

Această lucrare poate fi vizualizată și online

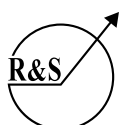
RENTROP & STRATON PRO

www.rspro.ro

Nr. 94  
mai 2014  
36,87 lei

# Revista Română de MONOGRAFII CONTABILE

- ✓ **Achiziționarea unor pachete turistice de la furnizori externi. Aspecte fiscale și contabile**  
expert contabil Marilena Gughea
- ✓ **Codul de procedură fiscală – modificările în vigoare de la 1 martie 2014**  
expert contabil Anca Ivanov
- ✓ **Monografie contabilă și documente financiar-contabile utilizate în comerțul cu amănuntul**  
expert contabil Teodora Lupașcu
- ✓ **Tratamentul contabil și fiscal pentru veniturile din arendă în 2014**  
expert contabil Mariana Toma
- ✓ **Monografie contabilă privind înregistrarea produselor finite utilizate în cadrul diverselor evenimente**  
expert contabil Domnica Vasiliu
- ✓ **Calculul impozitului micro pentru trimestrul I, 2014**  
expert contabil Domnica Vasiliu



**RENTROP & STRATON**  
Informații Specializate

www.rs.ro

# Monografie contabilă și documente financiar-contabile utilizate în comerțul cu amănuntul

expert contabil  
Teodora Lupașcu

MONOGRAFII  
ȘI CAZURI PRACTICE

Potrivit reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare<sup>1</sup>, stocurile sunt active circulante: deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității, în curs de producție, în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității sau sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În cadrul stocurilor se cuprind:

- mărfurile, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- materiile prime care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;
- materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile) care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
- materialele de natura obiectelor de inventar;
- produsele, și anume: semifabricatele, produsele finite, rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile;
- animalele și păsările;
- ambalajele care includ: ambalajele re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care, în mod temporar, pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;
- producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necomplete în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

Conform aceluiași **Reglementări contabile**, **costul stocurilor** trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

Totodată, **Reglementările contabile** prevăd la pct. 51 (1)-(2) următoarele: **costul de achiziție al bunurilor** cuprinde prețul de cumpărare, taxele de im-

<sup>1</sup> Denumite în continuare Reglementări contabile.

port și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

- **Costul stocurilor unui prestator de servicii** cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.
- Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

**Bunurile fungibile** sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

**Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.**

Prevederile Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu completările ulterioare, detaliază contabilitatea stocurilor care se poate ține **cantitativ și valoric sau numai valoric** prin folosirea **metodei inventarului permanent** sau a **metodei inventarului intermitent**.

În condițiile folosirii **metodei inventarului permanent**, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

**Inventarul permanent** constă în evidențierea în debitul conturilor de stocuri a valorii stocurilor intrate, la preț de înregistrare, iar în creditul acestora reflectându-se ieșirile din gestiune a stocurilor. Soldul conturilor de stocuri reflectă valoarea bunurilor existente în gestiune, la preț de înregistrare.

Un caz particular, prezentat în situația aplicării metodei inventarului permanent este cel privind **contabilitatea stocurilor de mărfuri la prețul cu amănuntul**. În conformitate cu pct. 160 alin. (8) din Reglementările contabile, **în comerțul cu amănuntul** poate fi utilizată **metoda prețului cu amănuntul**, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

În această situație, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

**Practic, metoda presupune că intrările și ieșirile de mărfuri sunt evaluate la prețul cu amănuntul care cuprinde: costul de achiziție, adaosul comercial și TVA.**

Operațiile specifice propriei contabilității stocurilor de mărfuri la prețul cu amănuntul intervin în trei momente, respectiv: intrarea mărfurilor în gestiune, vânzarea și scoaterea din evidență a acestora.

Vom analiza, în cele ce urmează, particularitățile contabile ale acestor operații, în fiecare din aceste momente.

#### **A. Intrarea mărfurilor în gestiune**

Conturile utilizate la acest moment sunt: contul 371 „Mărfuri”, contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și contul 4428 „TVA neexigibilă”.

În contul 371 „Mărfuri” se înregistrează valoarea mărfurilor la prețul cu amănuntul. Acesta este format din:

- costul de achiziție al mărfurilor**, așa cum este acesta precizat în facturile furnizorilor. Obligația de plată către furnizori se reflectă cu ajutorul contului 401 „Furnizori”;

b) **adaosul comercial**, determinat prin aplicarea cotei de adaos practicate de societate asupra costului de achiziție. Din punct de vedere contabil, acesta se reflectă cu ajutorul contului rectificativ 378 „Diferențe de preț la mărfuri”. În creditul contului se înregistrează adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune, iar în debitul contului adaosul comercial aferent mărfurilor vândute.

**Prețul de vânzare al mărfurilor = Costul de achiziție al mărfurilor + Adaosul comercial**

c) **TVA** care contribuie la formarea prețului cu amănuntul al mărfurilor intrate în gestiune este neexigibilă. Aceasta se evidențiază în creditul contului 4428 „TVA neexigibilă”. Cu ocazia scăderii din gestiune a mărfurilor vândute se evidențiază în debitul contului 4428 „TVA neexigibilă” diminuarea TVA neexigibile.

## B. Vânzarea mărfurilor

De regulă, vânzarea mărfurilor se face cu numerar. Prețul cu amănuntul al mărfurilor vândute este format din: **prețul de vânzare** reflectat cu ajutorul contului 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” și **TVA colectată inclusă în preț**, evidențiată prin intermediul contului 4427 „TVA colectată”.

Calculul TVA colectate incluse în prețul cu amănuntul al mărfurilor vândute se face prin aplicarea cotei recalculate de TVA asupra prețului cu amănuntul, iar prețul de vânzare se calculează ca diferență între prețul cu amănuntul și TVA inclusă în preț.

Cota recalculeată de TVA se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite, după relația:

$$\text{Cota recalculeată de TVA} = \frac{100 \times K}{100 + K} \text{ unde } K = \text{cota de TVA}$$

Cota de TVA recalculeată, în condițiile actualei cote de TVA de 24%, este următoarea:

$$\text{Cota recalculeată de TVA} = \frac{100 \times K}{100 + K} = 19,35483870\%$$

Potrivit prevederilor art. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **operatorii economici care efectuează livrări de bunuri cu amănuntul**, precum și prestări de servicii direct către populație **sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale**<sup>2</sup>. Aceștia au obligația să emită bonuri fiscale cu aparate de marcat electronice fiscale și să le predea clienților. La solicitarea clienților, utilizatorii vor elibera acestora și factură fiscală.

## C. Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute

Lunar, se scad din gestiune mărfurile vândute la prețul cu amănuntul. Conturile utilizate în acest scop sunt următoarele:

- contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile”, în debitul căruia se înregistrează costul de achiziție al mărfurilor vândute;
- contul rectificativ 378 „Diferențe de preț la mărfuri”, în debitul căruia se evidențiază adaosul comercial aferent mărfurilor vândute; și
- 4428 „TVA neexigibilă”, în care se înregistrează TVA neexigibilă aferentă vânzărilor.

Menționăm că TVA neexigibilă aferentă mărfurilor vândute este egală cu TVA colectată evidențiată cu ocazia încasării mărfurilor vândute sau facturării acestora, după caz.

<sup>2</sup> Cu excepțiile prevăzute la art. 2 din același act normativ.