

Capitolul 1

CONTABILITATE FINANCIARĂ

1.1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

1.1.1. Definirea și structura immobilizărilor

O componentă importantă a patrimoniului agenților economici o constituie capitalul imobilizat în bunuri și valori destinate să deservească activitatea pe o perioadă mai mare de un an și care, în majoritatea lor, se consumă treptat.

Elementele patrimoniale de această natură sunt denumite immobilizări sau active imobilizate și constituie suportul tehnico-material și financiar necesar desfășurării activităților cu caracter productiv și prestări servicii, precum și celor din alte domenii de activitate.

De altfel, în Regulamentul contabil se arată că **"activele imobilizate reprezintă bunurile și valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare"**.

Pentru organizarea contabilității immobilizărilor se are în vedere conținutul lor economic, în funcție de care sunt delimitate următoarele categorii importante sau obiecte de evidență: immobilizări necorporale, corporale, în curs și financiare.

a. Immobilizările necorporale, denumite și immobilizări nemateriale, se caracterizează prin faptul că nu îmbracă fizic forma de bunuri materiale concrete și cuprind cheltuielile de constituire sau extindere, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, immobilizările necorporale de natura brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică sau de comerț și alte drepturi similare, fondul comercial și alte immobilizări necorporale. Aceste categorii de bunuri nemateriale, precum și elementele concrete pe care le conțin reprezintă obiecte de evidență.

b. Immobilizările corporale, denumite și immobilizări materiale, sunt constituite din Terenuri și amenajări de terenuri (211), Construcții (212), Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații (213), Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (214).

Terenurile cuprind atât terenurile propriu-zise, cât și amenajările de terenuri, iar ca obiect de evidență este considerat fiecare teren încadrat într-o grupă sau categorie, după cum urmează: terenuri agricole și silvice; terenuri fără construcții; terenuri cu zăcăminte; terenuri de construcții; alte terenuri.

Construcțiile cuprind atât construcțiile industriale și speciale, cât și construcțiile civile aflate sub controlul întreprinderii.

Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații cuprind următoarele grupe: echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)(2131), aparate și instalații de măsurare, control și reglare (2132), mijloace de transport (2133), animale și plantații (2134).

În categoria imobilizărilor corporale se încadrează orice obiect singular sau complex de obiecte ce se utilizează în mod independent și îndeplinește cumulativ următoarele două condiții:

- are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre de Guvern.
- are o durată de utilizare mai mare de un an.

c. Imobilizările în curs se referă la acele imobilizări care nu sunt terminate, aflându-se în diferite faze de execuție, precum și la cele finalizate dar nerecepționate, devenind ulterior imobilizări corporale și într-o mică măsură necorporale.

d. Imobilizările financiare reprezintă o modalitate distinctă de plasare a capitalului disponibil sau a altor acțiuni și drepturi de creanță ale unei unități patrimoniale prin "penetrarea" în capitalul altei societăți comerciale căreia îi sunt necesare resurse financiare în vederea dezvoltării activității, precum și în scopul extinderii relațiilor economice în domeniul productiv sau comercial. Sunt constituite din titluri de participare deținute în capitalul altor societăți comerciale, din titluri și creanțe imobilizate deținute cu scopul de a exercita controlul sau pentru a influența activitatea altor unități patrimoniale și de a obține venituri. Este considerat obiect de evidență fiecare categorie de titluri și creanțe imobilizate delimitate în mod riguros în funcție de valoarea de intrare în patrimoniu, data achiziției, emitentul titlurilor ș.a.

1.1.2 Contabilitatea imobilizărilor corporale

1.1.2.1 Organizarea contabilității imobilizărilor corporale

Conturile de imobilizări corporale asigură evidența existenței și mișcării acestei categorii importante de imobilizări corporale, unde se includ obiectele individuale și orice complex de obiecte ce se utilizează ca atare și care au o valoare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre de Guvern și o durată normală de utilizare de peste un an. Aceste conturi reflectă **în debit** intrarea mijloacelor fixe în patrimoniu sub forma achiziționărilor, realizărilor din producție proprie, primirilor cu titlu gratuit, ca aport la capital al întreprinzătorului individual sau asociaților ș.a., prin creditul conturilor care se utilizează pentru urmărirea acestor elemente (404, 722, 231, 131 și respectiv 456).

În creditul conturilor analizate se oglindesc ieșirile de imobilizări corporale ca urmare a vânzării, scoaterii din funcțiune sau retragerii din capital, prin corespondență cu debitul conturilor specifice acestor modalități de ieșire, cum sunt cele privind amortizarea imobilizărilor corporale (281), cheltuielile referitoare la operațiile de capital (6583), aportul întreprinzătorului individual (1012) ș.a.

Evidența analitică a imobilizărilor corporale se organizează în mod distinct pentru fiecare obiect sau complex de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile sale și care îndeplinește în mod independent, în totalitatea lui, o funcție distinctă. În acest scop se folosesc, în funcție de opțiunea unității, "Registrul numerelor de inventar" și "Fișa mijlocului fix" sau "Registrul pentru evidența mijloacelor fixe", referitor la care se menționează că este recomandat în mod deosebit pentru unitățile cu un număr redus de mijloace fixe.

Evidența analitică, împreună cu cea operativă, care este organizată cu ajutorul "Listei de inventariere și evidența mijloacelor fixe", asigură urmărirea atât a existenței și mișcării acestor bunuri pe categorii și pe locuri de folosință (subunități, secții, laboratoare, compartimente organizatorice funcționale ș.a.) și în cadrul acestora pe obiecte de evidență, cât și cunoașterea gradului de depreciere.

Imobilizările corporale se amortizează în funcție de cotele de amortizare legale, începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare în patrimoniu sau de evidență, folosindu-se documentul denumit "program de amortizare". În ceea ce privește contabilitatea imobilizărilor corporale se rețin, de asemenea, aspectele mai importante privind **înregistrarea diferențelor din reevaluarea imobilizărilor corporale**, operațiune care acționează începând cu luna iunie 2000.

1.1.2.2. Contabilitatea operațiilor privind intrarea de imobilizări corporale

1. Se primește de la un alt agent economic aportul în natură concretizat într-un strung evaluat la prețul total, stabilit pe bază de expertiză tehnică, de 32.000.000 lei și consemnat în procesul verbal de predare-primire:

2131	=	456	32.000.000 lei
------	---	-----	----------------

2. Se achiziționează un complex comercial care deține o clientelă semnificativă la prețul negociat și înscris în factură și în procesul verbal de recepție de 24.000.000 lei, din care 4.000.000 lei reprezintă fond comercial, TVA de 5.760.000 lei (24.000.000 x 24%):

%	=	404	<u>29.760.000 lei</u>
212			20.000.000 lei
207			4.000.000 lei
4426			5.760.000 lei

3. Unitatea patrimonială achiziționează un autocamion în valoare de 100.000.000 lei, iar pe baza facturii, procesului verbal de recepție și a notei de contabilitate se efectuează înregistrarea :

%	=	404	<u>124.000.000 lei</u>
2133			100.000.000 lei
4426			24.000.000 lei

4. În cadrul unei singure perioade de gestiune, se obține din producția proprie un aparat de măsurare la costul efectiv de 12.400.000 lei:

2132	=	722	12.400.000 lei
------	---	-----	----------------

5. Se majorează valoarea de intrare a unei instalații de lucru prin montarea unor accesorii achiziționate anterior la costul total de 1.850.000 lei, ceea ce ocazionalizează următoarele înregistrări:

a. Consumarea accesoriilor:

601	=	301	1.850.000 lei
-----	---	-----	---------------

b. Recepționarea lucrării de investiții efectuate în regie:

2131	=	722	1.850.000 lei
------	---	-----	---------------

În cazul în care asemenea operații nu se finalizează până la sfârșitul perioadei de gestiune este necesar să se utilizeze contul 231 “Imobilizări corporale în curs”, care se debitează prin corespondență cu contul 722 “Venituri din producția de imobilizări corporale”, iar ulterior se creditează prin debitul contului 2131 “Echipamente tehnologice”.

1.1.2.3. Contabilitatea operațiilor privind ieșirea de imobilizări corporale

1. Întreprinzătorul individual, pe bază de proces verbal de predare primire, își retrage aportul în natură, reprezentat de un utilaj nefolosit, în valoare de 11.600.000 lei:

1012	=	2131	11.600.000 lei
------	---	------	----------------

2. Se vinde un autoturism, parțial amortizat, referitor la care se cunosc: valoarea de intrare, de 37.000.000 lei; amortizarea înregistrată, de 4.000.000 lei, și prețul de vânzare, de 33.500.000 lei, deci cu o diferență în plus față de valoarea neamortizată de 500.000 lei. Pe baza facturii și a notei de contabilitate se înregistrează operațiile economice privind:

a. Facturarea autoturismului vândut:

461	=	%	<u>41. 540.000 lei</u>
		7583	33.500.000 lei
		4427	8.040.000 lei

b. Scăderea din evidență a imobilizării corporale vândute:

%	=	2133	<u>37.000.000 lei</u>
2814			4.000.000 lei
6583			33.000.000 lei

3. Se scoate din funcțiune (casează) o instalație de lucru complet amortizată, referitor la care se cunosc: valoarea de intrare, de 12.000.000 lei; valoarea pieselor de schimb și a altor materiale recuperate, de 550.000 lei și respectiv 450.000 lei, precum și valoarea cheltuielilor efectuate cu casarea, de 750.000 lei, operația fiind efectuată de un terț. Pe baza procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, a documentelor justificative de cheltuieli și a notei de contabilitate se înregistrează operațiile economice care se prezintă în continuare.

a. Scăderea din evidență a mijlocului fix casat:

2813	=	2133	12.000.000 lei
------	---	------	----------------

b. Recuperarea pieselor de schimb și a materialelor auxiliare:

%	=	7583	<u>1.000.000 lei</u>
---	---	------	----------------------

3021			450.000 lei
------	--	--	-------------

3024			550.000 lei
------	--	--	-------------

c. Colectarea cheltuielilor cu casarea mijlocului fix, executată de un terț:

%	=	401	<u>930.000 lei</u>
---	---	-----	--------------------

6583			750.000 lei
------	--	--	-------------

4426			180.000 lei
------	--	--	-------------

4. Se scoate din funcțiune și se casează o instalație de control și reglare amortizată parțial (înaintea expirării duratei normale de utilizare), referitor la care se cunosc: valoarea de intrare de 8.000.000 lei, amortizarea înregistrată de 5.000.000 lei, valoarea obiectelor de inventar și a unor materiale recuperate de 1.100.000 lei și respectiv 300.000 lei, valoarea cheltuielilor cu casarea de 648.000 lei, din care: salarii 480.000 lei, contribuții pentru asigurările sociale de 144.000 lei, ajutorul de șomaj de 24.000 lei și fondul pentru sănătate, de 33.600 lei. Pe baza procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, a statului de salarii și a notei de contabilitate se oglindesc în contabilitate operațiile economice care se redau în continuare.

a. Colectarea cheltuielilor ocazionate cu casarea unei instalații:

6583	=	%	<u>681.600 lei</u>
------	---	---	--------------------

421			480.000 lei
-----	--	--	-------------

4311			144.000 lei
------	--	--	-------------

4371			24.000 lei
------	--	--	------------

4313			33.600 lei
------	--	--	------------

b. Recuperările de materiale de natura obiectelor de inventar și de materiale auxiliare:

%	=	7583	<u>1.400.000 lei</u>
---	---	------	----------------------

3021			300.000 lei
------	--	--	-------------

303			1.100.000 lei
-----	--	--	---------------

c. Majorarea amortizării cu diferența favorabilă dintre veniturile obținute în urma casării, de 1.400.000 lei, și cheltuielile efectuate cu această operație, de 681.600 lei, deci 718.400 lei:

6583	=	281	718.400 lei
------	---	-----	-------------

d. Scăderea din evidență a instalației scoase din funcțiune:

%	=	2131	<u>8.000.000 lei</u>
281			5.718.400 lei
471			2.281.600 lei

e. Includerea integrală în cheltuieli, în proporție de 1/3 în fiecare din cei 3 ani stabiliți de consiliul de administrație, a diferenței neamortizate, limita maximă permisă fiind de 5 ani:

6583	=	471	2.281.000 lei
------	---	-----	---------------

În legătură cu înregistrările anterioare se poate reține, printre altele, că diferența favorabilă dintre veniturile și cheltuielile privind casarea este destinată majorării amortizării imobilizărilor corporale în cauză, iar valoarea rămasă neamortizată după această ultimă operație se poate include direct în cheltuieli, în funcție de mărimea ei și hotărârea consiliului de administrație.

Totodată, se reține ca adunarea generală a acționarilor poate adopta hotărârea soluționării diferenței neamortizate prin diminuarea altor fonduri sau a capitalului social (1012), prin corespondență directă cu contul 2131 "Echipamente tehnologice".

5. Se scade din evidență o imobilizare corporală ca urmare a unei calamități, cunoscându-se valoarea de intrare de 15.500.000 lei și amortizarea înregistrată de 11.200.000 lei, așa cum este consemnat în procesul verbal de constatare și în alte acte doveditoare.

%	=	213	<u>15.500.000 lei</u>
281			11.200.000 lei
6583			4.300.000 lei

Precizare:

Valoarea neamortizată, de 4.300.000 lei, aferentă imobilizărilor corporale distruse de calamități este deductibilă fiscal numai în cazul în care acesta a fost asigurat.

6. Se impută o imobilizare corporală constatată lipsă la inventariere, în valoare de 16.500.000 lei, cu amortizarea înregistrată în contabilitate de 500.000 lei, elemente înscrise și în decizia de imputare și nota de contabilitate, documente pe baza cărora se înregistrează operațiile ce se prezintă în continuare.

a. Scăderea din evidență a imobilizării corporale:

%	=	213	<u>16.500.000 lei</u>
281			500.000 lei
6583			16.000.000 lei

b. Imputarea în sarcina unui salariat al unității a valorii contabile nete (neamortizate) și a TVA aferente:

4282	=	%	<u>19.840.000 lei</u>
		7583	16.000.000 lei
		4427	3.840.000 lei

7. Se transmite unui terț, cu titlu gratuit, o imobilizare corporală, la valoarea de intrare de 8.600.000 lei, valoare înscrisă în procesul de predare - primire:

6582	=	%	<u>10.664.000 lei</u>
		213	8.600.000 lei
		4427	2.064.000 lei

În legătură cu această ultimă înregistrare contabilă se precizează că atunci când este cazul se debitează și contul 281 "Amortizări privind imobilizările corporale".

În ceea ce privește scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale se poate avea în vedere și situația când acestea devin obiecte de inventar și aceasta datorită modificării condiției privind valoarea minimă de intrare, în sensul majorării acesteia, prin hotărâre de Guvern, în funcție de indicele inflației. Bunurile în cauză se mențin în evidență ca mijloace fixe de natura obiectelor de inventar, transferându-se în contul analitic cu această denumire, iar valoarea rămasă neamortizată se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare până la amortizarea integrală conform prevederilor legale în vigoare.

1.2. CONTABILITATEA STOCURILOR

1.2.1. Definirea și structura stocurilor

Orice activitate economico-financiară, indiferent de natura sa, ocazională, diverse consumuri de muncă trecută, unde se încadrează, cu pondere relativ însemnată, și cele care privesc valorile de natură stocabilă.

De altfel, stocurile și producția în curs de execuție reprezintă o componentă importantă a activelor circulante, condiționând desfășurarea activității oricărei unități patrimoniale. Ele poartă denumirea **de active circulante materiale** și potrivit Regulamentului contabil **cuprind ansamblul bunurilor și serviciilor destinate atât vânzării în starea în care au fost achiziționate sau după prelucrarea lor în procesul de producție, cât și consumului lor la prima utilizare.**

Stocurile propriu-zise au o structură complexă și cuprind următoarele categorii de elemente patrimoniale: mărfuri, materii prime, materiale consumabile, produse, animale și păsări, ambalaje, obiecte de inventar, baracamente și amenajări provizorii.

a. Mărfurile reprezintă bunurile pe care unitatea patrimonială le cumpără în vederea vânzării în starea în care au fost achiziționate cu scopul de a obține profit

b. Materiile prime sunt acele active circulante materiale care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc, integral sau parțial, în produsul finit, fie în starea lor inițială, fie transformată.

c. Materialele consumabile reprezintă activele circulante materiale care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit și cuprind: materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile.

d. Produsele constituie o categorie oarecum eterogenă, în cadrul căreia se delimitează:

- **produsele finite propriu-zis**, ce se referă la bunurile care au parcurs integral fazele procesului de fabricație și nu mai necesită prelucrări ulterioare în cadrul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;

- **semifabricatele**, care reprezintă acele produse al căror ciclu de fabricație a fost terminat într-o secție (fază de fabricație), transferându-se în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților fără a fi parcurs întregul proces tehnologic.

- **produsele reziduale**, unde se au în vedere valori de natura rebuturilor, materialelor recuperabile sau deșeurilor rezultate din procesul de producție.

e. Animalele și păsările constituie o altă categorie de elemente patrimoniale care cuprinde animalele născute și pe cele tinere de orice fel (viței, porci, mînji și altele), crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producția de lână, lapte și blană (producție și neproducție).

f. Ambalajele, care se referă atât la ambalajele re folosibile achiziționate sau fabricate, necesare vânzării produselor și care în mod temporar pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte, cât și ambalajele de natura obiectelor de inventar, utilizate numai în interiorul unității patrimoniale sau care circulă fără decontare, precum și ambalajele și materialele pentru ambalat obținute în cadrul activității proprii în vederea vânzării către terți, fapt pentru care sunt considerate produse finite. Materialele de ambalat, care nu se pot gestiona ca ambalaje, se includ în categoria stocurilor cu denumirea “Alte materiale consumabile”.

g. Materiale de natura obiectele de inventar reprezintă bunuri care nu îndeplinesc condițiile legale privind valoarea și durata pentru a fi considerate mijloace fixe, precum și bunurile asimilate acestora, cum sunt: echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele, SDV-urile, aparatele de măsură și control, matrițele folosite la obținerea anumitor produse și alte obiecte similare.

Bunurile amintite anterior (lit. a–g) fac parte din proprietatea unității patrimoniale care le deține. Bunurile lăsate în custodia furnizorilor, date spre prelucrare la terți, precum și cele depuse spre vânzare în consignatie la terți, fac parte din proprietatea unității, iar în contabilitate se reflectă distinct, pe categorii ca **stocuri aflate la terți**. În cadrul unității patrimoniale există și stocuri care

nu-i aparțin, cum este cazul valorilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în consignatie și a căror evidență se organizează cu ajutorul conturilor în afara bilanțului.

A doua componentă a activelor circulante materiale o constituie **producția în curs de execuție**, care se referă la bunurile ce n-au trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și la produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau care necesită completări. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de elaborare sau neterminate.

Toate categoriile de bunuri prezentate anterior, inclusiv cele aflate în custodie, spre prelucrare sau în consignatie la terți fac obiectul **contabilității stocurilor și producției în curs de execuție numai în măsura în care aparțin unității patrimoniale**. Cu această secțiune a evidenței contabile se urmărește, printre altele: să se asigure integritatea și utilizarea lor rațională, controlul realizării programului de aprovizionare cu valorile materiale necesare activității sau activităților prevăzute să se desfășoare; controlul valorificării bunurilor destinate livrării sau vânzării către terți ș.a.

1.2.2 Organizarea generală a contabilității stocurilor

Organizarea contabilității sintetice a stocurilor se realizează avându-se în vedere prevederile Regulamentului contabil care, printre altele, recomandă adoptarea după caz, a metodei inventarului permanent sau a metodei inventarului intermitent.

A. Metoda inventarului permanent.

Această metodă este astfel elaborată încât asigură furnizarea în tot cursul perioadei de gestiune a informațiilor de detaliu privind existența și evoluția stocurilor.

În condițiile aplicării acestei metode, toate operațiile de intrare și ieșire în și din gestiune se înregistrează în contabilitate în mod distinct, document cu document, sau prin intermediul unor documente centralizatoare, ceea ce asigură determinarea și cunoașterea în permanență a mărimii stocurilor, pe categorii și total, atât cantitativ cât și valoric.

În măsura în care se adoptă metoda inventarului permanent este necesar ca unitatea patrimonială, în funcție de specificul activității și necesarul propriu de informații, să-și organizeze **contabilitatea analitică a stocurilor**, utilizând una din următoarele trei metode prevăzute în Regulamentul contabil: metoda operativ-contabilă (pe solduri), metoda cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic) și metoda global-valorică.

a. Metoda cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic) ocazională un volum mai mare de muncă, însă asigură informații suplimentare privind stocurile, fiind adoptată în mod frecvent de unitățile patrimoniale mici și

mijlocii. Această metodă constă în organizarea la nivelul compartimentului contabilitate a evidenței cantitativ-valorice cu ajutorul fișelor de cont analitic pentru valori materiale, care se deschid pe feluri de bunuri existente în cadrul gestiunii. Totodată, se conduce evidența valorică numai la nivelul gestiunii, folosindu-se fișe de cont analitic pentru operații diverse, fișe în care se înscriu valorile aferente intrărilor și ieșirilor în și din gestiune, precum și soldul final corespunzător gestiunii respective.

La nivelul locurilor de depozitare se organizează evidența analitică cantitativă pe feluri de bunuri, folosindu-se fișele de magazie, care se completează de gestionar sau altă persoană cu asemenea atribuții de serviciu.

Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din evidența cantitativă organizată la locurile de depozitare și cele din contabilitate se realizează prin efectuarea punctajului periodic între cantitățile înregistrate, pe de o parte, în fișele de magazie, iar pe de altă parte în fișele de cont analitic pentru valori materiale de la compartimentul de contabilitate.

În conformitate cu Regulamentul pentru aplicarea Legii Contabilității”. Pe măsura dotării cu tehnica de calcul unitățile vor trece la utilizarea **metodei cantitativ-valorice**”.

b. Metoda operativ-contabilă (pe solduri) ocazională un volum redus de muncă datorită simplificării lucrărilor de evidență analitică a stocurilor. Această metodă presupune renunțarea la fișele contabile analitice cantitativ-valorice deschise pe feluri de valori materiale.

În cadrul compartimentului de contabilitate se organizează numai evidența valorică desfășurată pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe grupe sau subgrupe de bunuri, după cum se apreciază că este necesar. Evidența cantitativă a stocurilor pe categorii sau feluri de valori materiale se organizează numai în cadrul locurilor de depozitare (magazii, depozite ș.a.) cu ajutorul fișei de magazie.

Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din evidența depozitelor cu cele din contabilitate se realizează, de regulă, lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative stabilite în fișele de magazie și preluate în registrul stocurilor, unde se înscriu valorile parțiale și cele totale privind soldurile finale de la nivelul subgrupelor și/sau grupelor de valori materiale, precum și de la nivelul gestiunii.

c. Metoda global-valorică este relativ simplă, oferă un volum redus de informații și posibilități restrânse de exercitare a controlului asupra integrității valorilor materiale gestionate, fiind recomandată, în principal, pentru evidența mărfurilor și ambalajelor aflate în unitățile de desfacere cu amănuntul și pentru alte bunuri, în cazul unităților care nu au dotare adecvată. Pe măsura dotării cu tehnică de calcul, așa cum prevede Regulamentul contabil, se recomandă trecerea la utilizarea metodei cantitativ-valorice.

Metoda analizată constă în organizarea evidenței analitice numai valoric, atât la nivelul gestiunii cât și în contabilitate. În cadrul

compartimentului de contabilitate se deschide, pentru fiecare gestiune, câte o fișă de cont analitic pentru operații diverse în care se înscriu operațiile de intrări și ieșiri, pe baza documentelor justificative individuale sau a centralizatoarelor acestora, după caz.

La nivelul fiecărei gestiuni se întocmește “Registrul de gestiune” în care se înregistrează zilnic și numai valoric fiecare document justificativ de intrare sau ieșire, stabilindu-se totodată soldul final (de la sfârșitul zilei), după formula amintită anterior.

Controlul concordanței înregistrărilor din evidența gestiunii cu cele din contabilitate se efectuează periodic, confruntându-se soldurile finale stabilite, pe de o parte, în registrul de gestiune, iar pe de altă parte în fișe de cont analitic pentru operații diverse.

Din cele prezentate anterior se poate observa că **metoda inventarului permanent asigură cunoașterea în orice moment a stocurilor de valori materiale, în expresie valorică, precum și în etalon natural, atunci când se utilizează metoda analitică adecvată acestui scop, prin intermediul soldurilor debitoare ale conturilor sintetice și analitice cu ajutorul cărora se înregistrează în contabilitate, realizându-se astfel un inventar scriptic permanent.**

În ceea ce privește aplicarea metodei inventarului permanent de către unitățile cu profil comercial, cu articole și sortimente numeroase, cu o frecvență mare a intrărilor și ieșirilor, se reține că, în funcție de prețul de evidență folosit, poate prezenta mai multe variante și anume: la prețul de vânzare, la costul sau valoarea de intrare, la prețul standard (prestabilit) ș.a.

Varianta permanenței inventarului la prețul de vânzare este specifică unităților patrimoniale cu profil comercial, aplicându-se prin reactualizarea prețului de evidență după fiecare schimbare a prețului de vânzare. Reevaluarea stocurilor ca urmare a schimbării prețului de vânzare se efectuează în mod curent, indiferent că unitatea desfășoară comerț en-gros, en-detail sau de alimentație publică. Reevaluarea stocului de marfă se face prin schimbarea prețului de vânzare la sortimentele care impun această operație în vederea vânzării în condiții avantajoase sau pentru evitarea unor pierderi, întocmindu-se inventare factice și stabilindu-se diferențele existente între prețurile vechi și cele noi, diferențe care se înregistrează în conturile de mărfuri, prin corespondență cu cele de adaos comercial.

Celelalte două variante ale metodei inventarului permanent, la valoarea de intrare și la prețul standard, nu prezintă particularități comparativ cu unitățile patrimoniale cu profil de producție, de prestări servicii ș.a.

B. Metoda inventarului intermitent.

Această metodă este recomandată pentru unitățile patrimoniale din categoria celor mici și mijlocii și constă în stabilirea și înregistrarea în contabilitate a ieșirilor numai la sfârșitul perioadei de gestiune, pe baza inventarierii factice a stocurilor de valori materiale. Valoarea ieșirilor sau a

diferenței de stocuri se stabilește extracontabil ca diferență între valoarea stocurilor inițiale cumulată cu valoarea intrărilor și valoarea stocurilor finale, determinate pe baza inventarierii, după formula:

$$Ve = Si + I - Sf$$

unde: Ve = valoarea ieșirilor; Si = soldul inițial; I = valoarea intrărilor; Sf = soldul final sau altfel spus totalul valoric stabilit pe baza listelor de inventar.

Diferența între stocul final și cel inițial influențează cheltuielile de exploatare sau veniturile din producția stocată, după cum valorile materiale de la care provine sunt obținute prin achiziționare și respectiv din producție proprie.

Metoda inventarului intermitent se prezintă în doua variante:

b1) varianta inventarului intermitent cu acumulare pe stocuri. În timpul luni nu se înregistrează operațiile de scădere a gestiuni, ci numai la finele luni pe baza inventarului fizic conform relației : $Ve = Si + I - Sf$

b2) varianta inventarului intermitent cu acumulare pe cheltuieli. La începutul luni valoarea stocurilor inițiale se virează la cheltuieli, după natura stocului în cauză. În timpul luni aprovizionările se înregistrează direct pe cheltuieli. La finele luni, pe baza inventarului fizic se stabilesc valorile stocurilor faptice și se virează de la cheltuieli la stocuri.

Metoda intermitenței inventarului, în condițiile prețurilor fluctuante din economia de piață, este considerată ca fiind cea mai simplă și economicoasă sub aspectul volumului de muncă pe care-l ocazionează. În contabilitatea sintetică se realizează numai un inventar scriptic intermitent (periodic) al stocurilor de valori materiale, fără să existe posibilitatea cunoașterii în orice moment (permanent), prin intermediul conturilor de stocuri, a valorii bunurilor existente în stoc.

Regulamentul de aplicare a Legii contabilității precizează în legătura cu **evaluarea stocurilor** următoarele :

- la data intrării în patrimoniu stocurile sunt evaluate și înregistrate în contabilitate la **valoarea de intrare** , denumită **valoare contabilă**;
- la data ieșiri din patrimoniu sau la darea în consum , stocurile se evaluează și se scad din gestiune, în principiu, la **valoarea lor de intrare sau contabilă**.

În concordanță cu aceste reglementări valoarea de intrare în patrimoniu a stocurilor este:

- **cost de achiziție** pentru materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și alte bunuri procurate prin cumpărare.

- **cost de producție** pentru produsele finite semifabricate obiecte de inventar și alte bunuri produse de către titularul de patrimoniu, precum și producția în curs de execuție la finele perioadei de gestiune.

- **metoda prețului standard** (prestabilit sau normat) presupune antecalculul prețului pe baza prețurilor medii ale bunurilor influențate cu indicele de variație al prețurilor. Diferențele între prețul prestabilit și costul de achiziție sau costul de producție efectiv se înregistrează distinct în contabilitate.

Pentru evaluarea bunurilor la ieșirea din stoc, dacă au valori de intrare diferite și nu există posibilitatea identificării valorii de intrare, s-au delimitat următoarele metode:

- **metoda identificării specifice** presupune ca fiecare ieșire din stoc să fie identificată prin data de intrare, utilizându-se costul de achiziție;
- **metoda costului mediu ponderat (CMP)** presupune calculul CMP pentru fiecare sortiment de stoc, fie lunar, fie după fiecare operație de intrare;
- **metoda primului intrat, primului ieșit (FIFO)** presupune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție al primului lot. Pe măsura epuizării acestuia, evaluarea se face la costul de achiziție al lotului următor intrat, în ordine cronologică;
- **metoda ultimului intrat, primului ieșit (LIFO)** presupune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție al ultimului lot. Pe măsura epuizării acestuia, evaluarea se face la costul de achiziție al lotului anterior intrat, în ordine cronologică.

1.2.3 Contabilitatea materiilor și materialelor

Organizarea contabilității stocurilor de materii și materiale, categorie importantă și relativ complexă de active circulante materiale, se realizează cu ajutorul a trei conturi sintetice de gradul I, 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” și 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, care constituie grupa cu aceeași denumire și simbolul 30. La rândul său, contul 302 „Materiale consumabile” se dezvoltă în șapte conturi sintetice de gradul II și anume: 3021 „Materiale auxiliare”, 3022 „Combustibili”, 3023 „Materiale pentru ambalat”, 3024 „Piese de schimb”, 3025 „Semințe și materiale de plantat”, 3026 „Furaje”, și 3028 „Alte materiale consumabile”.

În situația utilizării **metodei inventarului permanent**, conturile **301 „Materii prime”** și **302 „Materiale consumabile”** și implicit subconturile acestuia din urmă reflectă **în debit** prețul de înregistrare aferent intrărilor în gestiune, prin creditul conturilor care arată sursa de proveniență și anume: 401 „Furnizori” și 408 „Furnizori – facturi nesosite”, pentru achiziționări de la terți, 542 „Avansuri de trezorerie”, cu procurările din avansuri spre decontare, 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, în cazul aportului în natură, 7582 „Venituri din donații și subvenții primite”, pentru primiri cu titlu gratuit, 601 „Cheltuieli cu materiile prime” și respectiv 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”, cu plusurile de inventar ș.a.

În creditul conturilor analizate se oglindesc ieșirile de materii prime și materiale ca urmare a consumului, lipsei la inventar și deprecierei, vânzării ca atare, calamităților sau donațiilor, trimiterii spre prelucrare sau în custodie la terți ș.a., prin corespondență cu debitul conturilor specifice acestor modalități de ieșire, cum sunt cele privind cheltuielile cu materiile prime (601) și materialele

consumabile (602), mărfurile (371), alte cheltuieli de exploatare (65), cheltuielile referitoare la donații (6582) și respectiv materiile și materialele aflate la terți (351) ș.a.

În cazul în care se aplică **metoda inventarului intermitent**, conturile **301 „Materii prime”** și **302 „Materiale consumabile”**, în baza Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile se folosesc numai la sfârșitul exercițiului curent și la începutul celui următor. Aceste conturi **se debitează** la sfârșitul exercițiului curent cu valoarea la prețul de înregistrare aferentă materiilor prime și materialelor consumabile existente în stoc și stabilită pe baza inventarului, prin corespondență cu creditul conturilor 601 „Cheltuieli cu materiile prime” și 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”. La începutul exercițiului următor, stocurile astfel reflectate în contabilitate, precum și intrările de materii prime și materiale consumabile din cursul acestui exercițiu se înregistrează direct în debitul conturilor 601 „Cheltuieli cu materiile prime” și 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”, prin corespondență cu **creditul** conturilor 301 „Materii prime” și 302 „Materiale consumabile” și respectiv 401 „Furnizori”, 542 „Avansuri de trezorerie” ș.a.

Contul **308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”**, ca de altfel toate celelalte conturi de diferențe de preț similare, cu excepția contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri”, este bifuncțional și **se utilizează numai în cazul în care prețul de înregistrare adoptat de unitate este cel prestabilit (standard), așa cum se prevede în Regulamentul contabil, care constituie reglementarea legală în domeniu**. Altfel, nu este justificată folosirea acestui cont deoarece se încalcă regula generală de evaluare la intrarea în patrimoniu la costul efectiv de achiziție și implicit de înregistrare a acestui preț în conturile 301 „Materii prime” și 302 „Materiale consumabile”. În asemenea situații, în locul contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” și după aceleași reguli de funcționare se poate utiliza câte un cont analitic distinct deschis în cadrul fiecăruia din cele două conturi sintetice de valori materiale, 301 „Materii prime” și 302 „Materiale consumabile”.

În contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” se înregistrează diferențele în plus sau în minus între prețul de înregistrare prestabilit (mai mic și respectiv mai mare) și costul efectiv de achiziție aferente materiilor prime și materialelor consumabile, diferențe în care se includ următoarele elemente:

- diferența între prețul standard (de înregistrare) și prețul propriu-zis de cumpărare (facturare) aferente materiilor prime și materialelor aprovizionate;
- cheltuielile de transport, încărcare, descărcare, recepție, manipulare ș.a. aferente bunurilor în cauză cumpărate de la furnizorii interni;
- cheltuielile de transport pe parcurs extern, comisioanele, asigurarea, cheltuielile de tranzit ș.a. aferente materiilor prime și materialelor provenite din import;

– taxele vamale și alte taxe nerecuperabile referitoare la materiile prime și materialele importate ș.a.

Contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” reflectă **în debit**, pe de o parte, diferențele în plus stabilite între costul efectiv de achiziție (mai mare) și prețul prestabilit aferente materiilor prime și materialelor consumabile aprovizionate, prin corespondență cu creditul conturilor: 401 „Furnizori”, 542 „Avansuri de trezorerie” ș.a., iar pe de altă parte diferențele de preț în minus ce se repartizează, pe bază de coeficient mediu, pentru materiile prime și materialele consumabile ieșite din gestiune, prin corespondență cu creditul conturilor de cheltuieli în care s-au înregistrat ieșirile de bunuri la care se referă și anume: 601 „Cheltuieli cu materiile prime” și 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”.

În creditul contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” se oglindesc, pe de o parte, diferențele în minus stabilite între costul efectiv de achiziție (mai mic) și prețul prestabilit aferente materiilor prime și materialelor aprovizionate, prin corespondență cu debitul conturilor 301 „Materii prime” și 302 „Materiale consumabile”, iar pe de altă parte diferențele de preț în plus ce se repartizează, pe bază de coeficient mediu, pentru materiile prime și materialele consumabile ieșite din gestiune, prin corespondență cu debitul conturilor de cheltuieli în care sunt înregistrate ieșirile de bunuri la care se referă și anume: 601 „Cheltuieli cu materiile prime” și 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”.

Soldul contului analizat poate fi debitor sau creditor și reprezintă diferențele de preț în plus și respectiv în minus aferente materiilor prime și materialelor consumabile existente în stoc la sfârșitul perioadei de gestiune.

Exemple:

A. Varianta metodei inventarului permanent și a prețului prestabilit (standard)

1. Pe baza jurnalului notelor de recepție și constatare de diferențe și/sau altor documente de intrare în patrimoniu, se înregistrează operațiile privind aprovizionarea cu materii prime referitor la care se cunosc următoarele elemente:

– prețul total prestabilit (standard)	5.000.000 lei;
– prețul total de cumpărare (facturare)	5.600.000 lei;
– cheltuielile de transport plătite din avansuri de trezorerie	400.000 lei;
– TVA aferentă prețului de cumpărare (5.600.000 x 24%)	1.344.000 lei;
– TVA aferentă cheltuielilor de transport (400.000 x 24%)	96.000 lei.

Se înregistrează operațiile privind:

a. intrarea în gestiune a materiilor prime:

%	=	401	<u>6.944.000</u> lei
301			5.000.000 lei
308			600.000 lei
4426			1.344.000 lei

b. contabilizarea cheltuielilor de transport:

%	=	542	<u>496.000</u> lei
308			400.000 lei
4426			96.000 lei

2. Se reflectă în contabilitate totalul jurnalului de ieșiri din gestiune privind materiile prime consumate în cursul perioadei de gestiune în valoare de 2.000.000 lei și totodată se repartizează diferențele nefavorabile de preț aferente, stabilite pe bază de coeficient mediu (7%) în sumă de 140.000 lei:

601	=	%	<u>2.140.000</u> lei
		301	2.000.000 lei
		308	140.000 lei

3. În perioada de gestiune următoare (N + 1), în jurnalul de intrări sunt înscrise materialele auxiliare aprovizionate referitor la care se cunosc:

- prețul total prestabilit (standard) 3.000.000 lei;
- prețul total de cumpărare (facturare) 2.600.000 lei;
- cheltuielile de transport facturate de furnizor

150.000 lei;

- TVA aferentă prețului de cumpărare (2 600 000 x 24%)

624.000 lei;

- TVA aferentă cheltuielilor de transport (150 000 x 24%)

36.000 lei;

Se înregistrează următoarele operații:

a. intrarea în gestiune a materialelor consumabile:

302	=	%	<u>3.000.000</u> lei
		401	2.600.000 lei
		308	400.000 lei

b. TVA aferentă prețului total de cumpărare:

4426	=	401	624.000 lei
------	---	-----	-------------

c. cheltuielile de transport și TVA aferentă:

%	=	401	<u>186.000</u> lei
308			150.000 lei
4426			36.000 lei

4. Pe baza jurnalului (centralizatorului) și a bonurilor de consum, se înregistrează ieșirile din gestiunea de materiale consumabile în valoare de 1.000.000 lei și totodată se repartizează diferențele de preț în minus (favorabile), stabilite pe bază de coeficient mediu (8%), în sumă de 80.000 lei:

602	=	302	1.000.000 lei
și:			
308	=	602	80.000 lei

În cazul în care prețul de evidență este cel efectiv de aprovizionare, în locul contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” se deschide câte un cont analitic distinct în cadrul fiecăruia din cele două conturi de valori materiale, 301 „Materii prime” și 302 „Materiale consumabile”, care se utilizează precum contul de diferențe de preț în cauză.

În legătură cu cele două conturi analitice amintite și în scopul realizării unei anumite simplificări a operațiilor care se efectuează, considerăm că se poate adopta și soluția colectării pe debit atât a diferențelor de preț în plus, cu sume în negru, cât și a celor în minus, cu sume în roșu, iar în credit să se înregistreze numai diferențele de preț ce se repartizează la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune.

În ceea ce privește coeficientul mediu de repartizare a diferențelor de preț menționăm că la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune se calculează un singur coeficient pentru ieșirile din gestiunile de materii prime și materiale consumabile, folosindu-se datele existente în contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, însă unitatea patrimonială, atunci când consideră că este necesar, poate deschide în cadrul acestui ultim cont sintetic câte unul sau mai multe conturi analitice distincte pentru fiecare din cele două conturi sintetice de valori materiale, 301 „Materii prime” și 302 „Materiale consumabile”.

Cota proporțională care se determină prin calcul pe baza coeficientului de repartizare a diferențelor de preț (K 308) aferent fiecărei luni , se înregistrează în creditul sau debitul contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, prin corespondență cu debitul sau creditul conturilor de cheltuieli privind materiile prime și materialele consumabile (601, 602), după cum este de natura diferențelor în plus (nefavorabile) și respectiv în minus (favorabile).

5. Pe baza avizului de însoțire și a procesului verbal de predare-primire, se înregistrează predarea cu titlu gratuit de materiale consumabile în valoare de 200.000 lei, se repartizează diferențele de preț favorabile (în minus) de 16.000 lei ($200.000 \times 8\%$) și totodată se contabilizează TVA aferentă:

6582	=	301	200.000 lei
		și:	
308	=	6582	16.000 lei
		și:	
635	=	4427	41.600 lei

B. Varianta inventarului intermitent

1. Se consideră că la începutul exercițiului curent, costul de achiziție aferent materiilor prime și materialelor consumabile existente în stoc și înscrise în inventarul efectuat la sfârșitul anului financiar anterior este de 7.000.000 și respectiv 5.000.000 lei. Destocarea materiilor prime și materialelor consumabile se înregistrează astfel:

601	=	301	7.000.000 lei
	și:		
602	=	302	5.000.000 lei

2. Folosindu-se datele de la operațiile variantei anterioare (A), se înregistrează materiile prime și materialele consumabile aprovizionate în cursul exercițiului curent, astfel:

a. aprovizionarea cu materii prime (A.1.a):

%	=	401	<u>6.944.000</u> lei
601			5.600.000 lei
4426			1.344.000 lei

b. cheltuielile de transport aferente materiilor prime aprovizionate (A.1.b):

%	=	542	<u>496.000</u> lei
601			400.000 lei
4426			96.000 lei

c. aprovizionarea cu materiale consumabile (A.3.a și A.3.b):

%	=	401	<u>3.224.000</u> lei
602			2.600.000 lei
4426			624.000 lei

d. cheltuielile de transport-aprovizionare aferente materialelor consumabile aprovizionate (A.3.c):

%	=	401	<u>178.500</u> lei
602			150.000 lei
4426			36.500 lei

Această ultimă operație economică se putea înregistra odată cu cea anterioară, prin cumularea sumelor.

3. Se înregistrează predarea cu titlu gratuit de materiale consumabile la costul efectiv total de 184.000 lei (200.000 lei – 16.000 lei) A.5:

6588	=	602	184.000 lei
	și:		
635	=	4427	44.160 lei

4. La sfârșitul exercițiului curent se efectuează inventarierea și se determină costul de achiziție aferent materiilor prime și materialelor consumabile existente în stoc, în valoare de 6.000.000 lei și respectiv 3.500.000 lei, care se înregistrează astfel:

301	=	601	6.000.000 lei
	și:		
302	=	602	3.500.000 lei

O categorie distinctă de operații economice referitoare la materii prime și materiale consumabile poate fi considerată cea privind **plusurile și minusurile constatate cu prilejul inventarierii**.

Plusurile constatate cu ocazia inventarierii materiilor prime și materialelor consumabile achiziționate de la terți se înregistrează la prețul de

evidență, debitându-se conturile 301 „Materii prime” și 302 „Materiale consumabile”, prin corespondență cu creditul conturilor 601 „Cheltuieli cu materiile prime” și respectiv 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”.

Lipsurile neimputabile de natura pierderilor normale și a celor care depășesc aceste pierderi ce se produc în timpul depozitării, păstrării și manipulării, precum și **pierderile din calamități** se înregistrează în creditul conturilor 301 „Materii prime” și 302 „Materiale consumabile”, prin corespondență cu debitul contului 6588 „Alte cheltuieli de exploatare”. Atunci când este cazul se repartizează diferențele de preț aferente, care se înregistrează în mod obișnuit, în debitul sau creditul acestui cont de cheltuieli, după cum sunt în plus (nefavorabile) și respectiv în minus (favorabile).

Lipsurile imputabile, provenite din vina unor salariați sau a terților, necesită, pe de o parte, includerea în cheltuieli a costului lor efectiv de achiziție, ca în cazul lipsurilor neimputabile, iar pe de altă parte înregistrarea operației de imputare propriu-zise a costului efectiv de achiziție sau a altei valori, inclusiv TVA aferentă. Această ultimă operație se reflectă în debitul contului 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” sau 461 „Debitori diverși”, prin corespondență cu creditul conturilor 7588 „Alte venituri din exploatare” și 4427 „TVA colectată”, pentru costul de achiziție sau altă valoare de imputare și respectiv TVA aferentă.

Lipsurile nesoluționate nu pot influența cheltuielile sau rezultatele financiare în momentul în care au fost constatate. În perioada de cercetare a cauzelor în vederea soluționării, asemenea lipsuri se înregistrează în debitul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare”, la costul efectiv de achiziție, deci inclusiv diferențele de preț nefavorabile, atunci când este cazul. Diferențele de preț favorabile se înregistrează prin articolul contabil invers.

Soluționarea ulterioară a lipsurilor analizate se înregistrează în creditul contului 473 „Decontări din operații în curs de clarificare”, prin corespondență cu debitul contului 6588 „Alte cheltuieli de exploatare”, indiferent că lipsurile în cauză au fost încadrate (soluționate) în categoria pierderilor din calamități și respectiv a lipsurilor imputabile. În această ultimă situație se efectuează în plus înregistrarea obișnuită de imputare, așa cum s-a prezentat anterior.

Pentru materialele consumabile de natura rechizitelor de birou, imprimatelor și altor materiale consumabile, cu excepția formularelor cu regim special, se menționează că există prevederea legală (Regulamentul contabil) că, în baza opțiunii unității patrimoniale, pot fi incluse direct în cheltuieli, cu ajutorul contului 604 “Cheltuieli privind materialele nestocabile”, nemaifiind necesar să se înregistreze prin intermediul contului 302 “Materiale consumabile”.

1.2.4. CONTABILITATEA PRODUSELOR

Reflectarea în contabilitate a rezultatului material al activității economice cu caracter productiv se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I care constituie grupa 34, denumită „Produse”, din cadrul Planului general de conturi și anume: **341 „Semifabricate”, 345 „Produse finite”, 346 „Produse reziduale” și 348 „Diferențe de preț la produse”**.

Conturile de produse, cu excepția contului 348 „Diferențe de preț la produse” au unele trăsături comune, dintre care se amintesc:

- au funcția contabilă de activ;
- reflectă în debit intrările în gestiune din activitatea proprie, precum și plusurile constatate cu ocazia inventarierii, prin corespondență cu creditul contului 711 „ Variația stocurilor”;
- oglindesc, de asemenea, în debit intrările în gestiune provenite de la terți, prin corespondență cu creditul contului 354 „Produse aflate la terți” și 401 „Furnizori”;
- înregistrează în credit ieșirile din gestiune ca urmare a vânzării și lipsei la inventariere, prin corespondență cu debitul contului 711 „Variația stocurilor”, precum și datorită trimiterii spre prelucrare sau în custodie la terți, prin corespondență cu debitul contului 354 „Produse aflate la terți”;
- reflectă, totodată, în credit pierderile din calamități, prin corespondență cu debitul contului 671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”, precum și produsele finite trecute în magazinele proprii de desfacere, prin debitul contului 371 „Mărfuri”;
- sunt conturi de bilanț și pot prezenta solduri debitoare, care reprezintă prețul de înregistrare total aferent produselor existente în stoc;
- suma soldurilor finale debitoare, rectificată în plus sau în minus, după caz, cu diferențele de preț aferente produselor și existente ca sold la contul cu aceeași denumire și simbolul 348 și, totodată, diminuată cu soldul final creditor al contului 394 „Provizioane pentru deprecierea produselor” se înscrie în activul bilanțului, în postul bilanțier „Produse”, existent în grupa a II-a „Active circulante”, în prima subgrupă a acesteia, denumită „Stocuri” ș.a.

Contul **348 „Diferențe de preț la produse”**, spre deosebire de celelalte trei conturi privind produsele, se utilizează numai în cazul în care prețul de evidență aferent produselor este cel prestabilit sau standard. Este rectificativ, cu funcția contabilă de activ-pasiv (bifuncțional), și asigură înregistrarea diferențelor între prețul prestabilit și costul de producție, ambele aferente produselor care se obțin în cadrul unității patrimoniale. Conținutul și funcționalitatea acestui cont sunt similare cu cele privind contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, reținându-se următoarele particularități:

- debitarea și creditarea se efectuează numai prin corespondență cu contul 711 „Variația stocurilor”;

– soldul poate fi debitor sau creditor, reprezentând diferențele de preț în plus (nefavorabile) și respectiv în minus (favorabile) aferente produselor existente în stoc.

Organizarea contabilității produselor se poate realiza prin adoptarea **metodei inventarului permanent** sau a celui **intermitent** și totodată prin utilizarea uneia din cele trei metode de evidență analitică prevăzute în Regulamentul contabil și anume: **metoda operativ- contabilă** (pe solduri), **metoda cantitativ-valorică** (pe fișe de cont analitic) și metoda global-valorică.

Exemple:

Varianta metodei inventarului permanent și a prețului prestabilit (standard).

1. Pe baza jurnalului producției obținute și a bonurilor de predare anexate la acesta, se înregistrează obținerea de semifabricate și produse finite evaluate la prețurile standard totale de 10.000.000 lei și respectiv 20.000.000 lei:

%	=	711	<u>30.000.000</u>	lei
341			10.000.000	lei
345			20.000.000	lei

2. Se înregistrează consumul propriu de semifabricate, la prețul de înregistrare total de 4 000 000 lei, consemnat în fișa limită de consum:

711	=	341	4.000.000	lei
-----	---	-----	-----------	-----

3. La sfârșitul perioadei de gestiune se înregistrează diferențele stabilite între prețul de înregistrare (standard) și costul de producție efectiv realizat, diferențe care sunt nefavorabile (în plus), de 500.000 lei, pentru semifabricate și favorabile (în minus), de 800.000 lei, pentru produse finite:

348	=	711	500.000	lei
-----	---	-----	---------	-----

și respectiv:

711	=	348	800.000	lei
-----	---	-----	---------	-----

4. Se înregistrează vânzările de produse finite și semifabricate, înscrise în facturi și în jurnalul de vânzări la prețurile totale facturate de 15 000 000 lei și respectiv 5 000 000 lei:

4111	=	%	<u>24.800.000</u>	lei
		701	15.000.000	lei
		702	5.000.000	lei
		4427	4.800.000	lei

5. Se descarcă gestiunea pentru produsele finite vândute, referitor la care se cunosc: prețul de înregistrare total de 12 000 000 lei și diferențele de preț în minus de 480 000 lei, stabilite pe bază de coeficient mediu:

711	=	345	12.000.000	lei
-----	---	-----	------------	-----

și respectiv:

348	=	711	480.000	lei
-----	---	-----	---------	-----

6. Se descarcă gestiunea pentru semifabricatele vândute și evaluate la prețul standard total de 4.000.000 lei, cu diferențe de preț nefavorabile de 200.000 lei, stabilite pe bază de coeficient mediu:

711	=	%	<u>4.200.000</u>	lei
		341	4.000.000	lei
		348	200.000	lei

7. Se obțin, în cadrul aceleași unități, matrițe și SDV-uri pentru nevoi proprii, care se înscriu în bonul de predare la prețurile de înregistrare totale de 1.000.000 lei și respectiv 1.500.000 lei:

345	=	711	2.500.000	lei
-----	---	-----	-----------	-----

și concomitent:

321	=	345	2.500.000	lei
-----	---	-----	-----------	-----

8. Se folosesc produse finite pentru protocol, la prețul de înregistrare total de 300.000 lei, cu diferențe de preț nefavorabile (în plus) de 12.000 lei:

623	=	%	<u>312.000</u>	lei
		345	300.000	lei
		348	12.000	lei

9. Se predau cu titlu gratuit produse finite la prețul de înregistrare total de 400 000 lei, cu diferențe de preț nefavorabile de 16 000 lei, ceea ce ocaziona înregistrarea următoarelor operații economice:

a. scăderea gestiunii și repartizarea diferențelor de preț aferente:

6582	=	%	<u>416.000</u>	lei
		345	400.000	lei
		348	16.000	lei

b. înregistrarea TVA, de 96.000 lei (400 000 lei x 24%), aferentă donației:

635	=	4427	96.000	lei
-----	---	------	--------	-----

10. Se acordă produse finite angajaților proprii, la prețul de înregistrare total de 600.000 lei. Impozitul aferent veniturilor pe care le realizează salariații ca urmare a primirii produselor finite este de 140.000 lei, contribuțiile acestora la fondul de șomaj de 6.000 lei, pentru pensia suplimentară de 30.000 lei și la fondul pentru asigurări sociale de sănătate de 42.000 lei, iar produsele în cauză nu sunt scutite de TVA, care este de 144.000 lei (600.000 lei x 24%). Se înregistrează următoarele operații economice:

a. crearea obligației față de angajați privind produsele ce se acordă:

641	=	421	600.000	lei
-----	---	-----	---------	-----

b. TVA aferentă produselor acordate:

635	=	4427	144.000	lei
-----	---	------	---------	-----

c. acordarea produselor finite:

421	=	701	600.000	lei
-----	---	-----	---------	-----

și:

711	=	345	600.000	lei
-----	---	-----	---------	-----

d. Reținerile din valoarea produselor acordate angajaților:

241	=	%	<u>218.0000</u>	lei
		444	140.000	lei
		4372	6.000	lei
		4312	30.000	lei
		431	42.000	lei

În ceea ce privește obținerea **produselor reziduale** (rebuturi, materiale recuperabile sau deșeuri) folosite pentru consumul propriu sau vândute terților se menționează că ocazională înregistrări similare cu cele privind semifabricatele, cu precizarea că se folosesc conturile specifice acestei categorii de active circulante materiale, cum sunt: 346 „Produse reziduale” și 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale”.

Operațiile economice privind **plusurile și minusurile constatate cu prilejul inventarierii** activelor circulante materiale analizate anterior (semifabricate, produse finite și produse reziduale) se reflectă în contabilitate avându-se în vedere următoarele aspecte:

- plusurile și minusurile de natură neimputabilă și provenite de la produsele obținute din producție proprie, inclusiv diferențele de preț aferente se înregistrează numai prin corespondență cu creditul și respectiv debitul contului 711 „Variația stocurilor”, încărcându-se sau scăzându-se, după caz, gestiunea unității patrimoniale;

- pierderile din calamități se înregistrează în creditul conturilor de produse, prin corespondență cu debitul contului 671 „Alte cheltuieli de exploatare”. Prin intermediul acestui ultim cont se reflectă în contabilitate și diferențele de preț aferente, prin creditare sau debitare, după cum sunt nefavorabile (în plus) și respectiv favorabile (în minus);

- lipsurile imputabile, provenite din vina unor salariați sau a terților, se oglindesc în contabilitate în mod similar cu aceleași operații constatate la celelalte categorii de active circulante materiale, în sensul că se scade gestiunea ca în cazul minusurilor neimputabile, după care se efectuează imputarea propriu-zisă, debitându-se contul 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”, prin corespondență cu creditul conturilor 7588 „Alte venituri din exploatare”, pentru valoarea de imputare, și 4427 „TVA colectată”, pentru acest impozit aferent valorii imputate;

- lipsurile nesoluționate, în momentul în care sunt constatate, se înregistrează în mod obișnuit, utilizându-se contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare”, ca în situația altor active circulante materiale.

1.2.5 Contabilitatea mărfurilor

1.2.5.1. Definirea mărfurilor și prețurile de înregistrare

Mărfurile reprezintă o categorie importantă de stocuri, care, în circuitul lor de la producători până la consumatori, generează un volum foarte mare de operații economico-financiare ce se efectuează prin intermediul unui număr deosebit de mare de agenți economici, cu diferite profiluri de activitate comercială. Astfel, se poate considera că există 3 categorii importante de unități patrimoniale cu profil comercial și anume: en gros sau cu ridicata, en detail sau cu amănuntul și mixte.

Unitățile comerciale en gros sunt cele care asigură desfășurarea acestei forme de circulație a mărfurilor, efectuând operațiuni de cumpărare a bunurilor de consum, în cantități mari și foarte mari, de la producătorii și furnizorii interni și externi, precum și de vânzare a lor în partizi (loturi) mari către alți agenți economici, de regulă cu profil comercial en detail, inclusiv de alimentație publică. Vânzările se pot efectua și către alte unități patrimoniale, de asemenea, cu profil comercial en gros.

Unitățile comerciale cu profil en detail realizează această formă de circulație a mărfurilor efectuând cumpărarea acestor bunuri, de regulă, de la unitățile en gros, dar și de la producătorii și furnizorii interni, în partizi (loturi) mici sau relativ mici, precum și vânzarea lor către populație, inclusiv prin unități de alimentație publică. Mărfurile se vând în starea în care au fost cumpărate sau după o prelucrare prealabilă în vederea consumului în unități operative special amenajate (restaurante, bufete ș.a.).

Unitățile comerciale mixte efectuează atât operații de comerț en gros, cât și en detail. Pentru unitățile comerciale amintite anterior este caracteristic faptul că au ca obiect de activitate principal sau complementar atât cumpărarea, cât și revânzarea mărfurilor în scopul obținerii unui profit. Aceste unități desfășoară, de regulă activități ce se încadrează în diverse domenii de activitate.

În categoria mărfurilor, care au o structură eterogenă, se includ atât bunurile pe care agentul economic le cumpără în vederea vânzării în starea în care au fost achiziționate, cât și produsele finite transferate de unitățile producătoare în magazinele proprii de prezentare și desfacere, precum și acele active circulante materiale de natura materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, ambalajelor ș.a. devenite disponibile în cadrul patrimoniului unității economice și care se trec la marfuri și se vând cumpărătorilor cu scopul de a realiza profit .

Organizarea contabilității mărfurilor este influențată într-o anumită măsură de **prețul de înregistrare** ce se utilizează și care, în funcție de categoria în care se încadrează unitatea patrimonială și implicit de opțiunea sa, poate fi costul efectiv de achiziție, prețul prestabilit (standard), prețul cu amănuntul sau en-gros.

Costul de achiziție este recomandat în cazul unităților care comercializează un număr relativ redus de sortimente de mărfuri, cu o frecvență redusă a intrărilor și ieșirilor, dar în cantități mari. Caracteristica de baza a acestei metode constă în evaluarea mărfurilor și implicit a operațiilor de intrări și ieșiri la prețul efectiv de aprovizionare, care în condițiile actuale este fluctuant, fapt ce crează anumite dificultăți în legătură cu evaluarea ieșirilor din gestiune.

În situația utilizării costului de achiziție ca preț de înregistrare este justificată crearea în cadrul contului 371 „Mărfuri” a două conturi analitice, unul pentru prețul de facturare sau de cumpărare și celălalt pentru cheltuielile de transport-aprovizionare și alte consumuri similare, ambele cu funcția contabilă de activ, însă ultimul cu repartizare lunară proporțională cu mărfurile vândute, pe bază de coeficient mediu.

Pentru operațiile de ieșire din patrimoniu, în funcție de specificul și interesele agentului economic, se poate adopta una dintre cele trei metode (C.M.P., F.I.F.O., L.I.F.O.).

Prețul standard sau prestabilit se poate utiliza, de regulă, în perioadele de relativă stabilitate a prețurilor mărfurilor și creează una dintre premisele necesare pentru simplificarea lucrărilor curente, reducerea volumului de muncă și creșterea operativității informațiilor ce se obțin. Pentru fiecare sortiment de marfă, pe baza unor prețuri medii din perioada anterioară, se stabilește prețul prestabilit, care se folosește ca un preț constant în cursul exercițiului, atât pentru intrări cât și pentru ieșiri de mărfuri în și din gestiune.

Pentru înregistrarea diferențelor în plus sau în minus între acest preț și costul efectiv de achiziție se utilizează contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri”, așa cum s-a prezentat la paragraful 4.2.3 referitor la contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

Prețul cu amănuntul sau cel de vânzare en gros se utilizează numai în cazul mărfurilor, putând fi adoptat de oricare agent economic cu profil comercial, en detail, en gros sau mixt. De altfel, acest preț se justifică în condițiile unui comerț cu articole și sortimente numeroase și o frecvență mare a intrărilor și ieșirilor, precum și în situația organizării evidenței analitice după metoda global-valorică, ceea ce nu exclude posibilitatea utilizării lui și în cazul evidenței cantitativ-valorice pe sortimente de mărfuri.

Prețul cu amănuntul sau de vânzare en gros se stabilește de către agentul economic prin luarea în calcul a unui anumit adaos comercial, posibil de realizat, însă atunci când situația de pe piață se schimbă este normal să se majoreze sau diminueze adaosul comercial și implicit prețul de vânzare, pe bază de inventar de schimbare de prețuri, cu înregistrarea corespunzătoare în contabilitate.

Majorarea sau reducerea prețului cu amănuntul sau a celui de vânzare en gros până la nivelul costului de achiziție respectă regulile și principiile contabile, fiind un drept exclusiv al agentului economic care poate lua asemenea

decizie atunci când apreciază că este necesar pentru valorificarea în condiții avantajoase a mărfurilor și pentru evitarea unor riscuri.

În legătură cu prețul de vânzare cu amănuntul se impune precizarea că în cazul agenților economici neplătitori de TVA el conține, pe lângă elementele cunoscute, și TVA facturată de furnizori și **reprezintă atât prețul de vânzare către populație, cât și prețul de evidență sau de înregistrare în contul de mărfuri.**

Totodată, se reține că pentru mărfurile lent și greu vandabile la care se impune practicarea unor prețuri de vânzare sub nivelul costului efectiv de achiziție este necesară respectarea art. 19, lit. c din Regulamentul contabil, în sensul că **la sfârșitul exercițiului, cu prilejul inventarierii anuale, se pot constitui provizioane pentru depreciere.**

Prețul de vânzare cu amănuntul sau de vânzare en gros se reflectă în contul de mărfuri (371) și este format din costul efectiv de achiziție (prețul facturat de furnizor și cheltuielile de transport-aprovizionare), adaosul comercial și TVA aferentă.

În ceea ce privește utilizarea prețului cu amănuntul sau de vânzare en gros se menționează că, în activitatea practică, în vederea respectării regulilor generale de evaluare privind intrarea în patrimoniu la costul efectiv de achiziție și totodată pentru evitarea interpretărilor de natură fiscală se consideră că este necesar și totodată în spiritul Regulamentului contabil să se deschidă două conturi analitice distincte la contul sintetic 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și anume:

- 378.01 „Diferențe de preț la mărfuri privind cheltuielile de transport-aprovizionare”, cu funcția contabilă de activ și;
- 378.02 „Diferențe de preț la mărfuri privind adaosul comercial”, cu funcția contabilă de pasiv, conturi asupra cărora se va reveni ulterior.

Prețul cu amănuntul sau de vânzare către populație, **exclusiv TVA**, se determină prin adăugarea la prețul de cumpărare (facturare) negociat cu furnizorul a adaosului comercial considerat de agentul economic ca fiind posibil de realizat.

La rândul său, prețul cu amănuntul total sau de vânzare către populație, **inclusiv TVA**, se calculează prin adăugarea la prețul cu amănuntul amintit anterior a cotei legale de TVA. Acest preț reprezintă prețul de înregistrare în contabilitate a mărfurilor de către agenții economici care adoptă această variantă de evaluare.

1.2.5.2. Organizarea contabilității sintetice

Contabilitatea circulației mărfurilor atât en gros, cât și en detail se organizează cu ajutorul a două conturi sintetice de gradul I, 371 „Mărfuri” și 378 „Diferențe de preț la mărfuri”, care constituie grupa 37 „Mărfuri” din cadrul clasei a 3-a „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”.

Contul **371 „Mărfuri”** este de activ și reflectă în debit și, de asemenea, în credit, prețul de înregistrare aferent atât mărfurilor intrate și respectiv ieșite în și din gestiune, cât și celor reflectate numai scriptic la intrări și ieșiri.

Contul analizat **se debitează** prin creditul conturilor care corespund modalităților de intrare a mărfurilor în patrimoniu și anume:

- 401 “Furnizori”, 408 “Furnizori – facturi nesosite” și 542 “Avansuri de trezorerie”, pentru achiziționări de la terți cu decontare ulterioară și respectiv din avansuri spre decontare;
- 357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți” și 401 „Furnizori”, cu valoarea mărfurilor aduse din păstrare sau custodie de la terți și respectiv cu cheltuielile de transport-aprovizionare și de prelucrare pentru acestea în cazul utilizării costului efectiv de achiziție ca preț de înregistrare;
- 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” ș.a., pentru vânzarea unor asemenea active circulante materiale, în starea în care au fost achiziționate (ca atare);
- 345 „Produse finite”, în cazul transferării produselor finite obținute din activitatea de exploatare în magazinele proprii de prezentare și desfacere;
- 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și 7582 „Venituri din donații și subvenții primite”, pentru mărfurile constatate în plus la inventariere și respectiv primite cu titlu gratuit;
- 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „TVA neexigibilă”, cu adaosul comercial și TVA aferentă prețului cu amănuntul sau en gros ambele corespunzătoare intrărilor în gestiune, în cazul în care acest preț este cel de înregistrare ș.a.

Contul 371 „Mărfuri” **se creditează** ca urmare a ieșirilor din gestiune, prin debitul conturilor ce corespund căilor sau modalităților de ieșire din patrimoniu, după cum urmează:

- 607 „Cheltuieli privind mărfurile”, pentru vânzări;
- 671 “Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”;
- 357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți”, în situația trimiterii sau lăsării de mărfuri în păstrare sau în consignație la terți;
- 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „TVA neexigibilă”, cu adaosul comercial și TVA aferentă prețului cu amănuntul sau en gros, ambele corespunzătoare mărfurilor ieșite din gestiune, atunci când evidența este organizată la acest preț ș.a.

Soldul contului 371 „Mărfuri” poate fi debitor, reprezentând prețul de înregistrare (costul efectiv de achiziție sau prețul prestabilit sau prețul de vânzare cu amănuntul sau en-gros) aferent mărfurilor existente în patrimoniu la sfârșitul perioadei de gestiune.

În cadrul contului 371 „Mărfuri” este necesar să se organizeze evidența analitică global valoric pe unități de desfacere en detail și la nivelul depozitelor sau gestiunilor de vânzare en gros, iar pentru acestea din

urmă se conduce în plus evidența cantitativ-valorică pe feluri sau articole de mărfuri.

Contul **378 „Diferențe de preț la mărfuri”** este rectificativ, bifuncțional, iar conținutul lui este influențat de prețul de înregistrare utilizat pentru mărfuri.

Astfel, atunci când se adoptă prețul prestabilit, el se utilizează în mod similar cu celelalte conturi de diferențe de preț, așa cum s-a prezentat în detaliu la paragraful 4.2.3, referitor la contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

În situația în care prețul de înregistrare este cel cu amănuntul sau cel de vânzare en gros, contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri” funcționează ca un cont de pasiv și reflectă numai adaosul comercial, în credit pentru mărfurile aprovizionate, iar în debit pentru mărfurile ieșite din patrimoniu.

În situația în care în activitatea practică se utilizează cele două conturi analitice amintite anterior, contul 378 “Diferențe de preț la mărfuri” are conținut și corespondențe specifice, ceea ce se poate observa prin prezentarea conținutului fiecăruia din cele două conturi analitice amintite anterior.

Contul analitic **378.01 „Diferențe de preț la mărfuri privind cheltuielile de transport-aprovizionare”** este de activ, rectificativ și oglindește **în debit** cheltuielile de transport, încărcare, descărcare, recepție, taxe vamale, comisioane ș.a. pe care le ocazionează mărfurile ce se achiziționează de la terți, în corespondență cu creditul conturilor corespunzătoare modalităților de efectuare a lor și anume: 401 „Furnizori”, pentru cele facturate atât de furnizorii de mărfuri, inclusiv pierderile normale pe timpul transportului (suportate de beneficiar), cât și de unitățile de profil, 542 „Avansuri de trezorerie”, cu ceea ce se plătește din avansuri spre decontare, 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”, cu taxele vamale aferente mărfurilor importate ș.a.

În creditul contului analizat se reflectă cheltuielile de transport-aprovizionare aferente mărfurilor ieșite din patrimoniu, în corespondență cu debitul conturilor: 607 „Cheltuieli privind mărfurile”, pentru vânzări, 658 „Alte cheltuieli de exploatare”, în cazul donațiilor, lipsurilor neimputabile și 671 “Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare” în cazul pierderilor din calamități ș.a. Sumele care se înscriu în credit se stabilesc pe bază de coeficient mediu, ce se calculează în mod obișnuit, cu sume cumulate de la începutul anului.

Soldul contului analitic prezentat este debitor și reprezintă cheltuielile de transport-aprovizionare aferente mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei de gestiune.

Contul analitic **378.02 „Diferențe de preț la mărfuri privind adaosul comercial”** este rectificativ, cu funcția contabilă de pasiv, înregistrând **în credit** adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în patrimoniu, în corespondență cu debitul contului 371 „Mărfuri”. **În debitul** său se oglindește adaosul comercial

corespunzător mărfurilor ieșite din patrimoniu, în corespondență cu creditul contului 371 „Mărfuri”,

Agenții economici cu cifră de afaceri până la 50 mil. lei sunt scutiți de plata TVA, fapt pentru care TVA aferentă mărfurilor aprovizionate de la terții plătitori de TVA se include în costul de achiziție al mărfurilor, iar cu prilejul descărcării gestiunii pentru mărfurile ieșite din patrimoniu nu se mai are în vedere această taxă, atât sub aspectul determinării coeficientului de repartizare al adaosului comercial, cât și în ceea ce privește utilizarea contului 4428 „TVA neexigibilă”.

Soldul contului 378.02 „Diferențe de preț la mărfuri privind adaosul comercial” este creditor și reprezintă adaosul comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei de gestiune, care se stabilește așa cum s-a prezentat anterior.

În cea ce privește organizarea contabilității mărfurilor se reține și faptul că la inventarierea anuală se poate avea în vedere o anumită depreciere, cum este cazul mărfurilor lent și greu vandabile, stabilindu-se o valoare de utilitate mai mică decât costul efectiv de achiziție. Pentru diferența de valoare în minus se constituie provizioane, care se înregistrează **în creditul contului 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor”**, în corespondență cu debitul contului 6814 „Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante”.

Contul 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor” **se debitează** în exercițiile care urmează celui în care s-a creditat, în măsura ieșirii din patrimoniu a mărfurilor pentru care s-au constituit provizioanele sau în cazul în care deprecierea nu s-a produs sau a fost mai mică decât cea preconizată, creditându-se contul 7814 „Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante”.

Soldul contului analizat poate fi creditor atunci când unitatea are în stoc mărfuri depreciate pentru care a constituit provizioane.

1.2.5.3. Contabilitatea operațiilor privind mărfurile la costul efectiv de achiziție

1. Pe baza notelor de recepție și constatare de diferențe, se înregistrează operațiile economico-financiare privind aprovizionarea cu mărfuri referitor la care se cunosc următoarele elemente:

1.1. Prețul total facturat de furnizor, exclusiv TVA 8.100.000 lei;

din care:

- prețul total facturat de furnizor aferent mărfurilor efectiv primite în gestiune 8.000.000 lei;

- prețul total facturat de furnizor aferent pierderilor normale pe timpul transportului, suportate de beneficiar 100.000 lei;

1.2. Cheltuielile de transport facturate de unitatea de profil 400.000 lei;
1.3. Comisionul de intermediere plătit din avans de trezorerie 50.000 lei;

1.4. TVA este de 24% atât pentru mărfuri, cât și pentru prestații.

Precizare:

În baza prevederilor legale în vigoare, recepția mărfurilor intrate în gestiune se efectuează pe baza documentelor care însoțesc transportul (factura, avizul de însoțire a mărfurilor etc.) .

De la această regulă fac excepție mărfurile ce se primesc în gestiuni la care evidența este organizată la prețul cu amănuntul sau en gros, mărfuri pentru care este obligatoriu să se întocmească **Nota de recepție și constatare de diferențe**. Utilizându-se elementele precizate anterior se înregistrează următoarele operații economice:

a. mărfurile efectiv primite, pierderile normale și TVA aferentă de 1.944. 000 lei (8.100.000 lei x 24%):

%	=	401	<u>10.044.000 lei</u>
371			8.000.000 lei
6588			100.000 lei
4426			1.944.000 lei

și concomitent:

635	=	4426	19.000 lei
-----	---	------	------------

b. Cheltuielile de transport-aprovizionare și TVA aferentă de 76.000 lei (400.000 lei x 24%):

%	=	401	<u>496.000 lei</u>
371			400.000 lei
4426			96.000 lei

c. Comisionul de intermediere și TVA aferentă de 9.500 lei (50.000 lei x 24%):

%	=	542	<u>62.000 lei</u>
371			50.000 lei
4426			12.000 lei

2. Pe baza jurnalului facturilor, se înregistrează vânzarea mărfurilor cu decontare ulterioară, pentru prețul en-gros de 6.100.000 lei, și cu decontare imediată în numerar, de 600.000 lei, cu TVA de 24%, astfel:

a. Vânzarea mărfurilor cu decontare ulterioară:

4111	=	%	<u>7.564.000 lei</u>
		707	6.100.000 lei
		4427	1.464.000 lei

b. Vânzarea mărfurilor cu decontare imediată în numerar:

5311	=	%	<u>744.000 lei</u>
		707	600.000 lei
		4427	144.000 lei

3. La sfârșitul lunii, pe baza jurnalului de vânzări, se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute în valoare de 6.000.000 lei, cost de achiziție:

607	=	371	6.000.000 lei
-----	---	-----	---------------

Costul de achiziție, utilizat ca preț de înregistrare contabilă pentru mărfuri, așa cum s-a prezentat anterior, se poate adopta pentru oricare dintre categoriile de active circulante materiale, cu precizarea că se au în vedere conturile sintetice în care acestea se înregistrează.

1.2.5.4. Contabilitatea operațiilor privind mărfurile la prețul standard sau prestabilit

Se menționează că elementele care se folosesc în continuare sunt cele prezentate în subparagraful anterior la evidența mărfurilor la costul de achiziție, ceea ce apreciem că permite sesizarea cu ușurință a deosebirilor ce există față de această variantă de evidență, utilizându-se în plus, în mod firesc, prețul standard (prestabilit) atât pentru intrări cât și pentru ieșiri în și din gestiune.

Pe baza jurnalului documentelor de recepție, se înregistrează operațiile economice privind aprovizionarea cu mărfuri referitor la care se cunosc următoarele elemente:

1.1 Prețul total facturat de furnizor, exclusiv TVA. 8.100.000 lei din care:

- prețul facturat de furnizor aferent mărfurilor efectiv primite în gestiune..... 8.000.000 lei
- prețul facturat de furnizor aferent pierderilor normale pe timpul transportului, suportate de beneficiar.....100.000 lei

1.2. Cheltuieli de transport facturate de către o unitate de profil..... 400.000 lei

1.3. Comisionul de intermediere plătit din avans de trezorerie ... 50.000 lei

1.4. TVA este de 24% atât pentru mărfuri, cât și pentru prestații;

1.5. Prețul standard (prestabilit) aferent mărfurilor efectiv primite în gestiune..... 7.920.000 lei

1.6. Diferențe de preț în plus (preț facturat–preț standard) 80.000 lei

1. Se înregistrează aprovizionarea cu mărfuri, astfel:

a. mărfurile efectiv primite, pierderile normale, diferența de preț în plus și TVA aferentă:

%	=	401	<u>10.044.000 lei</u>
371			7.920.000 lei
378			80.000 lei
6588			100.000 lei
4426			1. 944.000 lei

și concomitent:

635	=	4426	24.000 lei
-----	---	------	------------

b. cheltuielile de transport și TVA aferentă:

%	=	401	<u>496.000 lei</u>
378.01			400.000 lei
4426			96.000 lei

c. comisionul de intermediere și TVA aferentă:

%	=	542	<u>62.000 lei</u>
378.01			50.000 lei
4426			12.000 lei

2. Se înregistrează vânzările de mărfuri, astfel:

a. Vânzări cu decontare ulterioară în valoare de 6.100.000 lei și TVA de 1.159.000 lei:

4111	=	%	<u>7.564.000 lei</u>
		707	6.100.000 lei
		4427	1.464.000 lei

b. Vânzări cu decontare imediată în numerar în valoare de 600.000 lei și TVA de 114.000 lei:

5311	=	%	<u>744.000 lei</u>
		707	600.000 lei
		4427	144.000 lei

3. Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute, cunoscându-se prețul standard aferent de 5.940.000 lei:

607	=	371	5.940.000 lei
-----	---	-----	---------------

4. Se repartizează diferențele de preț aferente mărfurilor vândute, după cum urmează:

- $Coef = \frac{530.000}{7.920.000} \times 100 = 6,69\%$
- diferențe de preț aferente mărfurilor vândute =
 $5.940.000 \text{ lei} \times 6,69\% = 397.386 \text{ lei}$

607	=	378	397.386 lei
-----	---	-----	-------------

În ceea ce privește cele două variante de evidență, analizate anterior la costul efectiv de achiziție și la prețul prestabilit, se poate menționa că se ajunge la același rezultat final, în sensul că la vânzări egale de 6 700 000 lei se înregistrează un volum al cheltuielilor privind mărfurile de 6.412.200 lei și respectiv 6.412.230 lei, deci cu o diferență neglijabilă de 30 lei, care provine de la coeficientul de repartizare.

Utilizarea prețului standard (prestabilit) ca preț de evidență pentru mărfuri, așa cum s-a prezentat anterior, se poate adopta pentru oricare dintre categoriile de active circulante materiale, cu precizarea că se au în vedere conturile sintetice corespunzătoare naturii lor.

1.2.5.5. Contabilitatea operațiilor privind mărfurile la prețul de vânzare cu amănuntul sau en gros

În cele ce urmează se prezintă înregistrările contabile efectuate în mod curent de agenții economici.

1. Se înregistrează aprovizionarea cu mărfuri, cunoscându-se că în jurnalul notelor de recepție și constatare de diferențe sunt înscrise următoarele elemente:

- | | |
|--|----------------|
| 1.1. Prețul facturat de furnizori | 4.000.000 lei; |
| 1.2. TVA facturată de furnizori (24%) | 960.000 lei; |
| 1.3. Prețul cu amănuntul fără TVA | 5.000.000 lei; |
| 1.4. Adaos comercial (5.000.000 lei – 4.000.000 lei) | 1.000.000 lei; |
| 1.5. TVA aferentă prețului cu amănuntul (neexigibilă) | 1.200.000 lei; |
| 1.6. Prețul cu amănuntul total, inclusiv TVA | 6.200.000 lei; |
| 1.7. Cheltuielile de transport - aprovizionare plătite dintr-un avans de trezorerie..... | 200.000 lei; |
| 1.8. TVA aferentă cheltuielilor de transport | 48.000 lei. |

Elementele de mai sus ocazionează înregistrarea următoarelor operații economice:

a) recepția sau intrarea în gestiune a mărfurilor:

371	=	%	<u>6.200.000 lei</u>
		401	4.000.000 lei
		378	1.000.000 lei
		4428	1.200.000 lei

b. TVA facturată de furnizor:

4426	=	401	960.000 lei
------	---	-----	-------------

c. Cheltuielile de transport:

%	=	542	<u>238.000 lei</u>
371			200.000 lei
4426			48.000 lei

2. Pe baza registrului de casă, se înregistrează vânzările de mărfuri cu încasare imediată în numerar, în valoare totală de 3.000.000 lei, din care 478.980 lei reprezintă TVA aferentă (3 000 000 lei x 15,966%):

5311	=	%	<u>3.000.000 lei</u>
		707	2.419.355 lei
		4427	580.645 lei

3. La sfârșitul lunii, pe baza notei de calcul și a celei de contabilitate, se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute, procedându-se astfel:

a. Pentru mărfurile vândute se are în vedere valoarea la prețul cu amănuntul fără TVA, determinată la operația anterioară, considerându-se că pentru toate mărfurile vândute s-a utilizat cota de 24%. În practică se preia suma existentă în jurnalul vânzărilor de mărfuri întocmit în vederea completării decontului de TVA, sumă care corespunde TVA colectate. În exemplul

prezentat, această taxă este de 580.645 lei, rezultând un preț cu amănuntul fără TVA de 2.419.355 lei (3.000.000 lei – 580.645 lei).

b. Se stabilește valoarea la prețul cu amănuntul fără TVA pentru mărfurile intrate în patrimoniu de la începutul anului, diminuându-se totalul sumelor debitoare de la contul 371 “Mărfuri” (sold inițial + rulaje debitoare) cu TVA neexigibilă aferentă, existentă ca total sume creditoare la contul 4428 “TVA neexigibilă” (sold inițial la începutul anului + rulaje creditoare cumulate). În exemplul prezentat, prețul cu amănuntul total, exclusiv TVA, este de 5.000.000 lei (5.950.000 lei – 950.000 lei).

c. Se calculează coeficientul de repartizare a adaosului comercial, astfel:

$$\text{Coeficient} = 1.000.000 / 5.000.000 \times 100 = 20\%$$

d. Se determină adaosul comercial aferent mărfurilor existente în stoc, de 2.580.645 lei (5.000.000 lei – 2.419.355 lei), prin înmulțirea valorii acestora cu coeficientul de 20%, rezultând suma de 516.129 lei, care se deduce din soldul creditor al contului de adaos comercial, de 1.000.000 lei, și se obține adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, de 483.871 lei.

e. Se stabilește valoarea vânzărilor de mărfuri la prețul de cumpărare (facturare), diminuându-se vânzările de mărfuri la prețul cu amănuntul fără TVA, de 2.419.355 lei, cu adaosul comercial aferent, de 483.871 lei, rezultând suma de 1.935.484 lei.

f. Se înregistrează operația de descărcare a gestiunii de mărfuri, astfel:

%	=	371	<u>3.000.000 lei</u>
607			1.935.484 lei
378			483.871 lei
4428			580.645 lei

În cazul lipsurilor de mărfuri de natură imputabilă se efectuează înregistrarea de mai sus, precum și cea de imputare propriu-zisă, debitându-se contul 4282 “Alte creanțe în legătură cu personalul” sau 461 “Debitori diverși”, după caz, prin creditul conturilor 758 “Alte venituri din exploatare” și 4427 “TVA colectată”, cu TVA aferentă prețului de imputare.

4. Se decontează (repartizează) cheltuielile de transport-aprovizionare aferente mărfurilor vândute pe bază de coeficient de repartizare, astfel:

- Coef. = $200.000 / 5.000.000 \times 100 = 4\%$;

- Cheltuieli de transport-aprovizionare aferente mărfurilor

vândute	=	2.521.020 lei x 4% = 100.841 lei
607	=	371 100.841 lei

5. Se reflectă în contabilitate diferențele totale de preț în minus de 200.000 lei stabilite ca urmare a reevaluării prețurilor cu amănuntul la mărfurile curente, din care TVA neexigibilă 38.710 lei (19,355%):

371	=	%	<u>200.000 lei</u>
		378.02	<u>161.290 lei</u>
		4428	<u>38.710 lei</u>

Pentru diferențele de preț în plus se efectuează aceeași înregistrare contabilă, însă cu sume în negru.

6. Se înregistrează acordarea de mărfuri cu titlu gratuit referitor la care se cunosc: prețul cu amănuntul total, de 200.000 lei; TVA aferentă de 38.710 lei (19,355%); adaosul comercial aferent de 32.258 lei (20% la 161.290 lei) și costul de achiziție de 129.032 lei (200.000 – 32.258 – 38.710):

%	=	371	<u>200.000 lei</u>
6582			129.032 lei
378.02			32.258 lei
4428			38.710 lei

și concomitent:

635	=	4427	38.710 lei
-----	---	------	------------

Aceste două formule contabile se efectuează și în situația lipsurilor normale (perisabilități) și a celor peste pierderile normale, dar neimputabile, cu deosebirea că se utilizează contul de cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune (6718).

Totodată, se reține că pentru pierderile din calamități se efectuează numai prima din cele două formule contabile.

7. Pe baza inventarului efectuat la sfârșitul exercițiului curent (N), se constituie provizioane pentru deprecierea mărfurilor lent și greu vandabile, în sumă de 600.000 lei:

6814	=	397	600.000 lei
------	---	-----	-------------

8. În exercițiul următor (N + 1), pe baza inventarului anual, se constată că mărfurile lent și greu vandabile au fost vândute, și în consecință provizioanele aferente nu se mai justifică, fapt pentru care se efectuează următoarea înregistrare contabilă:

397	=	7814	600.000 lei
-----	---	------	-------------

În ceea ce privește provizioanele în cauză se reține că se puteau diminua parțial sau majora parțial, după caz, în funcție de valoarea deprecierei consemnate în inventarul efectuat la sfârșitul acestui ultim exercițiu financiar.

1.3. CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

1.3.1. Structura generală și evaluarea creanțelor și datoriilor

Creanțele și datoriile față de terțe persoane constituie două categorii importante de elemente patrimoniale, de activ și respectiv de pasiv, având o structură eterogenă și implicații semnificative în ceea ce privește situația financiară a oricărui agent economic. Ele sunt generate de faptul că unitățile

patrimoniale, indiferent de domeniile de activitate din care fac parte, își desfășoară activitatea în contextul unui sistem complex de relații de decontare stabilite cu terții, persoane fizice și juridice.

Contabilitatea datoriilor și creanțelor față de terțe persoane, cu decontare pe termen scurt (sub un an), se reține că se rezolvă cu ajutorul conturilor existente în clasa a 4-a din cadrul Planului de conturi general, denumită „Conturi de terți”. Această clasă de conturi este delimitată în nouă grupe de conturi, care permit formarea unei imagini de ansamblu asupra structurii datoriilor și creanțelor, după cum urmează: 40 „Furnizori și conturi asimilate”, 41 „Clienți și conturi asimilate”, 42 „Personal și conturi asimilate” 43 „Asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate”, 44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate”, 45 „Grup și asociați”, 46 „Debitori și creditori diverși”, 47 „Conturi de regularizare și asimilate”, 48 „Decontări în cadrul unității”, 49 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor”.

În cadrul fiecărei grupe amintite se găsesc două sau mai multe conturi sintetice de gradul I, care detaliază structura categoriilor de creanțe și datorii pe care le oglindesc.

În legătură cu **evaluarea creanțelor și datoriilor** se prezintă elementele caracteristice mai importante.

Creanțele și datoriile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

Operațiunile comerciale cu decontare în devize, precum și cele de încasări și plăți în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la data când se efectuează, al zilei operațiunii.

Diferențele de curs valutar stabilite între data înregistrării creanțelor și datoriilor în devize și data încasării sau plății lor, după caz, influențează veniturile sau cheltuielile financiare, după cum sunt favorabile și respectiv nefavorabile.

În ceea ce privește mărimea propriu-zisă a creanțelor și datoriilor pentru cumpărările și plățile efectuate, se reține că, nu în toate cazurile coincide cu prețul sau tariful negociat și aceasta datorită anumitor reduceri sau diminuări ale acestora cunoscute sub denumirea de reduceri comerciale și reduceri financiare.

Din reducerile comerciale fac parte rabatul comercial sau bonificația (refacția), remiza și risturnul, iar din reducerile financiare face parte scontul de decontare.

Rabaturile sau bonificațiile constituie reduceri procentuale de preturi acordate de furnizori, în facturile de vânzare pentru produsele livrate și mărfurile vândute când recepția nu se poate face unitate de măsură cu unitate de măsură, pentru a compensa valoric defectele de calitate inerente, nesemnificative cunoscute ca defecte ascunse. Rabaturile se acordă distinct pentru fiecare poziție din documentul de livrare (vânzare).

Remizele reprezintă reduceri procentuale de preturi acordate de furnizori, în facturile de vânzare, fie pentru cantitatea apreciabilă negociată peste o anumită limită minimă (remiza de cantitate), fie pentru poziția preferențială a beneficiarului (clientului) în totalul clientelei unității (remiza pentru revânzare). Remizele se acorda ca o reducere a întregii valori a produselor-mărfurilor livrate.

Atât rabaturile cât și remizele nu necesită înregistrări distincte în contabilitatea furnizorilor.

În contabilitatea clienților înregistrările reflectă recepția bunurilor aprovizionate.

Risturnurile se referă la reducerile procentuale de prețuri, acordate după o anumită perioadă de timp. Ele se determină și se restituie clienților pentru cumpărările repetate pe care aceștia le-au efectuat și care depășesc o anumită limită valorică minimă într-un anumit interval de timp (perioadă dată), de regulă un an. Această categorie de reduceri de prețuri se consemnează în facturi distincte emise în acest scop, fiind necesar să se reflecte în contabilitate în vederea diminuării datoriei facturate inițial.

Facturile prin care se acorda risturnurile sunt facturi de corectare și afectează diferențele de prețuri la stocuri.

Sconturile de decontare sunt reduceri procentuale de creanțe pe care furnizori le acorda și le înscriu distinct în documentele care stau la baza vânzărilor sau încasărilor după caz și care se referă la achitarea de către clienți a creanțelor înainte de scadență. Pentru furnizori, acestea sunt sconturi acordate și se înregistrează la cheltuieli financiare, iar pentru clienți sunt sconturi primite și se înregistrează la venituri financiare.

Reduceri comerciale nu sunt supuse calculului TVA.

În ceea ce privește reducerile sau diminuările de prețuri amintite anterior se reține și faptul că se determină în etape sau altfel spus în mod succesiv, avându-se în vedere de fiecare dată reducerile deja efectuate și implicit valoarea netă a operației sau categoriei de operații de vânzare asupra căreia se aplică procentul de reducere.

1.3.2. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii

Obligațiile comerciale ce se creează față de furnizori provin, în principal, din aprovizionări (cumpărări) cu imobilizări, cu active circulante materiale (materii prime, materiale consumabile, mărfuri, ambalaje, obiecte de inventar, animale și păsări ș.a.), din lucrări executate și servicii prestate, precum și din alte operații efectuate, de regulă, în baza unor contracte sau convenții civile încheiate cu diverse persoane fizice sau juridice.

În această ultimă categorie de activități amintite se includ, printre altele, prestațiile pentru care se primesc indemnizații de către membrii

consiliilor de administrație, cenzori, membrii adunării generale a acționarilor ș.a., precum și lucrările specifice experților contabili și contabililor autorizați și alte lucrări sau activități ce se execută de persoane asimilate cu cele încadrate pe bază de convenție civilă de prestări servicii.

În categoria operațiilor privind decontările cu furnizorii sunt incluse, de asemenea, avansurile care se acordă acestor unități, cât și efectele de comerț utilizate pentru stingerea parțială sau totală a datoriilor create față de unitățile în cauză.

Organizarea contabilității operațiilor de decontare cu furnizorii se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I, care constituie grupa 40 „Furnizori și conturi asimilate”, din cadrul Planului general de conturi și anume: **401 „Furnizori”, 403 „Efecte de plătit”, 404 „Furnizori de imobilizări”, 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări”, 408 „Furnizori – facturi nesosite” și 409 „Furnizori -debitori”.**

Ultimul cont amintit (409), așa cum semnifică și cifra 9 a simbolului său, are conținut economic de creanțe și funcție contabilă de activ, deci inverse comparativ cu celelalte conturi din aceeași grupă, conturi care sunt de datorii și implicit de pasiv.

Conturile de obligații față de furnizori au anumite **trăsături comune**, așa cum se prezintă în continuare.

- Au funcția contabilă de pasiv.
- Reflectă în credit costul de achiziție sau prețul prestabilit aferent cumpărărilor efectuate (cu titlu oneros) sau valoarea acceptată a cambiilor sau biletelor la ordin subscrise, după caz.
- Oglindesc în debit plățile directe efectuate către furnizori sau pe cele indirecte realizate la scadență pe bază de efecte comerciale.
- Sunt conturi de bilanț și pot prezenta solduri creditoare, care se referă la datoriile nedecontate sau la valoarea efectelor de plătit.
- Suma soldurilor finale creditoare existente la sfârșitul anului se înscrie în pasivul bilanțului în grupa de datorii (III), la postul cu denumirea „Furnizori și conturi asimilate”.
- Evidența analitică se organizează pe categorii de obligații, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. Totodată, furnizorii se grupează în furnizori interni și externi, iar în cadrul fiecăreia din aceste categorii pe termene de plată și anume: termen lung (peste cinci ani) mediu (de la unu la cinci ani) și scurt (sub un an). În plus, se delimitează datoriile izvorâte din tranzacții cu clauze de rezervare de proprietate și cele privind unitățile furnizoare la care clienții dețin titluri de participare.

Conturile privind operațiile de decontare cu furnizorii, pe lângă trăsăturile comune pe care le au, prezintă și unele aspecte specifice, ceea ce se poate reliefa prin intermediul analizei modului de utilizare a lor.

Contul 401 „Furnizori” reflectă în credit prețul de cumpărare facturat de furnizori pentru achiziționările de active circulante materiale, prin debitul

conturilor corespunzătoare felurilor sau categoriilor de cumpărări efectuate, dintre care se amintesc: 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile”, 371 „Mărfuri”, 381 „Ambalaje”, precum și 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, 378 „Diferențe de preț la mărfuri”, 388 „Diferențe de preț la ambalaje” etc., atunci când evidența stocurilor se organizează la prețul standard.

De asemenea, în creditul contului în cauză se înregistrează valoarea materialelor aprovizionate și incluse în cheltuieli, consumul de energie și apă, valoarea ambalajelor care circulă în regim de restituire, precum și valoarea lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terți ș.a., prin debitul conturilor 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”, 605 „Cheltuieli privind energia și apă”, 409 „Furnizori-debitori” și respectiv 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații”, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” ș.a.

În creditul contului la care ne referim se înscrie și T.V.A. facturată de furnizori, prin debitul contului 4426 „T.V.A. deductibilă” sau 4428 „T.V.A. neexigibilă”, după cum datoria ce se creează se plătește în mod obișnuit și respectiv în rate, pe bază de contract încheiat în acest sens.

Contul 401 „Furnizori” înregistrează în debit diminuarea datoriilor față de furnizori ca urmare a plăților efectuate sau a biletelor la ordin ori a cambiilor subscrise și acceptate, prin creditul conturilor de trezorerie, de credite bancare pe termen lung și mediu și respectiv 403 „Efecte de plătit”.

Totodată, în debitul contului analizat se reflectă diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută plătite furnizorilor externi, precum și valoarea sconturilor obținute de la furnizori, prin corespondență cu creditul conturilor 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” și respectiv 767 „Venituri din sconturi obținute”.

De asemenea, în debitul contului în cauză se oglindește diminuarea datoriilor față de furnizori cu avansurile acordate anterior, precum și valoarea ambalajelor returnate furnizorilor în cazul utilizării sistemului de restituire directă.

Soldul contului 401 „Furnizori” poate fi creditor, reprezentând totalul datoriilor față de unitățile furnizoare.

Activitățile ce se realizează pe bază de convenție civilă și cele asimilate acestora se reflectă în contabilitate utilizându-se contul **401 “Furnizori”, analitic “Colaboratori”,** care se creditează pentru toate veniturile impozabile prin corespondență cu debitul contului 621 “Cheltuieli cu colaboratorii”.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări” oglindește în credit valoarea imobilizărilor corporale și necorporale facturate de furnizori, precum și a lucrărilor executate și serviciilor prestate de aceeași destinație, prin debitul conturilor corespunzătoare felurilor sau categoriilor de imobilizări achiziționate, dintre care se amintesc: 201 „Cheltuieli de constituire” 203 „Cheltuieli de dezvoltare”, 211 „Terenuri”, 212 „Construcții” ș.a.

De asemenea, la închiderea exercițiului contabil, în creditul contului amintit se reflectă diferențele nefavorabile de curs valutar prin debitul contului 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar", iar în debit se reflectă diferențele favorabile de curs valutar prin creditul contului 765 "Venituri din diferențe de curs valutar".

Totodată, contul analizat înregistrează în credit T.V.A. facturată de furnizori, prin debitul contului 4426 „T.V.A. deductibilă” sau 4428 „T.V.A. neexigibilă”, după cum datoria creată se decontează în mod obișnuit și respectiv în rate, stabilite pe bază de documente legal întocmite.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări” se debitează pe măsura decontării datoriilor față de furnizori, prin creditul conturilor care arată modalitatea de plată, cum sunt cele de trezorerie, de credite bancare pe termen lung și mediu sau de efecte de plătit pentru imobilizări.

De asemenea, la închiderea exercițiului contabil, în creditul contului amintit se reflectă diferențele nefavorabile de curs valutar prin debitul contului 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar", iar în debit se reflectă diferențele favorabile de curs valutar prin creditul contului 765 "Venituri din diferențe de curs valutar".

În debitul contului la care ne referim se înregistrează totodată diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor plătite în valută furnizorilor externi, precum și valoarea sconturilor obținute de la furnizori, în corespondență cu creditul conturilor 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” și respectiv 767 „Venituri din sconturi obținute”.

Soldul contului 404 „Furnizori de imobilizări” poate fi creditor în cazul în care unitatea are datorii provenite din aprovizionări cu active imobilizate.

Conturile 403 „Efecte de plătit” și 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări” asigură urmărirea decontării obligațiilor prin intermediul efectelor comerciale (cambia și biletul la ordin). **Se creditează** cu valoarea acceptată de către furnizori a cambiilor sau biletelor la ordin, prin debitul conturilor 401 „Furnizori” și respectiv 404 „Furnizori de imobilizări”.

Conturile 403 „Efecte de plătit” și 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări” **se debitează** cu plățile ce se efectuează către furnizori, la scadența efectelor comerciale, prin creditul contului 512 „Conturi curente la bănci”.

În debitul conturilor în cauză se reflectă, de asemenea, diferențele favorabile de curs valutar aferente atât datoriilor decontate în valută furnizorilor externi, cât și efectelor de plată exprimate în devize și existente la închiderea exercițiului.

Soldul conturilor analizate poate fi creditor, reprezentând valoarea totală a efectelor comerciale nedecontate furnizorilor.

Contul 408 „Furnizori – facturi nesosite” se interpune între contul 401 „Furnizori” și conturile privind cumpărările de active circulante materiale, de lucrări executate și servicii prestate în cazul în care lucrările efectuate de furnizori nu sunt însoțite de facturi. **În credit** oglindește valoarea bunurilor

aprovizionate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv T.V.A. aferentă, valori pentru care nu s-au primit facturi, prin debitul conturilor corespunzătoare de valori materiale și de cheltuieli, ca în cazul creditării contului 401 „Furnizori”, precum și de T.V.A. neexigibilă. De asemenea, la închiderea exercițiului contabil, în creditul contului amintit se reflectă diferențele nefavorabile de curs valutar prin debitul contului 665 “Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, iar în debit se reflectă diferențele favorabile de curs valutar prin creditul contului 765 “Venituri din diferențe de curs valutar”.

În debitul contului 408 „Furnizori – facturi nesosite” se înregistrează valoarea facturilor sosite, prin creditul contului 401 „Furnizori”.

Soldul contului analizat poate fi creditor în cazul în care unitatea n-a primit toate facturile de la furnizori.

Contul 409 „Furnizori-debitori”, spre deosebire de celelalte conturi analizate anterior, este de activ și, în principal, asigură urmărirea avansurilor acordate furnizorilor în vederea unor livrări de bunuri, executării de lucrări și prestării de servicii.

În debitul contului analizat se reflectă avansurile acordate, prin creditul conturilor de disponibilități bănești, iar **în credit** se oglindesc avansurile regularizate ca urmare a primirii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor, în corespondență cu debitul contului 401 „Furnizori”.

În legătură cu ambalajele care circulă în sistem de restituire, contul în cauză înregistrează în debit ambalajele facturate de furnizori, prin creditul contului 401 „Furnizori”, iar în credit pe cele restituite, reținute în stoc sau degradate, prin debitul contului 401 „Furnizori”, 381 „Ambalaje” și respectiv 608 „Cheltuieli privind ambalajele”.

Soldul contului analizat poate fi debitor, reprezentând avansurile acordate și neregularizate, pentru care nu s-au primit bunuri, lucrări sau servicii.

Exemple:

1. Pe bază de factură fiscală și ordin de plată, se înregistrează avansul ce se va acorda către furnizorul de mărfuri, în sumă de 5.000.000 lei, cu T.V.A. de 24% (1.200.000 lei) și respectiv decontarea acestuia:

%	=	5121	<u>6.200.000 lei</u>
409			5.000.000 lei
4426			1.200.000 lei

2. Se primește factura furnizorului pentru mărfurile livrate în valoare de 7.000.000 lei, din care 70.000 lei reprezintă lipsuri la recepție care se încadrează în normele de perisabilități. Adaosul comercial este de 10%. Se înregistrează operațiile privind mărfurile aprovizionate în cazul în care **se utilizează prețul cu amănuntul, inclusiv T.V.A, ca preț de evidență**, astfel:

a. mărfurile efectiv primite, în valoare de 6.930.000 lei:

371	=	%	<u>7.623.000 lei</u>
		401	6.930.000 lei
		378	693.000 lei

b. perisabilitățile pe timpul transportului, de 70.000 lei, și T.V.A. totală facturată de furnizor, de 1.540.000 lei:

%	=	401	<u>1.750.000 lei</u>
6588			70.000 lei
4426			1.680.000 lei

și concomitent:

635	=	4427	16.800 lei
-----	---	------	------------

c. T.V.A aferentă prețului de vânzare, inclus în acesta, în sumă de 1.829.520 lei (7.623.000 x 24%):

371	=	4428	1.829.520 lei
-----	---	------	---------------

3. Se diminuează obligația față de furnizorul de mărfuri cu avansul acordat anterior (oper. nr. 1) în sumă de 6.200.000 lei, din care TVA aferentă de 1.200.000 lei. Pentru diferența de 2.480.000 lei s-a subscris un bilet la ordin:

401	=	%	<u>8.680.000 lei</u>
		409	5.000.000 lei
		4426	1.200.000 lei
		403	2.480.000 lei

4. La scadență, se decontează biletul la ordin înregistrat anterior, în valoare de 2.480.000 lei:

403	=	5121	2.480.000 lei
-----	---	------	---------------

5. Se înregistrează aprovizionarea cu materii prime referitor la care în factura furnizorului sunt consemnate următoarele elemente:

– valoarea aferentă cantității totale livrate	6.000.000 lei
– rabat acordat de furnizor pentru defecte de calitate	-200.000 lei

Valoarea netă I 5.800.000 lei

– remiză de 1% acordată de furnizor pentru vânzări ce depășesc 2.000.000 lei (3.800.000 x 1%) – 38.000 lei

Valoare netă II (comercială) 5.762.000 lei

– TVA (5 762 000 x 24%) 1.382.880 lei

Total de plată (5.762.000+1.094.780) 7.144.880 lei

%	=	401	<u>7.144.880 lei</u>
301			5.762.000 lei
4426			1.382.880 lei

Precizare:

Remizele și alte reduceri de prețuri acordate de către furnizor direct clientului, inclusiv cele ce se acordă după facturarea bunurilor sau a serviciilor nu sunt supuse TVA.

6. Datoria față de furnizor (op nr. 5) se decontează dintr-un acreditiv, astfel:

401	=	5411	7.144.880 lei
-----	---	------	---------------

7. Se înregistrează primirea de la furnizori, în sistemul restituirii directe, a unor ambalaje cu conținut, în valoare de 800.000 lei:

409	=	401	800.000 lei
-----	---	-----	-------------

8. Se înregistrează restituirea ambalajelor către furnizori, în valoare de 500.000 lei:

401	=	409	500.000 lei
-----	---	-----	-------------

9. Ambalajele reținute de client în valoare de 200.000 lei (nerestituite furnizorului), cu diferențe de preț nefavorabile de 28.571 lei se înregistrează astfel:

%	=	409	<u>200.000 lei</u>
381			171.429 lei
388			28.571 lei

Totodată, pe baza facturii primite de la furnizor, se efectuează și următoarea înregistrare contabilă:

4426	=	401	48.000 lei
------	---	-----	------------

10. Ambalajele degradate din vina clientului, în valoare de 100.000 lei, și nerestituite furnizorului, cu TVA de 24.000 lei, se înregistrează pe baza facturii acestuia, reținându-se că reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal:

608	=	409	100.000 lei
-----	---	-----	-------------

și concomitent:

4426	=	401	24.000 lei
------	---	-----	------------

11. Suma de 300.000 lei datorată furnizorului (800.000 – 500.000 lei) se plătește dintr-un avans de trezorerie:

401	=	542	300.000 lei
-----	---	-----	-------------

12. Datoria de 1.000 \$ față de un furnizor se decontează avându-se în vedere cursul de schimb din ziua încheierii tranzacției de 21.000 lei și cel din ziua efectuării plății de 20.500 lei:

401	=	%	<u>21.000.000 lei</u>
		5124	20.500.000 lei
		765	500.000 lei

13. La închiderea exercițiului se constată diferențe nefavorabile de curs valutar, în sumă de 400.000 lei, aferente datoriilor în valută față de furnizori și aceasta ca urmare a creșterii cursului de schimb de la 31 decembrie comparativ cu cel înregistrat anterior în contabilitate:

665	=	401	400.000 lei
-----	---	-----	-------------

În cazul diferențelor favorabile de curs valutar constatate la sfârșitul exercițiului se creditează contul 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” prin debitul contului 401 „Furnizori”.

1.3.3. Contabilitatea decontărilor cu clienții

Creanțele comerciale provenit din vânzările pe credit, de bunuri, lucrări sau servicii specifice activități de exploatare și se oglindesc în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I, care constituie grupa

41 „Clienți și conturi asimilate” și anume: **411 “Clienți”, 413 “Efecte de primit” și 418 „Clienți – facturi de întocmit”**.

Fiecare din aceste conturi asigură delimitarea unei anumite categorii de creanțe, după cum urmează:

- creanțe obișnuite provenite din vânzări de bunuri, lucrări sau servicii pe credit comercial (411);

- creanțe din vânzări de bunuri, lucrări sau servicii pe credit cambial (413);

- creanțe comerciale neîncasate la termen și considerate incerte ca urmare a lipsei de încredere, precum și în litigiu atunci când s-a intentat acțiune juridică în scopul încasării lor (418);

- creanțe din vânzări pe credit comercial care nu sunt exigibile întrucât n-au fost întocmite facturile fiscale (418).

În cadrul grupei de conturi analizate este încadrat totodată contul **419 „Clienți-creditori”**, destinat oglinirii datoriilor față de beneficiarii care au acordat avansuri pentru livrarea de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii.

Conturile de creanțe amintite anterior au unele **trăsături comune**, dintre care se prezintă cele mai semnificative.

- Sunt conturi de active circulante în decontare, cu funcția contabilă de activ.

- Oglesc în debit prețul de facturare, inclusiv TVA aferentă, pentru vânzări de bunuri, lucrări sau servicii.

- Sunt conturi de bilanț, iar soldurile debitoare pe care le pot avea se referă la creanțele neîncasate.

- Suma soldurilor finale debitoare existente la sfârșitul exercițiului, diminuată cu provizioanele aferente creanțelor în cauză, se înscrie în activul bilanțului, în grupa de active circulante (II), la postul cu denumirea „Clienți și conturi asimilate”.

- Evidența analitică se organizează pe categorii de creanțe, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. Totodată, clienții se grupează în clienți interni și externi, iar în cadrul fiecăreia din aceste categorii se face delimitarea pe termene de încasare și anume: termen lung (peste cinci ani), mediu (de la unu la cinci ani) și scurt (sub un an). Totodată, se delimitează creanțele izvorâte din tranzacții cu clauze de rezervă de proprietate și cele privind unitățile beneficiare la care furnizorii dețin titluri de participare.

Conturile privind operațiile de decontare cu clienții, pe lângă trăsăturile comune pe care le au, prezintă și unele aspecte specifice, care se pot reliefa prin intermediul analizei metodologiei de utilizare a lor, așa cum se prezintă în continuare.

Contul 4111 „Clienți” oglindește în debit prețul de vânzare aferent livrărilor efectuate și facturate, prin creditul conturilor de venituri corespunzătoare felurilor sau categoriilor de elemente patrimoniale vândute,

precum și a celor de TVA, conturi care constituie grupa 70 „Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate și din alte activități” (701 „Venituri din vânzarea produselor finite” la 708 „Venituri din activități diverse”) și respectiv 4427 „TVA colectată” și 4428 „TVA neexigibilă”.

În debitul contului analizat se reflectă totodată facturile emise pentru vânzările efectuate anterior și înscrise în avize de însoțire, precum și creanțele reactivate și ambalajele livrate în sistem de restituire, prin creditul conturilor 418 „Clienți – facturi de întocmit” și respectiv 419 „Clienți-creditori”.

În creditul contului 4111 „Clienți” se reflectă diminuarea creanțelor ca urmare a încasărilor efectuate sau a cecurilor ori a efectelor comerciale acceptate, prin debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci”, 531 „Casa” și respectiv 511 „Valori de încasat” și 413 „Efecte de primit”.

Totodată, în creditul contului analizat se oglindesc diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valută încasate de la clienții externi, precum și valoarea sconturilor acordate clienților, prin debitul conturilor 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” și respectiv 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”.

În creditul contului la care ne referim se oglindește în plus diminuarea creanțelor față de clienți cu avansurile primite anterior, precum și valoarea ambalajelor returnate de clienți în cazul utilizării sistemului de restituire directă.

Soldul contului 4111 „Clienți” poate fi debitor, reprezentând totalul creanțelor față de unitățile beneficiare de bunuri, lucrări sau servicii.

Contul 413 „Efecte de primit” asigură urmărirea drepturilor de creanță ce se încasează prin intermediul efectelor comerciale (cambia și biletul la ordin). **Se debitează** cu valoarea acceptată a acestor instrumente de plată, prin creditul contului 4111 „Clienți”.

În debitul contului analizat se înregistrează totodată diferențele favorabile de curs valutar stabilite la sfârșitul exercițiului pentru creanțe ce se vor încasa de la clienții externi pe bază de efecte comerciale, prin creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”, iar în credit se înregistrează diferențele de curs valutar nefavorabile prin debitul contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Contul 413 „Efecte de primit” **se creditează** cu încasările ce se efectuează de la clienți, la scadența efectelor comerciale, prin debitul contului 512 „Conturi curente la bănci”.

Totodată, în creditul contului 413 „Efecte de primit” se înregistrează efectele comerciale primite anterior de la clienți și depuse la bancă în vederea încasării la scadență sau scontării, prin debitul contului 511 „Valori de încasat”.

Soldul contului la care ne referim poate fi debitor, atunci când unitatea dispune de efecte comerciale neîncasate.

Contul 416 „Clienți incerti” asigură evidența creanțelor neîncasate în termen și a căror recuperare a devenit nesigură. **În debit** se reflectă vânzările de

bunuri și servicii către clienții care au devenit incerti, rău platnici, dubioși sau acționari în justiție, prin creditul contului 4111 „Clienți”.

În debitul contului analizat se oglindesc, de asemenea, diferențele favorabile de curs valutar determinate la sfârșitul exercițiului pentru creanțe devenite incerte, prin creditul contului 765 “Venituri din diferențe de curs valutar”, iar în credit se înregistrează diferențele de curs valutar nefavorabile prin debitul contului 665 “Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Contul 416 „Clienți incerti” **se creditează** pe măsura încasării creanțelor în cauză, în corespondență cu debitul conturilor 512 „Conturi curente la bănci” și 531 „Casa”.

Pentru creanțele ce nu se mai pot recupera, devenite pierderi pentru unitate, se creditează contul prezentat anterior, prin debitul conturilor 654 „Pierderi din creanțe” și 4427 „TVA colectată”, pentru suma care se cuvenea unității și respectiv TVA aferentă și implicit colectată cu ocazia înregistrării inițiale a creanței față de client.

Soldul contului analizat poate fi debitor în situația când unitatea deține creanțe incerte sau în litigiu.

Contul 418 „Clienți – facturi de întocmit” asigură urmărirea creanțelor neexigibile și în speță a celor privind vânzările pentru care, din cauze obiective, nu s-au întocmit facturi, cum este cazul, îndeosebi, pentru livrările de energie, apă, servicii telefonice, ș.a. Asemenea livrări este necesar să fie înregistrate în mod obligatoriu la sfârșitul exercițiului, însă pot fi oglindite în contabilitate și în cursul anului financiar. Prin înregistrarea ce se efectuează se asigură reflectarea corectă a veniturilor și implicit a rezultatului financiar final.

În debitul contului 418 „Clienți – facturi de întocmit” se înregistrează prețul de vânzare aferent livrărilor efectuate și nefacturate, prin creditul conturilor de venituri corespunzătoare elementelor patrimoniale vândute, precum și a celui de TVA neexigibilă, conturi care constituie grupa 70 „Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate și alte activități” (701 „Venituri din vânzarea produselor finite” la 708 „Venituri din activități diverse”) și respectiv 4428 „TVA neexigibilă”.

În creditul contului 418 „Clienți – facturi de întocmit” se oglindește valoarea facturilor întocmite către clienți, prin debitul contului 4111 „Clienți”. Totodată, se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar aferente atât creanțelor încasate în valută de la clienții externi, cât și a celor neexigibile evaluate în devaliză și existente la sfârșitul exercițiului, prin debitul contului 665 “Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

Soldul contului analizat poate fi debitor în cazul în care unitatea n-a întocmit facturi pentru toate livrările efectuate.

Contul 419 „Clienți-creditori”, spre deosebire de celelalte conturi analizate anterior, este de pasiv și asigură, în principal, urmărirea avansurilor încasate de la clienți în scopul efectuării unor livrări ulterioare de bunuri, executării de lucrări sau prestării de servicii.

În creditul contului amintit se oglindesc avansurile primite prin debitul conturilor de disponibilități bănești, iar **în debit** se reflectă avansurile regularizate ca urmare a livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor, în corespondență cu creditul contului 4111 „Clienți”.

În ceea ce privește ambalajele care circulă prin restituire, contul analizat reflectă în credit ambalajele livrate clienților cu bunurile vândute, prin debitul contului 4111 „Clienți”, iar **în debit** pe cele primite de la clienți sau nerestituite de aceste unități și decontate, fiind reținute în stoc sau degradate, prin creditul conturilor 4111 „Clienți” și respectiv 708 „Venituri din activități diverse”.

Pentru diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută ce se regularizează cu clienții se debitează contul 419 „Clienți – creditori” prin creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Soldul contului prezentat anterior poate fi creditor în cazul în care există avansuri primite de la clienți și neregularizate, pentru care nu s-au livrat bunuri, lucrări sau servicii.

În vederea organizării contabilității creanțelor provenite din vânzări pe credit de bunuri, lucrări sau servicii și în speță a celor neîncasate în termen sau a căror recuperare a devenit incertă ori clienții în cauză au declarat falimentul se utilizează în plus **contul 491 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor – clienți”**.

Exemple:

Operațiile economice privind creanțele unităților furnizoare sunt în corelație cu cele referitoare la obligațiile unităților beneficiare, fapt pentru care apreciem că este mai sugestiv să fie reluate operațiile din această ultimă categorie, așa cum sunt prezentate în paragraful anterior, în vederea înregistrării lor în contabilitatea unității furnizoare care a efectuat livrările de bunuri, ceea ce a determinat constituirea, cu aceleași valori, a creanțelor pentru aceasta și a obligațiilor pentru client. Totodată, se folosește aceeași numerotare a operațiilor la ambele unități.

1. Se înregistrează factura fiscală privind avansul de primit de la client și extrasul de cont pentru suma încasată, de 5.000.000 lei, cu TVA de 950.000 lei (24%):

4111	=	%	<u>6.200.000 lei</u>
		419	5.000.000 lei
		4427	1.200.000 lei
		și concomitent:	
5121	=	4111	5.950.000 lei

2. Se înregistrează factura emisă pentru produsele finite livrate clientului, în sumă de 7.000.000 lei, cu TVA de 1.330.000 lei (24%):

4111	=	%	<u>8.680.000 lei</u>
		701	7.000.000 lei
		4427	1.680.000 lei

3. Se diminuează creanța față de client, de 8.330.000 lei, cu avansul încasat anterior (oper. 1) în sumă de 6.200.000 lei, din care TVA aferentă de 1.200.000 lei. Pentru diferența de 2.480.000 lei s-a primit și a fost acceptat un bilet la ordin:

%	=	4111	<u>8.680.000 lei</u>
419			5.000.000 lei
4427			1.200.000 lei
413			2.480.000 lei

4. La scadență, din inițiativa clientului, se încasează biletul la ordin înregistrat la operația anterioară, în valoare de 2.380.000 lei:

5121	=	413	2.480.000 lei
------	---	-----	---------------

5. Se înregistrează livrarea de produse finite referitor la care se cunosc următoarele elemente înscrise în factură:

– valoarea aferentă cantității totale livrate	6.000.000 lei
– rabat acordat de furnizor pentru defecte de calitate	200.000 lei

Valoare netă I 5.800.000 lei

– remiza de 1% acordată de furnizor pentru vânzări ce depășesc 2.000.000 lei ($3.800.000 \times 1\%$)	38.000 lei
---	------------

Valoare netă II (comercială) 5.762.000 lei

– TVA ($5.762.000 \times 24\%$)	1.382.880 lei
-----------------------------------	---------------

Total de încasat ($5.762.000 + 1.094.780$) 7.144.880 lei

4111	=	%	<u>7.144.880 lei</u>
		701	5.762.000 lei
		4427	1.382.880 lei

6. Creanța față de client se încasează în mod obișnuit, iar pe baza extrasului de cont, se înregistrează astfel:

5121	=	4111	7.144.880 lei
------	---	------	---------------

7. Se livrează ambalaje cu conținut, în sistemul restituirii, în valoarea de 800.000 lei:

4111	=	419	800.000 lei
------	---	-----	-------------

8. Se primesc ambalajele restituite de client, în valoare de 500.000 lei:

419	=	4111	500.000 lei
-----	---	------	-------------

9. Se înregistrează ambalajele nerestituite de client și încasate, în valoare de 200.000 lei:

419	=	708	200.000 lei
-----	---	-----	-------------

Pentru ambalajele reținute de client, de 200.000 lei, se întocmește factură fiscală, cu TVA de 48.000 lei (24%), efectuându-se, în plus, înregistrarea contabilă:

4111	=	4427	48.000 lei
------	---	------	------------

Operația de încasare propriu-zisă se înregistrează în mod obișnuit, debitându-se contul de disponibil prin creditul contului 411 „Clienți”.

10. Ambalajele degradate de către client, în valoare de 100.000 lei, se încasează și se înregistrează ca cele nerestituite și reflectate în contabilitate ca la operația anterioară (nr. 9).

11. Creanța față de client, provenită din operații cu ambalaje, în sumă de 372.000 lei, (200.000 lei + 100.000 lei + 24%) se încasează în numerar, fiind decontată de către acesta dintr-un avans de trezorerie:

5311	=	4111	372.000 lei
------	---	------	-------------

12. Se încasează o creanță de 1.000 \$, avându-se în vedere cursul de schimb din ziua încheierii tranzacției, de 21.000 lei, și cel din ziua când se efectuează decontarea de 20.500 lei:

%	=	4111	<u>21.000.000 lei</u>
5124			20.500.000 lei
665			500.000 lei

13. La închiderea exercițiului se constată diferențe favorabile de curs valutar, în sumă de 400.000 lei, aferente creanțelor în valută față de clienți și aceasta ca urmare a creșterii cursului de schimb la 31 decembrie comparativ cu cel înregistrat anterior în contabilitate.

4111	=	765	400.000 lei
------	---	-----	-------------

În cazul diferențelor nefavorabile de curs valutar constatate la sfârșitul exercițiului se debitează contul 665 „Venituri din diferențe de curs valutar”, prin creditul contului 4111 „Clienți”.

1.3.4. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului

Operațiile de decontare cu bugetul statului se creează în cadrul unităților patrimoniale sub forma datoriilor și într-o anumită măsură a creanțelor provenite din subvenții de primit și din vărsăminte efectuate în plus.

Datoriile față de bugetul statului sunt generate de impozitele și taxele care, în baza reglementărilor fiscale, se cuvin bugetului de stat, cum sunt: impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe salarii, pe dividende și alte impozite și taxe.

Contabilitatea operațiunilor de decontare cu bugetul statului privind datoriile și unele creanțe ocazionale provenite din vărsăminte efectuate în plus de unitățile patrimoniale se organizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I înscrise în grupa 44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate” din cadrul Planului general de conturi și anume: **441 „Impozitul pe profit”, 442 „Taxa pe valoarea adăugată”, 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”, 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” și 448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”.**

Totodată, pentru creanțele de natura subvențiilor se utilizează contul **445 „Subvenții”.**

Contabilitatea decontărilor cu alte organisme publice se realizează cu ajutorul conturilor **446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”** și **447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”**.

1.3.4.1. Contabilitatea impozitului pe profit

Agenții economici au obligația legală să plătească impozit pe profit. Obligația privind acest impozit se calculează, în baza reglementărilor în vigoare, asupra profitului obținut în România și în străinătate de persoanele juridice române și asemenea persoane asociate cu persoane fizice române, precum și asupra profitului realizat prin sediu permanent în România de persoanele juridice străine și asemenea persoane asociate cu persoane fizice străine fără să ia naștere o altă persoană juridică.

Pentru profitul impozabil ce se realizează de contribuabili se calculează obligația de plată pe baza cotei de 16%, reținându-se totodată unele excepții, așa cum se prezintă în continuare.

Pentru veniturile obținute din activitatea jocurilor de noroc, inclusiv baruri și cluburi cu program de noapte, discoteci și cazinouri se datorează un impozit pe profit tot de 16%, dar nu mai puțin de 5% din totalul acestor venituri.

Pentru determinarea profitului impozabil se calculează, pe de o parte, veniturile realizate din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, din servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri de orice natură, iar pe de altă parte cheltuielile efectuate pentru realizarea acestor venituri. Diferența între venituri (mai mari) și cheltuieli astfel determinate, majorată cu cheltuielile nedeductibile fiscal și diminuată cu veniturile neimpozabile, reprezintă profitul impozabil.

Cheltuielile nedeductibile fiscal se referă la anumite consumuri, de regulă de resurse financiare, pentru care nu este admisă deducerea, dintre care se amintesc:

- cheltuielile cu impozitul pe profit;
- amenzile sau penalitățile datorate și confiscările;
- cheltuielile aferente stocurilor constatate lipsă în gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv perisabilitățile;
- cheltuielile pentru protocol care depășesc limita legală;

Aceste categorii de cheltuieli nu influențează baza de impozitare.

Contabilitatea datoriilor și creanțelor privind impozitul analizat se organizează cu ajutorul contului **441 „Impozitul pe profit”**, care este bifuncțional. **În credit** reflectă impozitul datorat de unitatea patrimonială, prin debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”. **În debit** oglindește sumele care se decontează bugetului statului în contul acestei obligații fiscale, în corespondență cu creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei”. **Soldul** poate fi creditor în cazul în care unitatea patrimonială datorează impozit pe profit

bugetului statului sau debitor atunci când s-au efectuat vărsăminte în plus față de impozitul datorat.

Exemple:

1. Pe baza notei de contabilitate, se înregistrează obligația lunară privind impozitul pe profit, în sumă de 4.800.000 lei:

691 = 441 4.800.000 lei

2. Se decontează, până la data de 25 ale lunii următoare, impozitul pe profit datorat bugetului statului și înscris în extrasul de cont, în sumă de 4.800.000 lei:

441 = 5121 4.800.000 lei

3. Se consideră că în luna următoare se înregistrează pierdere de către unitatea patrimonială în cauză, iar impozitul pe profit cumulat de la începutul anului este mai mic cu suma de 750.000 lei față de cel înregistrat la sfârșitul lunii anterioare, efectuându-se formula contabilă:

691 = 441 750.000 lei

În urma acestei înregistrări contabile, contul 441 „Impozitul pe profit” prezintă sold debitor, ceea ce constituie o creanță față de bugetul statului, care se compensează cu datoriile ce se înregistrează în lunile următoare. În cazul unor asemenea creanțe mari și de lungă durată se efectuează restituirea sumelor în cauză de către bugetul statului, debitându-se contul 5121 „Conturi la bănci în lei” prin creditul contului 441 „Impozitul pe profit”.

În situația în care unitatea are obligație de această natură nedecontată (sold creditor la contul 441 “Impozitul pe profit”) mai mare decât suma ce se stornează, ca urmare a pierderii înregistrate în luna de referință, se produce diminuarea directă a acestei obligații, nemaifiind necesară altă operație.

1.3.4.2. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată, constituie un impozit indirect pentru livrări de bunuri mobile, prestări de servicii, transferul proprietății bunurilor imobile, importul de bunuri și servicii, precum și operațiunile asimilate acestora.

Taxa pe valoarea adăugată se plătește de către persoane fizice sau juridice care efectuează, de o manieră independentă, în mod obișnuit sau ocazional, una sau mai multe operațiuni impozabile nominalizate legal și care au declarat sau realizat o cifră de afaceri mai mare de 119.000 lei.

În sfera de aplicare a TVA se cuprind operațiunile cu plată privind livrările de bunuri și prestările de servicii, precum și cele asimilate acestora, cu excepția celor rezultate din activități specifice autorizate ce nu urmăresc obținerea de profit (asociații cu caracter social-filantropic, organizații ce desfășoară activități de natură religioasă, politică sau civică, organizații

sindicale, instituții publice pentru activități administrative, sociale, educative, culturale, ș.a.).

Taxa pe valoarea adăugată **se plătește** lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei expirate. De asemenea, până la același termen se efectuează raportările necesare prin Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat, sub forma a doi indicatori: TVA de plată și TVA de rambursat pentru perioada raportată, precum și prin Decontul privind taxa pe valoarea adăugată, care conține elemente de detaliu privind determinarea și decontarea TVA.

Documentele primare și centralizatoare care se utilizează de către plătitorii de TVA sunt următoarele: factura fiscală, avizul de însoțire a mărfii, dispoziția de livrare, bonul fiscal emis de aparat de marcat fiscal, jurnalul pentru vânzări, jurnalul pentru cumpărări, borderoul pentru operații asimilate cu livrările de bunuri și prestările de servicii ș.a.

Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată se organizează cu ajutorul contului **442 „Taxa pe valoarea adăugată”**, care este bifuncțional și asigură reflectarea operațiilor generate de acest impozit indirect prin intermediul a cinci conturi sintetice de gradul II existente în structura sa și anume: 4423 „TVA de plată”, 4424 „TVA de recuperat”, 4426 „TVA deductibilă”, 4427 „TVA colectată” și 4428 „TVA neexigibilă”.

Contul 4423 „TVA de plată” este de pasiv și reflectă **în credit**, la sfârșitul fiecărei luni, obligația față de bugetul statului pentru diferența dintre TVA colectată, mai mare, și cea deductibilă (mai mică), în corespondență cu debitul contului 4427 „TVA colectată”.

În debit oglindește, pe de o parte, TVA plătită bugetului, prin creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei”, iar pe de altă parte pe cea de recuperat de la buget și care se compensează, în corespondență cu creditul contului 4424 „TVA de recuperat”. **Soldul** este creditor și reprezintă TVA datorată și nedecontată.

Contul 4424 „TVA de recuperat” are funcție contabilă de activ și înregistrează **în debit**, la sfârșitul lunii, creanța față de bugetul statului pentru diferența dintre TVA colectată, mai mică, și cea deductibilă (mai mare), prin creditul contului 4426 „TVA deductibilă”. **În credit** reflectă sumele ce se recuperează de la buget sub forma încasării, prin debitul contului 5121 „Conturi la bănci în lei”, sau prin compensare în perioadele următoare, în corespondență cu debitul contului 4423 „TVA de plată”. **Soldul** poate fi debitor pentru TVA de recuperat de la buget.

Contul 4426 „TVA deductibilă” este de activ și oglindește **în debit** sumele înscrise în jurnalul pentru cumpărări, prin creditul conturilor care arată proveniența aprovizionărilor efectuate sau modalitățile de plată a acestora și anume: 401 „Furnizori”, 404 „Furnizori de imobilizări”, 5121 „Conturi la bănci în lei”, 542 „Avansuri de trezorerie”, precum și 4428 „TVA neexigibilă”, pentru taxa aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate sau pentru facturile sosite și devenită exigibilă.

În creditul contului analizat se reflectă, pe de o parte, sumele care se deduc din TVA colectată, prin debitul contului cu aceeași denumire și simbolul 4427, iar pe de altă parte sumele ce depășesc TVA colectată și care reprezintă creanțe față de buget, în corespondență cu debitul contului 4424 „TVA de recuperat”, precum și prorata din TVA înregistrată în cursul lunii ca deductibilă și devenită la sfârșitul acesteia, prin calcul, ca fiind nedeductibilă, prin debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

La sfârșitul lunii, contul în cauză **nu prezintă sold**.

Contul 4427 „TVA colectată” are funcția contabilă de pasiv și înregistrează **în credit** sumele înscrise în jurnalul pentru vânzări, prin debitul conturilor care arată natura livrărilor sau veniturilor pentru care se calculează acest impozit, dintre care se amintesc: 411 „Clienți” și 5311 „Casa în lei”, pentru facturile și respectiv chitanțele fiscale emise pentru vânzări, 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”, pentru lipsurile constatate la inventariere și imputate celor vinovați, 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”, pentru bunurile și serviciile folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit ș.a.

În debitul contului 4427 „TVA colectată” se oglindesc, pe de o parte sumele deductibile fiscal, prin creditul contului 4426 „TVA deductibilă”, iar pe de altă parte sumele datorate bugetului pentru TVA colectată mai mare decât cea deductibilă, în corespondență cu creditul contului 4423 „TVA de plată”, precum și TVA aferentă clienților insolvariabili scoși din activ, prin creditul contului 416 „Clienți incerti”.

La sfârșitul lunii, contul analizat **nu prezintă sold**.

Contul 4428 „TVA neexigibilă” este bifuncțional și asigură evidența taxei neexigibile generată de vânzările și cumpărările de bunuri, lucrări și servicii efectuate cu plata în rate, precum și a celei incluse în prețul cu amănuntul de către unitățile comerciale care organizează evidența mărfurilor la acest preț.

În creditul contului 4428 „TVA neexigibilă” se înregistrează, pe de o parte, TVA aferentă livrărilor cu plata în rate sau pentru care nu s-au întocmit facturi, prin debitul conturilor 411 „Clienți” și respectiv 418 „Clienți – facturi de întocmit”, iar pe de altă parte taxa aferentă mărfurilor intrate în unitățile comerciale cu amănuntul, în corespondență cu debitul contului 371 „Mărfuri”, precum și taxa devenită exigibilă pentru cumpărările în rate și pentru facturile sosite ulterior bunurilor primite de la terți, prin debitul contului 4426 „TVA deductibilă”.

În debitul contului analizat se reflectă, pe de o parte, TVA aferentă cumpărărilor cu plata în rate sau cu facturi nesosite, în corespondență cu creditul conturilor 401 „Furnizori” și 404 „Furnizori de imobilizări” și respectiv 408 „Furnizori – facturi nesosite”, iar pe de altă parte taxa aferentă mărfurilor ieșite (vândute) din unitățile comerciale cu amănuntul, prin creditul contului 371 „Mărfuri”, precum și taxa devenită exigibilă pentru vânzările în rate, în

corespondență cu creditul contului 4427 „TVA colectată”.

Soldul contului prezentat poate fi creditor sau debitor și reprezintă TVA neexigibilă.

Exemple:

1. Se înregistrează colectarea cheltuielilor de constituire facturate de o unitate specializată în înființarea societăți comerciale, în sumă de 300.000 lei, cu TVA de 24% (72.000 lei):

%	=	404	<u>372.000 lei</u>
201			300.000 lei
4426			72.000 lei

2. Se înregistrează achiziționarea unor active necesare efectuării unei afaceri, la prețul negociat de 100.000.000 lei, din care 2.000.000 lei reprezintă fondul comercial, cu TVA de 24% (24.000.000 lei):

%	=	404	<u>124.000.000 lei</u>
212			98.000.000 lei
207			2.000.000 lei
4426			24.000.000 lei

3. Se înregistrează decontarea TVA aferentă importurilor, în sumă de 360.000 lei:

4426	=	5121	360.000 lei
------	---	------	-------------

4. Se reflectă în contabilitate vânzarea mărfurilor de către unitățile comerciale cu amănuntul, în valoare totală de 6.000.000 lei din care 957.960 lei (15,966%) reprezintă TVA colectată:

5311	=	%	<u>6.000.000 lei</u>
		707	4.838.710 lei
		4427	1.161.290 lei

5. Se impută gestionarului materialele consumabile constatate lipsă la inventariere, în valoare de 500.000 lei, cu TVA de 24% (120.000 lei):

4282	=	%	620.000 lei
		7588	500.000 lei
		4427	120.000 lei

6. Se înregistrează TVA aferentă donațiilor de active circulante materiale, în sumă de 240.000 lei, care este nedeductibilă fiscal:

635	=	4427	240.000 lei
-----	---	------	-------------

7. Se oglindește în contabilitate TVA de 96.000 lei aferentă clienților incerți și declarați ulterior în stare de faliment:

4427	=	416	96.000 lei
------	---	-----	------------

8. Se reflectă în contabilitate obligația personalului privind chiria datorată unității pentru spațiile proprii închiriate acestuia, în valoare de 600.000 lei, cu TVA de 24% (144.000 lei):

4282	=	%	<u>744.000 lei</u>
		706	600.000 lei
		4427	144.000 lei

9. Unitățile comerciale cu amănuntul se aprovizionează cu mărfuri la costul de achiziție de 1.100.000 lei, cu TVA de 24% (264.000 lei). Se practică un adaos comercial de 25% (275.000 lei), iar TVA totală este de 330.000 lei (1.375.000 x 24%):

%	=	401	<u>1.364.000 lei</u>
371			1.100.000 lei
4426			264.000 lei

și concomitent:

371	=	%	<u>605.000 lei</u>
		378	275.000 lei
		4428	330.000 lei

10. Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute de către unitățile comerciale cu amănuntul, așa cum au fost înregistrate la operația anterioară (nr. 9):

%	=	371	<u>1.705.000 lei</u>
607			1.100.000 lei
378			275.000 lei
4428			330.000 lei

11. Se primesc diverse materiale consumabile, fără factură, la costul de achiziție de 2.000.000 lei, cu TVA de 24% (480.000 lei):

%	=	408	<u>2.480.000 lei</u>
302			2.000.000 lei
4428			480.000 lei

12. Se înregistrează primirea facturii pentru materialele de la operația anterioară (nr. 11), fără să se constate diferențe:

408	=	401	2.480.000 lei
-----	---	-----	---------------

și concomitent:

4426	=	4428	480.000 lei
------	---	------	-------------

13. La sfârșitul lunii, pe bază de prorată, se înregistrează TVA devenită nedeductibilă, în sumă de 280.000 lei:

635	=	4426	280.000 lei
-----	---	------	-------------

Precizare:

Prorata se calculează atunci când agentul economic, plătitor de TVA, realizează atât operații cu drept de deducere, inclusiv din categoria mărfurilor, cât și operații fără drept de deducere aferente aprovizionărilor. În acest scop se raportează operațiile realizate, inclusiv investiții, care generează drept de deducere. Acest calcul se efectuează, de regulă, anual, pe baza realizărilor din anul precedent sau corespunzător regimului taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent. La finele anului se efectuează regularizarea în funcție de pro-rata efectiv realizată.

14. Se efectuează regularizarea lunară a taxei pe valoarea adăugată în cazul în care TVA deductibilă este 3.500.000 lei, iar cea colectată de 2.700.000 lei:

%	=	4426	<u>3.500.000 lei</u>
4427			2.700.000 lei
4424			800.000 lei

15. La finele lunii se efectuează regularizarea taxei pe valoarea adăugată în situația când TVA deductibilă este de 3.500.000 lei, iar cea colectată de 4.400.000 lei:

4427	=	%	<u>4.400.000 lei</u>
		4426	3.500.000 lei
		4423	900.000 lei

Operația de decontare a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului statului se înregistrează în mod obișnuit, debitându-se contul 4423 “TVA de plată” în corespondență cu creditul contului 5121 “Conturi la bănci în lei”.