informaţiile contabilităţii de gestiune pentru a alege şi implementa strategii, coordonarea deciziilor privind proiectarea produselor, producţie şi marketing (Horngren, Datar, Foster, 2006: 3).

În condiţiile economiei de piaţă activele circulante de natura stocurilor sunt evaluate diferit, preţurile fiind libere şi fluctuante. Totodată, un agent economic va putea să-şi organizeze contabilitatea mijloacelor economice de natura stocurilor alegând între utilizarea metodei inventarului permanent şi sistemul inventarului intermitent. Însă necesitatea organizării unei gestiuni cât mai eficiente a stocurilor, care să facă posibilă cunoaşterea exactă şi în orice moment a cantităţii şi valorii bunurilor existente în stoc, reclamă utilizarea inventarului permanent.

În acest context, metoda inventarului intermitent al stocurilor aplicată la nivelul contabilităţii financiare se poate întregi prin aplicarea în contabilitatea managerială a metodei inventarului permanent. Recurgerea la utilizarea inventarului permanent al stocurilor în contabilitatea de gestiune va permite încadrarea oricărei operaţii privind stocurile în una din următoarele grupe de înregistrări contabile: a) preluarea elementelor de stocuri iniţiale din contabilitatea financiară în contabilitatea de gestiune; b) intrările de elemente de stocuri; c) ieşirile de elemente de stocuri; d) preluarea stocurilor finale din contabilitatea de gestiune în contabilitatea financiară.

Eventuala opţiune a agenţilor economici pentru varianta prezentată mai sus va fi determinată în special de nevoia acestora de a organiza şi conduce o contabilitate de gestiune modernă şi eficientă a stocurilor, care să conducă la diminuarea/eliminarea cheltuielilor neeconomicoase ce pot apărea din existenţa unor stocuri excesive sau, dimpotrivă, insuficiente. În plus, o gestionare defectuoasă poate determina erori în cunoaşterea reală a mărimii şi structurii lor, cu implicaţii negative asupra desfăşurării procesului de producţie.

4. Concluzii

Rolul contabilităţii manageriale stabilit prin normele legale în vigoare din ţara noastră este acela de a furniza „informaţii necesare elaborării de rapoarte şi analize interne utilizate de managementul unităţii în luarea deciziilor". Aceasta se organizează de administratorul persoanei juridice „fie

utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenţei tehnico-operative proprii", iar procedeele şi tehnicile utilizate sunt stabilite „în funcţie de caracteristicile calitative ale informaţiilor cerute de utilizatori, precum şi de particularităţile activităţii desfăşurate" [6].

Din cele prezentate mai sus, se desprinde ideea că, spre deosebire de contabilitatea financiară, cea de gestiune nu poate fi impusă prin norme legale cu caracter unitar şi obligatoriu. Altfel spus, caracteristic acesteia este faptul că nu poate fi supusă şi nu face obiectul unei normalizări riguroase (Horomnea, 2008: 337).

Deocamdată, contabilitatea de gestiune din ţara noastră, deşi obligatorie, este încă una perfectibilă, iar modelul prevăzut de actualele norme contabile este încă neoperaţional în practica concretă a multor unităţi economice.

Drept urmare, acestea din urmă, care doresc să organizeze şi să conducă o contabilitate managerială eficientă, mai ales în condiţiile economice dificile pe care le resimt în prezent, trebuie să elaboreze studii cu sprijinul angajaţilor lor sau al unităţilor specializate în adoptarea şi implementarea unui model propriu al contabilităţii de gestiune, adecvat nevoilor decidenţilor interni.

În ce priveşte contabilitatea de gestiune a stocurilor la nivelul unităţilor economice, aceasta este influenţată, în principal, de următorii factori specifici: circuitul lor economic; metodele de evidenţă operativă şi analitică a gestiunilor; metodele de evaluare a fluxurilor de stocuri.

References

Bâtcă-Dumitru, C. G., Sahlian, D. N. (2017). *Contabilitate managerială*. Bucureşti, România: Editura C.E.C.C.A.R.

Budugan, D. (2001). *Contabilitate şi control de gestiune*. Iaşi, România*:* Editura Sedcom Libris.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., *Contabilitatea costurilor: o abordare managerială, ediția a XI-a*, Chişinău, Moldova: Editura Arc.

Horomnea, E. (2008). *Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii*. Iaşi, România: Editura Sedcom Libris.

Pântea, I. P. (1999). *Managementul contabilităţii româneşti,* ediţia a II-a, Deva, România: Editura Intelcredo.

[6] *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune*, Monitorul Oficial al României nr. 23/12.01.2004, secţiunea 1, alin. 7, 9, 10.

Ristea, M., coordonator, (1996). *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II. Bucureşti, România: Editura C.E.C.C.A.R.

Ristea, M., Dumitru, C., Ioanaş, C., Irimescu, A. (2009). *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. I. București, România: Editura Universitară.

Simionovici, D. (coordonator). (2019). *GDPR aplicat. Instrument de lucru pentru implementarea Regulamentului UE 679/2016*. Iaşi, România: Editura Lumen.

*** *Legea contabilităţii nr. 82/1991*, republicată, Monitorul Oficial al României nr. 454/18.06.2008.

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, Monitorul Oficial al României nr. 23/12.01.2004.

*** *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, Monitorul Oficial al României nr. 963/30.12. 2014.