**ROLUL CONTABILITĂȚII ÎN GESTIONAREA EFECTELOR ECONOMICE ALE PANDEMIEI COVID-19**

*Abstract*

*Criza economică actuală este consecința directă a crizei sanitare. Actuala criză economică a apărut brusc, evoluează imprevizibil, iar vulnerabilitatea și incertitudinea sunt mult mai puternic resimțite la nivel economic și social față de crizele economice și financiare din trecut. Scopul lucrării este de a sublinia meritele și riscurile contabilității în timpul pandemiei COVID-19. Se pot pune întrebări fundamentale cu privire la contribuția contabilității la atenuarea efectelor negative ale crizei sanitare asupra raportării financiare. Prin tehnici care au ca efect netezirea veniturilor și evitarea pierderilor, contabilitatea are un rol semnificativ în diminuarea impactului crizei asupra poziției și performanței financiare.*

***Cuvinte cheie:*** *criză economică, pandemie, COVID-19,contabilitate de tip big bath, raportare financiară, situaţii financiare, incertitudine, valoare realizabilă netă, stocuri*

***JEL classification:***  *M41, M19, G32, H12*

1. **INTRODUCERE**

Crizele, ca fenomene tranzitorii, apar ori de câte ori un anumit proces economic, social, politic sau natural nu evoluează conform parametrilor așteptați și perturbă, cu consecințe grave, sistemele de valori consacrate. Crizele produc fenomene de instabilitate care influențează prezentul și viitorul domeniului afectat, generând efecte care contravin legităților și paradigmelor agreate de științe.

Criza economică este un proces care întrerupe o fază de expansiune a activității economice și precipită economia spre faza de recesiune, caracterizată prin scăderea volumului activității economice, supraproducție, șomaj, faliment în lanț, inflație, ineficiență, reducerea salariilor, supraîndatorare, erodarea valorilor și alte fenomene cu efecte negative asupra economiei. Cercetarea științifică a putut constata de-a lungul anilor caracterul inevitabil al crizelor, conferit de incertitudinea care se manifestă cu privire la rezultatele proceselor economice.

În fazele de expansiune a activității economice, companiile plătesc salarii angajaților, achită impozite și taxe statului, creează locuri de muncă, remunerează prin acordarea de dividende riscul asumat de acționari și investesc capitalul atras pentru dezvoltarea de noi produse, servicii sau tehnologie modernă. În aceste condiții, rolul statului este minimal deoarece are ca sarcină numai redistribuirea valorii adăugate generată de companii și populație. Economiștii care susțin teoria neoliberală consideră că statul trebuie să se abțină de la orice intervenție pe piață deoarece ea pare a nu avea devieri și a nu se conduce după ideologii, ci doar după interesele jucătorilor săi. În teoria neoliberală, piața este considerată unic și suveran autoreglator economic. Piața este prezentată „ca un sistem desăvârșit, necapricios și cu o dinamică foarte ușor de prezis.” (Frieldman, 1995)

Pragmatismul, teorie opusă doctrinei neoliberale, susține acțiunea statului în economie și pune între cauzele crizelor economice ideea piețelor autoreglatoare. (Gloria- Palermo, 2010)

Orice activitate economică presupune incertitudine și riscuri, dar scala de percepere a riscului este particulară fiecărui individ. „Riscului conștientizat și asumat i se asociază în procesul decizional economic o însemnată marjă de irațional, afectiv sau normativ.” (Beudean, 2013)

În condiții excepționale (pandemie, recesiune economică globală, conflicte militare), rolul statului în economie devine decisiv pentru protejarea fizică și financiară a populației și a mediului de afaceri. Dacă statul implementează rapid cele mai potrivite măsuri, atunci sectorul privat își păstrează resursele pentru accelerarea relansării economice.

1. **EFECTELE ECONOMICE ALE PANDEMIEI COVIV-19 DIFERITE DE CELE ALE CRIZEI FINANCIARE DI PERIOADA ANILOR 2007-2008**

Umanitatea s-a confruntat cu mai multe crize economice, dintre care cele care și-au o amprentă semnificativă asupra evoluției economiei au fost: marea depresiune interbelică (1923-1933), criza petrolieră (anii 1970), criza din sectorul IT (2000), criza financiară mondială (2007-2008 și pandemia de COVID-19 (criză aflată în desfășurare). Toate aceste crize au generat perioade de recesiune cu efecte negative asupra mediului de afaceri.

În perioada 2007-2008, primul dezechilibru major s-a produs în sistemul bancar, rezultând o criza financiară care ulterior a generat efecte în cascadă asupra altor ramuri economice. Acest fenomen a apărut ca urmare a două caracteristici comune tuturor crizelor financiare din ultimul secol: existența unui sistem bancar fragil și procesul de contagiune între piețele activelor. S-a constatat un eșec al societăților financiare în gestionarea riscurilor. Într-o anumită măsură, analizele făcute de specialiști în perioada 2005-2007 indicau o posibilă recesiune economică. Criza financiară din 2007-2008 a demonstrat dualitatea folosirii produselor derivate și titrizării datoriilor. Titrizarea este „o tehnică financiară care transformă activele puțin lichide în valori mobiliare ușor negociabile, cum ar fi obligațiunile.” (Cerna, 2008) Din punct de vedere teoretic, cele două instrumente financiare, produsele derivate și titrizarea au rolul de a îmbunătății gestionarea riscului față de creșterea instabilității financiare. În schimb, din punct de vedere practic, aceste elemente s-au dovedit a fi instrumente de speculație și deci de instabilitate financiară. Efectele negative ale acestei instabilități financiare au evidențiat necesitatea adoptării unor măsuri în domeniul reglementării prudențiale, al contabilității, măsurării riscului și politicii monetare.

Spre deosebire de crizele economice și financiare precedente care au avut drept cauze factori economici și sociali, criza economică actuală este consecința directă crizei sanitare și a măsurilor de izolare impuse în vederea diminuării efectelor asupra sănătății oamenilor a noului coronavirus. Actuala criză economică a apărut brusc, evoluează imprevizibil, iar vulnerabilitatea și incertitudinea sunt mult mai puternic resimțite la nivel economic și social față de crizele economice și financiare din trecut.

Măsurile de prevenție pentru încetinirea răspândirii pandemiei, din perioada martie – mai 2020, au generat închiderea totală sau parțială a activităților economice și sociale. Entitățile economice nu mai au ca obiectiv maximizarea profitului, ci protejarea activelor care pot genera beneficii economice și a capitalului uman.

În actuala criză, majoritatea sectoarelor economice și-au diminuat activitatea simultan deoarece consumul a înghețat în principalele piețe dezvoltate. Transporturile au fost grav afectate datorită suspendării unor curse aeriene, procedurilor logistice de înregistrare în vamă sau din cauza închiderii granițelor. Reducerea mobilității populației pentru turism are consecințe negative asupra sectorului turistic. Industria hotelieră, de restaurante și de baruri a fost nevoită să-și restructureze activitatea, pentru întreaga perioadă în care vânzarea de alimente și băuturi în spații închise a fost interzisă. Piața imobiliară realizează mai puține tranzacții deoarece o parte din achizițiile de locuințe era finanțată prin împrumuturi bancare care s-au diminuat din cauza nesiguranței financiare a consumatorilor sau a condițiilor mai restrictive aplicate de bănci. Scăderea puterii de cumpărare a populației a dus la scăderea cererii de produse nealimentare. Agricultura este alt sector economic afectat deoarece unii fermieri nu au avut stocuri de semințe, pesticide și îngrășăminte, iar cererile pentru subvenții s-au depus cu întârziere, din cauza măsurilor de distanțare socială.

În timp ce majoritatea sectoarelor economice sunt afectate de efectele negative ale crizei sanitare, există și sectoare care au identificat oportunități pentru creșterea rentabilității, cel puțin pe termen scurt. De exemplu, industria farmaceutică înregistrează vânzări record pentru anumite categorii de medicamente, firmele din domeniul telecomunicațiilor și-au majorat numărul clienților și au crescut volumul serviciilor oferite vechilor clienți, iar firmele ce fabrică produse pentru igienă și distribuitorii de produse alimentare beneficiază de o creștere a vânzărilor în perioada pandemiei. Aceste efecte pozitive nu pot compensa la nivel macroeconomic consecințele negative pe termen lung, generalizate în mediul de afaceri și în majoritatea ramurilor economice.

 Spre deosebire de recesiunile precedente, „revenirea economică după COVID-19 este preconizată să fie mai lentă” (Guda, 2020) Va fi greu de revenit la un comportament de consum ca cel dinainte de pandemie. Observând cât de vulnerabile sunt firmele pentru care lucrează, oamenii vor pune mai mult accent pe siguranță, prin economisire și menținerea consumului la cele cu adevărat necesare. În domeniul finanțelor publice, problemele vor fi legate de datorii mai mari și venituri subdimensionate. Reducerea dobânzilor de către băncile centrale și emisiunea monetară necesară bugetelor de criză vor conduce la creșterea lichidităților pe piață, stimulând creșterea inflației și erodarea puterii de cumpărare. Efectele investițiilor străine directe „pot fi atât pozitive cât şi negative, majoritatea cercetărilor agreează efectele pozitive.” (Macovei and Scutaru, 2016). Încurajarea investițiile străine directe ar putea fi o soluție pentru creșterea economică a țărilor din Europa Centrală și de Est. Companiilor străine contribuie la „adaptarea de noi tehnologii și idei manageriale care implică capital uman” (Ciobanu and all 2020).

 Cercetătorii din domeniul contabilității au subliniat în cadrul Forumului Contabil (Rinaldi and all, 2020) că „efectele pandemiei asupra societăţii moderne vor fi profunde şi permanente și au solicitat „contribuţii interdisciplinare reflexive din domeniile contabilităţii, afacerilor, finanţelor şi subiectelor conexe”.

Companiile au fost nevoite nu doar să găsească soluții, ci să-și regândească întregul model de business. ”Multe firme se reinventează în această perioadă și se adaptează la tehnologia digitală și promovarea online” (Sahlian and all, 2020). Sarcinile și abilitățile specifice profesioniștilor din domeniul contabil vor fi supuse unor schimbări majore în următorii ani datorită tehnologiilor digitale bazate cu precădere pe inteligență artificială. Rolurile de bază vor continua să existe în viitor, dar nu vor fi îndeplinite de oameni, ci de tehnologii bazate pe inteligența artificială. Noile roluri pe care le vor îndeplini oamenii vor fi mai mult de natura interpretării datelor și rezultatelor oferite de aceste noi tehnologii (Leitner-Hanetseder and all., 2021). În paralel cu digitalizarea, mecanismele motoarelor de căutare în spațiul online devin din ce în ce mai performante și ajută la obținerea majorității informațiilor. Problemele care pot să apără țin de sursele informaționale și de veridicitatea datelor. Soluția acestor probleme este folosirea gândirii critice pentru a filtra mulțimea rezultatelor, pentru a distinge informațiile false de cele adevărate.

1. **RAPORTAREA FINANCIARĂ ŞI TEHNICILE DE DE BIG BATH ACCOUNTING**

Măsurile de carantină și instituire stării de urgență urmată de instituirea stării de alertă la nivel național pentru prevenirea răspândirii accelerate a COVID-19 au consecințe economice majore asupra mediului de afaceri. În condițiile scăderii veniturilor și a incertitudinii economice, entitățile economice au ajuns în situația de a-și testa limitele privind flexibilitatea modelelor de afaceri. În practica economică actuală, managerii trebuie să ia decizii fără să cunoască ansamblul evenimentelor posibile sau eventuale, deoarece acestea se referă la realizări viitoare şi nu trecute sau prezente. În timp ce riscul este asociat cu o situaţie de viitor posibil a se realiza, incertitudinea caracterizează tot o situaţie de viitor, dar care este probabil a nu se realiza. Într-o stare de incertitudine persistentă, managerii sunt nevoiți să evite eroarea și imprecizia.

Informaţiile oferite de contabilitate pot ajuta managerii să îşi dezvolte cunoştinţele despre organizaţie în mai multe moduri (Hall, 2010), făcând vizibile acele evenimente care nu sunt perceptibile prin intermediul activităţilor de zi cu zi ale unui manager. Încrederea în afaceri, riscul sau profitabilitatea acestora sunt de neconceput fără aportul esenţial al comunicării financiare. În condițiile de incertitudine create de actuala criză generată de pandemie, rolul comunicării financiare devine fundamental în conturarea unei imagini rezonabile a poziției și performanțelor financiare ale entităților economice. O problemă importantă și actuală este legată de „oportunitățile unor entități de a transmite semnale false privind sustenabilitatea modelului de afaceri, concretizate în comunicările și raportările financiare transmise actorilor care activează pe piețele de capital.” (Burca et all, 2021)

Având în vedere efectele nefaste ale pandemiei asupra mediului economic, managerii se așteaptă să înregistreze rezultate financiare negative. În consecință, aceștia consideră ca oportună ideea de creativitate în contabilitate care are rolul de a cosmetiza situațiile financiare. Utilizată în limitele reglementărilor naționale și internaționale, creativitatea conferă contabilității mijloacele de a face față creșterii și diversificării necontenite a piețelor financiare. Contabilitatea îi poate ajuta pe manageri pentru a depăși actuala criză, prin scoaterea din evidență a unor elemente de activ sau a unor elemente de angajamente privind datoriile înregistrate în prealabil.

Toate consecințele actuale ale pandemiei, dar și cele care vor urma în viitorul apropiat afectează direct procedura de raportare financiară. Specialiștii din domeniul financiar – contabil apreciază că recunoașterea impactului contabil al COVID-19 „fluctuează în funcție de situația și de circumstanțele specifice fiecărei societăți în parte acestea necesitând o analiză continuă luând în calcul toate modificările ce apar de la o zi la alta” (Bunget and all, 2020).

Incertitudinea mediului economic nu permite profesioniștilor să realizeze estimări contabile fiabile. Efectele negative ale pandemiei se resimt și la nivelul practicilor de raportare financiară. Acestea reprezintă „premise solide pentru manageri să se angajeze în efectuarea de practici de big bath accounting, tocmai pentru că rezultatele negative sunt preconizate” (Burca et all, 2021). Conform procedeului numit big bath, în anul în care „entitatea economică înregistrează pierderi, managerii majorează pierderea respectivă prin includerea tuturor pierderilor probabile viitoare, ceea ce va permite prezentarea unor câștiguri ridicate în anii care urmează” (Groșanu, 2013)

„Contabilitatea de tip big bath este omniprezentă în practică. În timp ce tehnicile de tip big bath pot îmbunătăți mediul informațional și pot reduce asimetria informațiilor, ele pot, de asemenea, să degradeze mediul informațional și să ascundă performanțele operaționale.” (Hope and all, 2018)

 „Unele tehnici care pot fi utilizate de firme în timpul unui perioade de criză includ, printre altele, contabilitatea valorii juste, netezirea veniturilor, evitarea pierderilor. Contabilitatea poate juca un rol semnificativ în atenuarea impactul pandemiei asupra performanței firmelor.” (Ozili, 2021)

 Cercetările din domeniul contabilității arată că „firmele care tind să aplice tehnici de tip big bath vor recunoște în contabilitate o pierdere de active.” (Kustono and Augustini, 2021) că „Firmele pot gestiona impozitul pe venit amânat ca o formă de big bath” (Rathke and all, 2020).

 În general, tehnicile de big bath accounting constau în ajustări artificiale ale situațiilor financiare, fără a avea suport tranzacții economice reale. Activele care pot fi ajustate prin aceste tehnici sunt imobilizările, stocurile și creanțele comerciale incerte. Formarea stocurilor de materiale la nivelul entității economice are rolul de a asigura condiții optime pentru realizarea producției. Producția este „activitatea care susține dezvoltarea durabilă a societății”. (Mateș and all, 2020) Un impact semnificativ asupra situațiilor financiare îl au operațiunile de supraevaluare a provizioanelor, operațiunile de reclasificare a activelor și datoriilor contingente și modalitățile de prezentare a pierderilor care decurg din restructurarea creditelor bancare ca urmare a neîndeplinirii condițiilor contractuale privind indicatorii de performanță.

1. **TEHNICI DE TIP BIG BARH ÎN CONTABILITATEA STOCURILOR**

Din multitudinea tehnicilor de big bath am ales pe cele specifice stocurilor datorită faptului că în timpul crizei generate de pandemie, multe firme s-au confruntat cu probleme legate de suprastocaj sau cu opusul acestui fenomen, lipsa de stocuri. Pentru o bună gestionare a stocurilor, profesioniștii contabili pot fi consilieri pentru manageri, ajutându-i să construiască un lanțuri de aprovizionare stabile pentru viitorul apropiat. Deoarece, la nivel macroeconomic, pandemia a generat un deficit de cerere concomitent cu un deficit de ofertă, lanțurile de aprovizionare ale entităților economice au fost puternic afectate. Profesioniștii contabili „au rolul de a evalua strategiile care să echilibreze costurile și riscurile asociate aprovizionării, pornind de la o planificare nouă sau chiar de la o schimbare a modelului de business folosit de societățile comerciale” (Ciobanu and all, 2020). Entitățile economice ar trebui să-și stabilească o metodologie pentru fiecare nod în lanțul de furnizare, pentru a-și minimiza riscul de nelivrare la timp a stocurilor.

Puterea de cumpărare a consumatorului redusă poate influența direct prețul produselor pe care o entitate economică le comercializează. Pe fondul diminuării cererii, prețurile pieței la anumite produse pot înregistra scăderi pe termen scurt. În aceste condiții se poate apela la o tehnică de big bath acounting prin care se realizează o reducere excesivă a stocurilor, până la nivelul valorii realizabile nete. Incertitudinea sporită la nivelul pieței nu permite managerilor să estimeze în mod rezonabil gradul de valorificare a stocurilor. Pentru a diminua riscurile generate de această incertitudine, profesionistul contabil poate apela la derecunoașterea excesivă a stocurilor nevandabile.

Valoarea realizabilă netă este preţul de vânzare estimat ce ar putea să fie obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi a costurilor estimate necesare vânzării. Estimarea valorii realizabile nete se bazează pe raţionamente profesionale în vederea stabilirii uzurii morale şi fizice a stocurilor. Uzura morală este generată de scăderea cererii pe piaţă pentru stocurile deţinute sau de scăderea calităţii aşteptate de consumatori a stocurilor, sau de alte evenimente ce nu pot fi controlate de entitate: incendii, inundaţii, cutremure.

Costul stocurilor este nerecuperabil în condiţiile în care au crescut costurile estimate pentru finalizare sau costurile estimate necesare pentru a efectua vânzarea. Practica diminuării valorii stocurilor sub cost, până la valoarea realizabilă netă, este consecventă cu principiul prudenţei conform căruia activele nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor.

 Estimarea valorii realizabile nete se bazează pe cele mai credibile dovezi dovedite în momentul în care are loc estimarea valorii stocurilor care se aşteaptă a fi realizată. Aceste estimări iau în considerare fluctuaţiile de preţ şi de cost care sunt legate de evenimente ce au intervenit după terminarea perioadei, în măsura în care aceste evenimente confirmă condiţiile existente la sfârşitul perioadei.

 Prin intermediul următorului exemplu, este analizată diminuarea stocurilor până la valoarea realizabilă netă, ținând cont de evoluția particulară a cererii la anumite produse, în anul 2020, ca o consecință a crizei economice generate de criza sanitară.

 Se consideră o entitate din domeniul producției de confecții care la începutul anului 2020 se axa pe producția și comercializarea uniformelor școlare. Datorită faptului că mare parte din activitățile școlare s-au desfășurat de-a lungul anului 2020 în varianta on-line, firma s-a confruntat cu o scădere semnificativă a cererii de uniforme școlare. Pentru a continua activitatea și pentru a nu renunța la o parte din personal, managerii entității au decis orientarea producției spre măști sanitare și echipamente de protecție a personalului medical. La inventarul de la sfârşitul exerciţiului financiar 2020, situaţia stocurilor de produse finite la entitatea din domeniul confecţiilor se prezintă (în unități monetare) în tabelul nr. 1:

**Tabel nr. 1: Situația stocurilor rămase la sfârșitul anului 2020**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Categorii de stocuri** | **Bucăți rămase în stoc**  | **Cost unitar** | **Valoare realizabilă netă unitară** |
| Uniforme școlare |  |  |  |
| U1 Uniforme fete | 40 | 180 | 170 |
| U2 Uniforme băieți | 80 | 210 | 180 |
| Măști sanitare |  |  |  |
| M1măști din material textil | 10 | 4 | 5 |
| M2 măști textile cu viziere detașabile | 20 | 8 | 12 |
| Echipament de protecție pentru personalul medical |  |  |  |
| E1 model clasic  | 10 | 20 | 18 |
| E2 model adaptat la în condițiile pandemiei covid 19 | 5 | 40 | 50 |
| TOTAL |

Diminuarea valorii stocurilor până la nivelul valorii realizabile nete se poate face element cu element (tabel nr. 2), pe categorii de stocuri (tabel nr. 3) sau pe total stocuri (tabel nr. 4)

**Tabel nr. 2: Analiza valorii stocurilor element cu element**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Categorii de stocuri** | **Cost** | **Valoarea realizabilă netă** | **Min (cost, valoare realizabilă netă)** | **Valoare de contabilizat** |
| Uniforme școlare |  |  |  |  |
| U1 Uniforme fete | 7 200 | 6 800 | 6 800 | 400 |
| U2 Uniforme băieți | 16 800 | 14 400 | 14 400 | 2 400  |
| Măști sanitare |  |  |  |  |
| M1măști din material textil | 40 | 50 | 40 | 0 |
| M2 măști textile cu viziere detașabile | 160 | 240 | 160 | 0 |
| Echipament de protecție pentru personalul medical |  |  |  |  |
| E1 model clasic  | 200 | 180 | 180 | 20 |
| E2 model adaptat la în condițiile pandemiei covid 19 | 200 | 250 | 200 | 0 |
| TOTAL | 2 820 |

În contabilitate se va înregistra scăderea valorii stocurilor cu 2 820 u.m., concomitent cu apariția unei cheltuieli cu ajustarea stocurilor nedeductibilă fiscal. Pentru stocurile la care s-a constatat o valoare realizabilă netă care depăşeşte costul, plusul de valoare nu se contabilizează. Astfel în situațiile financiare, valoarea stocurilor va fi diminuată cu 2 820 u.m.

**Tabel nr. 3: Analiza valorii stocurilor pe categorii**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Categorii de stocuri** | **Cost** | **Valoarea realizabilă netă** | **Min (cost, valoare realizabilă netă)** | **Valoare de contabilizat** |
| Uniforme școlare |  |  |  |  |
| U1 Uniforme fete | 7 200 | 6 800 |  |  |
| U2 Uniforme băieți | 16 800 | 14 400 |  |  |
|  | 24 000 | 21 200 | 21 200 | 2 800 |
| Măști sanitare |  |  |  |  |
| M1măști din material textil | 40 | 50 |  |  |
| M2 măști textile cu viziere detașabile | 160 | 240 |  |  |
|  | 200 | 290 | 200 | 0 |
| Echipament de protecție pentru personalul medical |  |  |  |  |
| E1 model clasic  | 200 | 180 |  |  |
| E2 model adaptat la în condițiile pandemiei covid 19 | 200 | 250 |  |  |
|  | 400 | 430 | 400 | 0 |
| TOTAL | 2 800 |

În cazul analizei pe categorii de stocuri, contabilitatea va consemna diminuarea valorii stocurilor și constituirea cheltuielilor privind deprecierea stocurilor în sumă de 2 800 u.m..

**Tabel nr. 4: Determinarea valorii minime între cost şi valoare realizabilă netă pe total stocuri**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Categorii de stocuri** | **Cost** | **Valoarea realizabilă netă** | **Min (cost, valoare realizabilă netă)** | **Valoare de contabilizat** |
| Uniforme școlare |  |  |  |  |
| U1 Uniforme fete | 7 200 | 6 800 |  |  |
| U2 Uniforme băieți | 16 800 | 14 400 |  |  |
| Măști sanitare |  |  |  |  |
| M1măști din material textil | 40 | 50 |  |  |
| M2 măști textile cu viziere detașabile | 160 | 240 |  |  |
| Echipament de protecție pentru personalul medical |  |  |  |  |
| E1 model clasic  | 200 | 180 |  |  |
| E2 model adaptat la în condițiile pandemiei covid 19 | 200 | 250 |  |  |
| TOTAL | 24 600 | 21 920 | 21 920 | 2 680 |

 Analiza pe total stocuri generează în contabilitate o diminuare a valorii stocurilor şi o constituirea a cheltuielilor privind deprecierea stocurilor de 2 680 u.m..

Se observă că în fiecare din cele trei situaţii prezentate valoarea înregistrată în contabilitate pentru a diminua costul stocurilor la nivelul valorii realizabile nete este diferită. În practică, este preferată varianta în care costul stocurilor este diminuat până la valoarea realizabilă netă element cu element . Uneori însă poate fi adecvat să se grupeze elementele similare sau conexe. Acesta poate fi cazul unor elemente de stoc care aparţin aceleaşi game de produse, care au scopuri şi utilizări similare, care sunt produse şi comercializate în aceeaşi zonă geografică şi care nu pot, practic, să fie evaluate distinct faţă de alte elemente din acea gamă de produse.

În situația economică specială din anul 2020, în care evoluția cererii pentru diferite elemente stocabile a fost aproape imposibil de prevăzut de la o lună la alta, este de prefera să se recurgă la diminuarea stocurilor la nivelul valorii realizabile nete element cu element.

 Estimarea valorii realizabile nete este influenţată de scopul pentru care stocurile sunt deţinute. Pentru stocurile de produse şi mărfuri deţinute de o entitate cu scopul de a fi vândute pe baza unor contracte ferme, valoarea realizabilă netă este preţul stabilit contractual. În situaţia în care cantitatea contractată este mai mică decât cantitatea deţinută, valoarea realizabilă netă a surplusului se va determina pornind de la preţurile generale de vânzare practicate pe piaţă.

Valoarea materialelor şi a consumabilelor folosite în producţie nu este diminuată sub cost dacă se estimează că produsele finite în care urmează să se încorporeze vor fi vândute pentru un preţ egal sau mai mare decât costul lor. O astfel de situație putea fi întâlnită în anul 2020, în domeniile de activitate, puține la număr, care au cunoscut o creștere a cererii. Un astfel de domeniu este cel în care activează firmele producătoare de calculatoare, laptopuri și tablete. De exemplu, o firmă Alfa care se ocupă cu asamblarea calculatoarelor deținea la sfârșitul anului 2020, 50 de harduri achiziționate la 2 000 u.m. (unități monetare)/ bucată. Prețul mediu de vânzare a unui calculator este de 5 000 u.m., iar costul de producție este de 3 500 lei. În decembrie, o firmă concurentă a lansat pe piață un nou model de hard care a determinat o scădere a celor deținute de firma Alfa cu 20%. În această situație, pentru că prețul produsului finit este mai mare decât costul de producție, valoarea stocului de materii prime (hard-uri) nu va fi diminuată până la valoarea realizabilă netă.

Pentru a reduce riscul de prezentare eronată a informațiilor în situațiile financiare, Autoritatea Europeană pentru Valori Mobiliare și Piețe recomandă analizarea cu atenție a indiciilor care indică posibilitatea deprecierii unui activ pe baza unui set de informații interne și externe. Determinarea valorii realizabile nete în mediul incert actual necesită o proiecție a fluxurilor de numerar pe un orizont relevant. Utilizarea unei aproximări ar trebui să fie evaluată cu atenție, ținând cont de nivelul de risc pe care îl poate avea o pierdere din depreciere pentru stocuri.

1. **CONCLUZII**

Criza economică generată de pandemie a generat un șoc atât la nivelul cererii agregate, cât și nivelul ofertei agregate. Totuși, efectele asupra cererii sunt mai semnificative decât cele asupra surselor de aprovizionare. Pentru a depăși dificultățile din lanțurile de aprovizionare, entitățile economice trebuie să realizeze o analiză a furnizorilor în general și a furnizorilor de servicii logistice în special. Profesionistul contabile trebuie să analizeze timpul de aprovizionare și posibilitatea de vânzare ulterioară rapidă a produselor deoarece, în această perioadă, cash flow-ul este foarte important.

Profitabilitatea, crearea de valoare și creșterea economică sunt elemente de progres pentru societate, dar soluționarea unei crize economice nu se poate realiza fără o abordarea etică a tranzacțiilor. Investitorii își planifică evoluția afacerii pe baza unei strategii și urmăresc periodic informațiile disponibile despre clienți, furnizori, produse sau servicii substitute, concurenții existenți sau cei noi. Investitorii de succes înțeleg că afacerea lor este dependentă de ecosistemul în care acționează și își adaptează strategia în funcție de cele mai noi informații care apar. Flexibilitatea și capacitatea de adaptare la situațiile de criză se pot baza pe anumite planuri de acțiune gândite preventiv pentru fiecare scenariu în parte. Astfel, informațiile financiar – contabile oportune și suficiente împreună cu strategia managerială flexibilă reprezintă condițiile de bază pentru antreprenorii care doresc să facă față perioadelor de criză economică.

În anii 2020 și 2021, criza economică generată de pandemie reprezintă o provocare pentru profesioniștii contabili care se confruntă cu dificultăți în ceea ce privește reflectarea fidelă și reală a poziției și performanței financiare. Contabilității îi revine un rol foarte important în gestionarea efectelor economice ale pandemiei, iar profesioniștii contabil vor acorda o atenție sporită analizelor și previziunilor prudente bazate pe mai multe scenarii pentru a elimina anumite erori în procesul de estimare a unui nivel adecvat de ajustări.

Profesioniștii contabili pot iniția tehnici de contabilitate big bath în funcție de incidența pe care o au acestea asupra poziției și performanței financiare. Scopul acestor tehnici este diminuarea riscului în condiții de incertitudine în mediul economic.

Profesioniștii contabili trebuie să manifeste prudență în prezentarea separată în situațiile financiare a impactului pandemiei. Lipsa de prudență ar crește riscul ca prezentarea separată să nu redea în mod fidel informațiile financiare, fiind astfel în detrimentul înțelegerii de către utilizatorii situațiilor financiare.

BIBLIOGRAFIE

1. Beudean, I., (2013), *Criza economică – între „dogmatismul” pieței și pragmatism*, Revista Contabilitatea, Expertiza și Auditul Afacerilor, nr. 7/2013, Editura CECCAR, București, pp. 20-26
2. Bunget, O. C., Dumitrescu, A. C., Lungu C., Olariu A.M., *Opinii privind impactul pandemiei de COVID-19 asupra raportărilor financiare*, CECCAR BUSINESS REVIEW, nr. 7/2020, p. 11-18
3. Burca, V, Mateș, D., Bogdan, O., (2021), *Exemplifying the Big Bath Accounting in the Pandemic*, CECCAR Business Review, vol. 2, issue 2, pp. 3-16
4. Cerna, S., (2008), *Turbulențele de pe piețele financiare internaționale: cauze, consecințe. remedii*, in Oeconomica, Rosetti Educational Publishing House, Bucharest
5. Ciobanu, R. Sahlian, D. N., Vuță, M., (2020), *Coronavirus – implicații pentru business. Profesionistul contabil, consilier în afaceri*, CECCAR BUSINESS REVIEW, nr. 4/2020, p. 3-14
6. Ciobanu, R., Șova, R.A., Popa, A.F., (2020), *The Impact of FDI over Economic Growth and How COVID-19 Crisis Can Impact the CEE Economies*, CECCAR BUSINESS REVIEW, nr. 4/2020, p. 44-49 p. 64-72
7. Frieldman, M., (1995), *Capitalism și libertate (Capitalism and Freedom)*, Editura Enciclopedică București
8. Groșanu, A., (2013), *Contabilitate creativă*: *cauze, consecințe, remedii*, Editura ASE, București
9. Gloria- Palermo, S., (2010), *Le néolibéralisme a l’épreuve de la crise des subprimes*, Journal of World-Systems Research, vol. 16, nr. 2 <http://www.jwsr.org/wp-content/uploads/2013/02/Gloria-Palermo-vol16n2.pdf>
10. Guda, I, (2020), Economia în vremea coronavirusului: ghid de bune practici pentru antreprenori și politicile publice, Publica, București
11. Hall, M. (2010), *Accounting Information and Management Work*, Accounting, Organizations and Society, vol. 35, nr. 3, <https://www.elsevier.com/locate/aos>
12. Hope, O.K., Wang, J, (2018), *Management deception, big-bath accounting, and informationa symmetry: Evidencefrom linguistic analysis*,Accounting Organizations *and Society*, vol. 70, oct. 2018, pp.33-51, <https://www.sciencedirect.com/science/article>
13. Kustono A. S. , Augustini A.T., (2011), *Beware of The Existence of a Big Bath With Asset Impairment After Pandemic Covid-19*, The Indonesian Accounting Review Digital Repository Universitas Jember, vol. 11, no.1/2021, <https://www.repositoty.unej.ac.id>
14. Rathke, A.T., Rezende, A.J., Antonio, R.M., Moraes, M.B.C., (2020), *Last change for a big bah*, Revista Contabilidade and Finanças, Universiade de Sao Paulo, , <https://www.rebacc.crcrj.org.br>
15. Mateș, D., Grosu, V., Domil, A., Mihăilă, S., Socoliuc, M., Boddan, O., Pordea, D., (2020), *Organizarea contabilității în cadrul entităților din domeniul producției*, CECCAR BUSINESS REVIEW, nr. 3/2020, p. 3-11
16. Macovei, A.G., Scutaru, L., (2016), *The Impact of Inward FDIon Trade: Evidence from Romania*, Academic Research International, vol. 7 (4), <https://www.savap.org.pk>
17. Ozili, Peterson K., (2021), *Accounting and Financial retorting during a pandemic*, Emerald Studies in Finance, Insurance and Risk Management, Vol. : New Challenges For Future Sustenability and Wellbeing, <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/105183/>
18. Rathke, A.T., Rezende, A.J., Antonio, R.M., Moraes, M.B.C., (2020), *Last change for a big bah*, Revista Contabilidade and Finanças, Universiade de Sao Paulo, <https://www.rebacc.crcrj.org.br>
19. Rinaldi, L., Cho, C. H, Lodhia Sumit, K., Michelo G., Tilt Carol, A., (2020), *Accounting in times of the COVID-19 pandemic: a forum for academic research*, Accounting Forum, Volume 44, Issue 3, <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/01559982.2020.1778873>
20. Sahlian, D. N., Vuță, M., Stănciulescu, E., Pantazi F., (2020), *Rolul competențelor digitale în relansarea economică în timpul pandemiei de COVID-19*, CECCAR BUSINESS REVIEW, nr. 11/2020, p. 44-49
21. \*\*\* ESMA (2020), Implicații ale pandemiei COVID-19 asupra rapoartelor financiare semestriale, Luxemburg, <https://www.esma.europa.eu>