

Prof.ec. Tănase Mihai
Expert contabil

Contabilitatea mărfurilor

ISBN 978-973-0-10611-4



Braşov,
2011

Cap.1 Delimitări și structuri privind contabilitatea stocurilor în comerțul cu amănuntul

1.1 Componentele stocurilor

Stocul reprezintă cantitatea de bunuri (materii prime, materiale etc.) existente, la un moment dat, ca rezervă în depozitul unui magazin, al unei întreprinderi, într-o piață în vederea asigurării continuității producției sau a desfacerii. – Din fr., engl. stock.¹

Din punct de vedere contabil, stocurile sunt active circulante:

- a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității
- b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității;

sau

- c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii²

Activele circulante se află într-o continuă fluentă valorică, ele schimbându-și forma materială și utilitatea (marfă, creanțe, bani) în cadrul circuitului economic al patrimoniului. Astfel, în *faza de aprovizionare*, activele circulante sub forma de bani se transformă în stocuri de materii prime și materiale, în *faza de producție* stocurile de materii prime și materiale se consumă, rezultând stocuri de producție în curs de execuție, care, după ultima operație de prelucrare, devin produse finite, iar în *faza de desfacere* sunt vândute clienților, operație care generează drepturi față de aceștia.³

Stocurile cuprind:

- **materii prime**
- **materiale consumabile**
- **materiale de natura obiectelor de inventar**
- **producția în curs de execuție**
- **produse**
- **stocuri aflate la terți**
- **animale**
- **mărfuri**
- **ambalaje**

Materiile prime participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată.

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

Obiectele de inventar sunt bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege (1.800 lei) pentru a fi considerate imobilizări corporale, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, dispozitivele și verificatoarele cu destinație specială, modelele, ștanțele și matrițele și alte obiecte asimilate)

¹ Dicționarul Explicativ al Limbii Române – Editura Univers Enciclopedic, București 1998

² Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a, aprobate prin OMFP 3055/2009, pct.152

³ Oprea Călin, Mihai Ristea – Bazele contabilității – Ed. Didactică și Pedagogică, București 2004

Producția în curs de execuție cuprinde: produse în curs de execuție și lucrări și servicii în curs de execuție și reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime.

Produsele cuprind:

- semifabricatele, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;
- produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;
- produsele reziduale cuprind: rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile;

Stocurile aflate la terți în custodie, pentru prelucrare sau în consignatie se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri: materii prime și materiale aflate la terți, produse aflate la terți, animale aflate la terți, mărfuri aflate la terți, ambalaje aflate la terți.

Animalele și pasărilor se referă la animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mînji și altele) crescute și folosite pentru reproducție, animalele și pasărilor la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție – lână, lapte, blană.

Mărfurile sunt bunuri pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

Ambalajele includ ambalaje refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte.

1.2 Definirea mărfurilor

Categoria cea mai importantă de stocuri într-o entitate cu obiect de activitate comerțul o reprezintă mărfurile.

Marfa este un produs al muncii destinat schimbului prin intermediul vânzării-cumpărării ¹.

Termenul provine din maghiarul “marha” (=vită, deoarece “*vitele sunt la popoarele pastorale principalul obiect de transacțiune*” ²). Prima definiție a cuvântului scris în forma actuală este cuprinsă în ediția întâi a Dicționarului universal al lui Lazăr Șăineanu din 1886, astfel: marfă = 1. (înv. și reg. în forma marhă, marvă), vită; 2. bun (material) destinat schimbului pe piață (cu excepția imobilelor) ³. Enciclopedia lui Diaconovici ⁴ oferă informații mai ample și generale, cu semnificație economică evidentă – “*marfa = produse naturale, industriale, artificiale, luate prin comerț de la producător și puse la îndemîna consumatorilor cu un beneficiu, fie pentru acoperirea directă a trebuințelor consumației ori luxului, fie spre a servi în industrie*”

Din definițiile surselor românești din perioada economiei libere (până la 1945) și din perioada de tranziție la economia liberă (după 1989) rezultă următoarele trăsături esențiale:

¹ Dicționarul Explicativ al Limbii Române – Editura Univers Enciclopedic, București 1998

² L. Șăineanu – Dicționarul universal al limbii române, ed. a 6-a, Scrisul românesc, Craiova 1945

³ L. Șăineanu – Dicționar universal al limbii române, ed. rev. și adaug. De Al. Dobrescu ș.a., MYDO Center Iași, Litera Chișinău 1998

⁴ C. Diaconovici – Enciclopedia română, tom III, Sibiu 1904

- a) marfa este orice bun care se vinde și se cumpără
- b) marfa este rezultat al muncii omenești
- c) marfa este destinată schimbului, deci este gândită și realizată exclusiv pentru nevoi nepersonale
- d) schimbul mărfii se face prin vânzare-cumpărare, adică prin fapte de comerț.

1.3 Clasificarea mărfurilor

În perioada 1789-1801, B. Buse, care elaborează un *Îndrumar de merceologie* în care clasifică mărfurile atât după originea lor (a luat ca model sistemul lui Carl Linne de ordonare a regnului vegetal și animal din științele naturii), cât și după destinația produselor. Astfel, în funcție de aceste criterii, Buse împarte bunurile de consum în trei categorii, și anume:

1. alimente;
2. produse de îmbrăcăminte;
3. produse pentru locuință

Un salt imens în sistematica mărfurilor îl face A. Almedinger în 1901. El clasifică mărfurile în funcție de trei criterii de clasificare, respectiv destinație, proces tehnologic și natura materiilor prime. Potrivit acestor criterii, mărfurile sunt ordonate în 10 grupe, și anume: 1. combustibili; 2. materiale de construcție; 3. produse pentru iluminat și lubrifianti; 4. produse textile; 5. produse din sticlă și ceramică; 6. produse din piele și blănuri; 7. produse metalice; 8. produse chimice; 9. produse de papetărie; 10. produse alimentare.

Printre cei care au avut preocupări de fundamentare științifică a clasificării produselor se numără și V. Poschl, considerat deschizător de drum în clasificarea mărfurilor industriale. În studiul său, publicat în 1947, Poschl a alcătuit o sistematică teleologică a mărfurilor și mijloacelor pentru obținerea și utilizarea lor, grupându-le, după tipul nevoilor cărora le sunt destinate, pe trei sectoare:

- I. mărfuri pentru satisfacerea nevoilor de bază, cum ar fi: alimente, produse pentru protejarea corpului și produse pentru locuință;
- II. mărfuri ale progresului, dintre care: produse pentru păstrare, transmitere, transport, produse pentru înfrumusețare și decorațiuni, bijuterii etc.;
- III. mijloace de producție . spre exemplu: materii prime și mijloace de muncă, mijloace pentru obținerea și livrarea energiei, utilaje etc..¹

În domeniul sistematicii mărfurilor operează numeroase criterii obiective și subiective de clasificare; primele țin de substanța materială a mărfii, iar celelalte de natura percepției umane asupra mărfurilor.

În funcție de delimitarea lor în timp și în spațiu și de caracterul lor limitativ, **bunurile** se împart în :

- **bunuri libere** sau .virtuale, nelimitate în raport cu nevoile, abundente;
- **bunuri economice** . limitate în raport cu nevoile, caracterizate prin raritate.

La rândul lor, bunurile economice se împart în numeroase categorii, în funcție de diferite criterii. Cele mai importante dintre aceste criterii și structura corespunzătoare se prezintă astfel:

➤ **după scopul achiziționării:**

- **bunuri industriale** (.business goods.) . sunt achiziționate pentru realizarea altor mărfuri și cuprind, la rândul lor, grupele:

o materii prime;

¹ Marieta Olaru ș.a. – Fundamentele științei mărfurilor – Ed. Economică, București 2001

- o echipamente;
- o semifabricate;
- o materiale auxiliare;
 - *bunuri de consum* . sunt achiziționate pentru consum final, structurându-se, după modul de achiziționare, în:
- o bunuri de uz curent;
- o bunuri intermediare;
- o bunuri de lux;
 - **după durata de viață:**
 - *mărfuri nedurabile (consumables)* . se epuizează pe măsura consumului;
 - *mărfuri de folosință ternă (durables)*. se uzează fizic pe măsura exploatarei;
 - *servicii*.
 - **după imperiozitatea nevoii corespondente:**
 - *bunuri primare* . pentru nevoi fiziologice de bază: alimente, vestimentație, locuință;
 - *bunuri de necesitate medie* . pentru confortul domestic, petrecerea timpului liber etc.;
 - *bunuri de prisos* . pentru nevoi latente, neexprimate, sau chiar nevoi artificiale; sunt surse de satisfacții episodice, pasagere, deosebit de importante pentru caracterul insașiabil al cererii;
 - **criteriile merceologice** .

Sunt foarte numeroase și operează global sau selectiv, în funcție de context. Cea mai importantă grupare merceologică a mărfurilor se face după natura consumului în:

- *mărfuri alimentare*;
- *mărfuri nealimentare*.

În continuare, operează criterii precum: originea materiei prime, compoziția chimică, modalitatea de producere, tehnologia de fabricație, diverse criterii referitoare la comerțul specific, la relația biologică-socială (impactul asupra mediului antropic), la relația cu mediul etc.

În opinia lui E. Kuthe, pentru a răspunde în mare măsură cerințelor comerțului, mărfurile alimentare ar trebui grupate astfel:

1. Produse de brutărie;
2. Alimente dietetice;
3. Delicatese;
4. Grăsimi și ouă;
5. Produse din carne;
6. Produse din pește;
7. Fructe și legume;
8. Băuturi;
9. Conserve;
10. Produse din lapte;
11. Produse dulci;
12. Produse congelate;
13. Alte produse.

Această clasificare corespunde unor exigențe de compartimentare în magazine generale de produse alimentare, pentru orientarea structurii rețelei în comerțul cu amănuntul.¹

¹ Dumitru Dima ș.a. – Fundamentele științei mărfurilor. Mărfuri alimentare – Ed. Economică, București 2005

1.4 Circulația mărfurilor și comerțul cu amănuntul

Comerțul reprezintă schimbul de produse prin cumpărarea și vânzarea lor; ramură a economiei în cadrul căreia se desfășoară circulația mărfurilor. – Din fr. **commerce**, lat. **commercium**.¹

Sub aspect juridic, noțiunea de comerț definește transferul titlurilor de proprietate asupra materialelor sau serviciilor, precum și prestațiile de servicii realizate între diferitele stadii ale producției sau direct între producător și consumator care, de asemenea, se consideră că reprezintă acte de comerț.²

Potrivit criteriului geografic, comerțul prezintă următoare structură³:

❖ **Comerțul interior**, care are în vedere o activitate în cadrul căreia atât cumpărătorii, cât și vânzătorii implicați în realizarea actului de vânzare cumpărare, se găsesc în interiorul aceleiași țări.

❖ **Comerțul exterior**, care presupune o activitate în cadrul căreia cumpărătorii și vânzătorii se găsesc într-o țară străină. Este vorba de exportatori în primul caz, iar în cel de-al doilea se au în vedere importatorii.

❖ **Tranzitul**, care surprinde un proces economic în cadrul căruia mărfurile nu fac altceva decât să traverseze țara.

În funcție de cantitatea de produse tranzacționate, comerțul este de două feluri:

❖ **Comerț cu ridicata**, care include toate activitățile implicate în vânzarea de bunuri sau servicii către cei care le cumpără pentru a le revinde sau pentru a le folosi în scopuri comerciale

❖ **Comerț cu amănuntul**. “Noțiunea de comerț cu amănuntul include toate activitățile implicate în vânzarea produselor sau serviciilor direct către consumatorii finali, spre a fi folosite în scopuri personale, necomerciale”⁴ Potrivit lui Philip Kotler, “orice organizație care practică acest gen de comerț - fie că este vorba de producători, detailiști sau groșiști - efectuează comerț cu amănuntul”, necontând “cum sunt vândute mărfurile sau serviciile (de către vânzător sau prin poșta, cu ajutorul telefonului sau prin utilizarea unui automat de vânzare) și nici unde sunt vândute acestea (într-un magazin, pe stradă sau la domiciliul consumatorului)”

Funcțiile comerțului cu amănuntul sunt:

- Cumpără mărfuri pe care apoi le revinde în cantități mici
- Asigurarea prezenței unităților sale în toate zonele, populate de consumatorii finali
- Asigurarea unui sortiment foarte larg și extrem de complex

În funcție de caracteristicile merceologice ale grupelor de mărfuri care formează obiectul activității comerțului cu amănuntul, acesta se împarte în:

❖ **Comerț alimentar**

❖ **Alimentatie publica**

❖ **Comerț nealimentar**

În funcție de tipul rețelei de unități prin care se realizează vânzarea mărfurilor, întâlnim:

❖ **comerț stabil**, realizat printr-o rețea de unități bine delimitate din punctul de vedere al amplasării și al perioadei de funcționare;

¹ Dicționarul Explicativ al Limbii Române – Editura Univers Enciclopedic, București 1998

² Dictionnaire commercial de L'Academie des sciences commerciales, Ed. Hachette, Paris, 1979, p. 50

³ .D.Patrice (coord) - Bazele comerțului - Ed.Economica, Bucuresti,1999

⁴ Philip Kotler – Managementul Marketingului – Ed. Teora, București 2005

- ❖ **comerț mobil**, realizat prin intermediul unor puncte de vânzare în continuă mișcare; comerțul fără magazine.

Comerțul stabil poate fi realizat prin 2 subsisteme: comerțul desfășurat prin intermediul unităților clasice de desfacere și comerțul prin automate. Comerțul desfășurat prin intermediul unităților clasice de desfacere prezintă următoarele caracteristici:

- largă expunere a sortimentelor
- alegere neîngrădită a mărfurilor de către consumatori
- prestarea de servicii comerciale ce contribuie la ridicarea confortului procesului de cumpărare
- tehnici comerciale complexe
- metode de vânzare variate

Comerțul desfășurat prin intermediul unităților clasice de desfacere folosește următoarele forme de vânzare¹:

- **vânzarea clasică**, realizată prin intermediul magazinelor, este cea mai veche forma de vânzare în care vânzătorul este elementul esențial în cadrul actului de comerț.

- **vânzarea prin sistemul liber-service-ului**, caracterizată prin: absența vânzătorilor și libertatea clientului de a circula după bunul sau plac sau după interesul care pe care îl suscită mărfurile prezentate; accentul pus pe importanța vânzării produselor printr-o ambalare și prezentare bine individualizată, o etalonare corespunzătoare și o publicitate la locul vânzării bine structurată și programată.

Vânzarea clasică se desfășoară prin următoarele tipuri de magazine:

- **magazinul specializat** - linie îngustă de produse, cu profunzime sortimentală
- **magazinul universal** - mai multe linii de produse (nealimentare), de regulă îmbrăcăminte, produse cosmetice, dotări pentru locuință și articole de menaj, aparatură și instalații casnice, cu fiecare linie gestionată ca raion separat, reprezentând echivalentul unui magazin specializat, administrat de achizitori specializați sau manageri de comercializare. O variantă a sa este magazinul popular, cu prețuri scăzute, concentrat pe produse și servicii reduse, de uz curent, inclusiv alimentare
- **supermagazinul** - menit să satisfacă totalitatea nevoilor pentru produse alimentare și nealimentare achiziționate în mod curent. Oferă o mare profunzime a gamei sortimentale plus personal perfect informat în domeniu, precum și servicii comerciale diversificate.
- **magazinul general de cartier (magazinul de proximitate)** - magazin relativ mic, amplasat într-o zonă de locuințe, cu orar prelungit și care oferă o linie limitată de produse de uz curent, cu vânzare rapidă, la prețuri relativ mai ridicate. Multe s-au adăugat raioane de preparate alimentare rapide pentru acasă (fast food, cafea, produse de patiserie).

Vânzarea prin sistemul liber-service-ului este folosită în:

- **Supereta** - unitate specializată în comercializarea produselor alimentare, cu o suprafață comercială ce nu depășește 400 mp și câteva raioane de mărfuri (este varianta autoservire a magazinului de proximitate)
- **Supermarketul** - unitate comercială cu o suprafață comercială mare, de până la 2.500 - 3000 mp, ce asigură un sortiment larg de mărfuri, axat îndeosebi pe mărfuri alimentare, complete de cele de cosmetică, igiena personală și cele de întreținere a gospodăriei. Orarul de funcționare e prelungit, sistemul este de autoservire, se practică prețuri scăzute. De regulă are amenajată propria parcare.

¹ D.Patrichie (coord) - Bazele comerțului - Ed.Economica, Bucuresti,1999

- **Hypermarketul** - extensie a supermarketului, cu suprafața de vânzare mult mai mare, fapt ce permite lărgirea sortimentului de produse comercializate, în special pentru produsele nealimentare.
- **Drugstore** - magazine create inițial pentru a vinde produse farmaceutice, dar care astăzi tind să comercializeze toate tipurile de produse: tutun, ziare, reviste, papetărie, jucării, discuri, parfumerie, îmbrăcăminte, toate într-o gamă sortimentală redusă.
- **Cargouri** - unități comerciale cu mari suprafețe de vânzare, și în principal sortimente de mărfuri nealimentare din categoria produselor de consum curent și de folosință îndelungată
- **Centrul comercial** - ansamblu constituit din magazine de comercializare cu amănuntul și firme de prestări servicii, toate fiind concepute, realizate și gestionate ca o entitate integrată.

1.5 Evaluarea stocurilor

Evaluarea stocurilor în contabilitatea curentă și în situațiile financiare anuale ale întreprinderii se face după normele generale de evaluare, elaborate în acord cu principiile contabile fundamentale și Standardele Internaționale de Contabilitate.

În principiu, Standardele Internaționale de Contabilitate rețin două momente pentru evaluarea elementelor din bilanț: evaluarea inițială și evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale.¹

În cazul stocurilor, evaluarea inițială, adică la intrarea în întreprindere, se face la cost, iar evaluarea ulterioară, adică la bilanț se face la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea contabilă neta.

Întrucât bilanțul nu poate fi conceput fără inventariere, prin care se determină mărimea reală a elementelor existente la acea dată, implicit rezultă că trebuie luate în considerare încă două momente ale evaluării: la inventariere, care se sprijină pe valoarea actuală, denumită și valoare de inventar (valoare realizabilă netă în cazul stocurilor) și la ieșirea din gestiune, care se efectuează la valoarea de intrare (la cost în cazul stocurilor).

În contextul menționat, prin Reglementările contabile aprobate prin OMFP 3055/2009, sunt precizate în mod expres, în cadrul regulilor de evaluare a elementelor din bilanț, următoarele momente: intrare, ieșire, inventar, bilanț.

1.5.1 Evaluarea la intrare

La intrarea în patrimoniu bunurile materiale se evaluează și se înregistrează în contabilitate astfel:

a) materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele și alte bunuri procurate cu titlu oneros, la *costul de achiziție*.

Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare, inclusiv taxele de import și celelalte taxe de cumpărare, costuri de transport și de manipulare și alte costuri care pot fi direct atribuite direct achiziției de bunuri.

b) producția în curs de execuție, semifabricatele și produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele și alte bunuri produse de către unitatea patrimonială, la *costul de producție*.

Costul de producție cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție (transformare), precum și

¹ Mihai Ristea (coord) – Contabilitatea financiară a întreprinderii – Ed. Universitară, București 2005

cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional, ca fiind legate de fabricarea bunurilor.

c) stocurile reprezentând aport la capital se evaluează la *valoarea de aport*.

Valoarea de aport se stabilește în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcție de prețul pieței, starea și amplasarea stocurilor.

d) stocurile obținute cu titlu gratuit se evaluează la *valoarea de utilitate*, stabilită în funcție de aceleași criterii ca valoarea de port.

1.5.2 Evaluarea la ieșire

Ieșirea stocurilor din gestiune se face prin vânzare, consum, minus de inventar, donații efectuate, pierderi din calamități. Problema fundamentală care se pune pentru înregistrarea ieșirii stocurilor este cea a prețului utilizat. În acest sens IAS 2 grupează stocurile în funcție de posibilitatea de identificare a lor în: stocuri identificabile și stocuri fungibile și delimitează următoarele metode de evaluare:

- pentru **stocurile identificabile**: metoda identificării specifice
- pentru **stocurile fungibile**:
 - **ca tratamente contabile de bază**:
 - metoda costului mediu ponderat (CMP)
 - metoda primul intrat-primul ieșit (FIFO)
 - **ca tratament contabil alternativ**
 - metoda ultimul intrat-primul ieșit (LIFO)
 - **alte tratamente (tehnici de măsurare a costurilor)**
 - metoda prețului prestabilit (cost standard)
 - metoda la preț cu amănuntul

Metoda identificării specifice presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Aceasta înseamnă că fiecare articol sau categorie de stocuri se individualizează atât în momentul intrării în patrimoniu, cât și al stocării și ieșirii.

Metoda costului mediu ponderat (CMP) presupune calcularea după fiecare intrare sau la sfârșitul lunii a unui cost mediu, astfel încât avem un cost unic, în orice moment, pentru întregul stoc.

$$CMP = \frac{\text{Valoarea stocului initial} + \text{Valoarea int rata}}{\text{Cantitatea stocului initial} + \text{Cantitatea int rată}}$$

Metoda primul intrat-primul ieșit (FIFO) constă în evaluarea ieșirilor de stocuri în ordinea în care au intrat, la costul primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieșite din gestiune se evaluează la costul lotului următor, în ordine cronologică.

Metoda ultimul intrat-primul ieșit (LIFO) reprezintă evaluarea ieșirilor de stocuri din gestiune la costul ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării succesive a fiecărui lot, stocurile ieșite din gestiune se evaluează la costul lotului anterior, în ordine cronologică.

1.5.3 Evaluarea stocurilor la inventar

Cu ocazia inventarierii, evaluarea stocurilor se face la valoarea actuală (de inventar), denumită conform normei IAS 2 **valoare realizabilă netă**. Ea este reprezentată de prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării (cheltuieli de transport, comisioane privind vânzările, costul garanției acordate după vânzare).

Valoarea realizabilă netă se determină prin estimare în funcție de o serie de factori:

- constatare, probe
- luarea în considerare a scopului sau destinației pentru care sunt deținute stocurile
- deprecierea stocurilor care au suferit deteriorări, care sunt uzate moral integral sau parțial
- utilizarea celor mai credibile dovezi în momentul în care are loc estimarea valorii care se așteaptă a fi realizată.

Valoarea realizabilă netă poate fi mai mare, mai mică sau egală cu costul stocurilor.

1.5.4 Evaluarea stocurilor la bilanț

Pentru a fi înscrise în situațiile financiare, stocurile se evaluează la **valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă**.

Potrivit principiului prudenței, atunci când costul stocurilor (valoarea contabilă) este mai mare decât valoarea realizabilă netă, costul stocurilor se diminuează până la nivelul valorii realizabile nete. Valoarea cu care se diminuează costul stocurilor este recunoscută ca o cheltuială pentru depreciere pentru care se constituie în contabilitate un provizion.

Pentru fiecare exercițiu următor se efectuează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. Dacă pentru stocurile pentru care s-au diminuat costurile în exercițiul precedent prin depreciere, noile condiții conduc la o valoare realizabilă netă mai mică decât cea precedentă, cu diferența în minus rezultată se diminuează în continuare costul stocurilor până la nivelul valorii realizabile nete revizuite.

Dacă acele condiții care au condus la diminuarea costului stocurilor s-au modificat sau au încetat să mai existe, atunci valoarea cu care s-a reflectat diminuarea se stornează parțial sau total, fiind recunoscută ca o reducere sau anulare a cheltuielilor cu reducerea stocurilor în perioada în care are loc revizuirea. În țara noastră, reducerea sau anularea valorii cu care s-a diminuat costul stocurilor se efectuează pe seama veniturilor din anularea provizioanelor pentru depreciere.

1.6 Conturi utilizate în comerțul cu amănuntul

Conținutul și funcția contabilă a conturilor de stocuri se diferențiază în raport de metoda inventarului permanent sau intermitent, folosită pentru evidența mișcării stocurilor. Astfel, în cazul folosirii metodei inventarului permanent, conturile de stocuri se debitează cu intrările de valori materiale și se creditează cu ieșirile. În cazul utilizării metodei inventarului intermitent, conturile înregistrează numai stocurile de valori materiale. Astfel, la închiderea exercițiului financiar, în debitul conturilor se înregistrează stocurile de la sfârșitul perioadei, determinate prin inventariere, iar la deschiderea exercițiului în credit, stocurile de la începutul perioadei preluate în categoria cheltuielilor, pentru perioada următoare de gestiune. Rulajul intrărilor și ieșirilor se înregistrează direct prin debitul, respectiv creditul conturilor de cheltuieli.¹

Totuși în comerțul cu amănuntul se folosește metoda inventarului permanent.

Din întregul sistem de conturi prevăzut de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 2374/2007 privind modificarea și completarea ordinului ministrului finanțelor publice nr.3055/2009, pentru reflectarea în contabilitate a tranzacțiilor specifice comerțului cu amănuntul, se utilizează cu precădere următoarele conturi:

302 „Materiale consumabile” – folosit pentru evidențierea materialelor de întreținere și funcționare a magazinului. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența

¹ Mihai Ristea, Mirela Dima – Contabilitatea societăților comerciale – Ed. Universitară, București 2002

existenței și mișcării stocurilor de materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile).

303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" - folosit pentru evidențierea mobilierului, ustensilelor și utilajelor din magazin.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței, mișcării și uzurii materialelor de natura obiectelor de inventar.

Contul 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" este un cont de activ.

371 "Mărfuri" – pentru evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri.

Contul 371 "Mărfuri" este un cont de activ.

378 "Diferențe de preț la mărfuri" - ține evidența adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor din unitățile comerciale.

Contul 378 "Diferențe de preț la mărfuri" este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor.

381 "Ambalaje" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de ambalaje.

Contul 381 "Ambalaje" este un cont de activ.

397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" - Cu ajutorul acestui cont se ține evidența constituirii, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de mărfuri, precum și a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, potrivit politicilor adoptate de entitate.

397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" este cont de pasiv.

401 "Furnizori" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor și a decontărilor în relațiile cu furnizorii, alții decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate sau serviciile prestate.

Contul 401 "Furnizori" este un cont de pasiv.

403 "Efecte de plătit" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența obligațiilor de plătit pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.).

408 "Furnizori - facturi nesosite" - Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate și prestările de servicii, pentru care nu s-au primit facturi.

Contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" este un cont de pasiv.

409 "Furnizori - debitori" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natură stocurilor sau pentru prestări de servicii și executări de lucrări.

Contul 409 "Furnizori - debitori" este un cont de activ.

411 "Clienți" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența creanțelor și decontărilor în relațiile cu clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, cu excepția entităților afiliate și a entităților legate prin interese de participare, inclusiv a clienților incerti, rău-platnici, dubioși sau aflați în litigiu.

Contul 411 "Clienți" este un cont de activ.

413 "Efecte de primit de la clienți" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența creanțelor de încasat, pe bază de efecte comerciale.

Contul 413 "Efecte de primit" este un cont de activ.

418 "Clienți - facturi de întocmit" - cu ajutorul acestui cont se evidențiază livrările de bunuri, prestările de servicii sau executările de lucrări, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" este un cont de activ.

419 "Clienți - creditori" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența clienților creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți.

Contul 419 "Clienți - creditori" este un cont de pasiv.

4423 "Taxa pe valoarea adăugată de plată" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit la bugetul statului.

Contul 4423 "Taxa pe valoarea adăugată de plată" este un cont de pasiv.

4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului.

Contul 4424 "Taxa pe valoarea adăugată de recuperat" este un cont de activ.

4426 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența taxei pe valoarea adăugată deductibilă, potrivit legii.

Contul 4426 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă" este un cont de activ.

4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența taxei pe valoarea adăugată colectată, potrivit legii.

Contul 4427 "Taxa pe valoarea adăugată colectată" este un cont de pasiv.

4428 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă" - în acest cont se evidențiază, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

512 "Conturi curente la bănci" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența disponibilităților în lei și valută aflate în conturi la bănci, a sumelor în curs de decontare, precum și a mișcării acestora.

Contul 512 "Conturi curente la bănci" este un cont bifuncțional.

531 "Casa" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența numerarului aflat în casieria entității, precum și a mișcării acestuia, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate.

Contul 531 "Casa" este un cont de activ.

607 "Cheltuieli privind mărfurile" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind mărfurile.

707 "Venituri din vânzarea mărfurilor" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din vânzarea mărfurilor.

1.7 Metode de evidență analitică a stocurilor

În principiu contabilitatea analitică a stocurilor se organizează pe feluri (sortimente) de bunuri materiale stocate sau pe grupe de stocuri și locuri de depozitare (gestiuni create). Excepție face contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor aflate în unitățile de desfacere cu amănuntul, care se ține global -valoric pe gestiuni (magazine de desfacere).¹

În cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică se poate organiza după una din metodele: **metoda cantitativ-valorică**, **metoda operativ-contabilă** și **metoda global -valorică**.

Metoda cantitativ-valorică constă în organizarea la locul de depozitare a unei evidențe cantitative pe feluri de bunuri stocate, iar în contabilitatea analitică a unei evidențe cantitativ-valorice pe feluri de bunuri și gestiuni. În cadrul ambelor evidențe, înregistrarea se face pentru stocuri, intrări și ieșiri.

Metoda operativ-contabilă (pe solduri) constă în organizarea la locul de depozitare a unei evidențe cantitative pe feluri de bunuri stocate, iar în contabilitatea analitică a unei evidențe valorice a mișcărilor (intrări -ieșiri) pe gestiuni, pe grupe sau

¹ Mihai Ristea, Mirela Dima – Contabilitatea societăților comerciale, Ed. Universitară, București 2002

subgrupe de bunuri, după caz. Totodată, se organizează și o evidență cantitativ-valorică, numai pentru stocuri, pe feluri de bunuri stocate și gestiuni. Această evidență se creează la sfârșitul lunii cu scopul de a verifica concordanța dintre contabilitatea analitică și evidența cantitativă ținută la locul de depozitare. Soldul final al gestiunii, calculat pe baza evidențelor cantitative de la depozite se determină prin ponderarea cantităților în stoc cu prețul de evaluare ales în funcție de metoda de evaluare (identificării specifice, FIFO, LIFO).

Metoda global-valorică constă în ținerea unei evidențe valorice atât la nivelul gestiunii, cât și în contabilitatea analitică. Periodic, se efectuează controlul asupra integrității bunurilor stocate. În acest scop se procedează la inventarierea stocurilor și evaluarea lor; soldul final astfel calculat trebuie să fie egal cu cel stabilit în contabilitatea analitică.

1.8 Documente specifice comerțului cu amănuntul

“Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Ele angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, ori înregistrat în contabilitate.”¹

În afara funcției informaționale a documentelor justificative ce constă în suportul material al înregistrării operațiilor economice și financiare în contabilitate, documentele justificative îndeplinesc și o funcție gestionară. Ele fac dovada înfăptuirii operațiilor și angajează răspunderi, drepturi și obligații cu privire la existența și mișcarea elementelor patrimoniale.²

Din multitudinea de documente prevăzute în Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate, comune pe economie pentru activitatea financiară și contabilă, în comerțul cu amănuntul se folosesc cel mai mult următoarele: Avizul de însoțire a mărfii, Factura fiscală, Chitanța, Nota de recepție și constatare de diferențe, Bonul de consum, Fișa de magazie, Raportul de gestiune, Monetarul, Registrul de casă.

1.8.1 Avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A)

Se întocmește în trei exemplare de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, făcându-se mențiunea "Urmează factura". În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități patrimoniale dispersate teritorial, avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură". Pe avizul de însoțire a mărfii, emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți sau pentru vânzare în regim de consignație, se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți" sau "Pentru vânzare în regim de consignație", după caz, etc.

Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;
- document ce stă la baza întocmirii facturii;
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;

¹ Legea contabilității nr.82/1991 republicată

² Iacob Petru Pânteă – Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ed. Intelcredo. Deva 2007

- document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiași unități în cazul transferului.

Se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul desfacere, care semnează pentru întocmire.

Circulă:

La furnizor:

- la delegatul unității care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire (exemplarul 1);

- la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităților livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea facturii (exemplarele 2 și 3);

- la compartimentul financiar-contabil, atașat la factură (exemplarul 3);

La cumpărător:

- la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor (exemplarul 1);

- la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidenta acestuia (exemplarul 1);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașat la factură (exemplarul 1).

În cazul valorilor materiale prelucrate la terți, pe exemplarul respectiv se face mențiunea "Din prelucrare la terți".

Se arhivează:

La furnizor:

- la compartimentul desfacere (exemplarul 2);

- la compartimentul financiar-contabil, atașat la exemplarul 3 al facturii (exemplarul 3);

La cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil, atașat la exemplarul 1 al facturii (exemplarul 1).

În comerțul cu amănuntul, avizul de însoțire se întâlnește la vânzarea cu întocmirea ulterioară a facturii, dacă încasarea nu se efectuează pe loc; la cumpărarea atât de mărfuri, cât și de materiale consumabile, pentru care urmează a se primi factura.

1.8.2 Factura fiscală (cod 14-4-10/A)

Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente tipizate care atesta executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.

Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, produsele și mărfurile livrate sunt însoțite, pe timpul transportului, de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.

Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;

- document de încărcare în gestiunea primitorului;

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.

Circulă:

La furnizor:

- la compartimentul în care se efectuează operațiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (toate exemplarele); viza de control financiar preventiv se acordă numai pe exemplarul 3;

- la persoanele autorizate să dispună încasări în contul de la banca al unității (toate exemplarele);

- la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidențele operative și pentru eventualele reclamații ale clienților (exemplarul 2 al facturii, la care se anexează dispoziția de livrare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 3);

La cumpărător:

- la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului (exemplarul 1);

- la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz).

Se arhivează:

La furnizor:

- la compartimentul desfacere (exemplarul 2);

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 3);

La cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

În comerțul cu amănuntul, factura se întâlnește la vânzarea de mărfuri, dacă încasarea nu se efectuează pe loc; la cumpărarea atât de mărfuri, cât și de materiale consumabile, obiecte de inventar sau active corporale precum și pentru utilitățile magazinului datorate furnizorilor.

1.8.3 Chitanța (cod 14-4-1)

Se întocmește în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către casierul unității și se semnează de acesta pentru primirea sumei.

Servește ca:

- document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității;

- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (cu respectarea Regulamentului operațiunilor de casă) și în contabilitate.

Circulă la depunător (exemplarul 1, cu ștampila unității). Exemplarul 2 rămâne în carnet, fiind folosit ca document de verificare a operațiunilor efectuate în registrul de casă.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (exemplarul 2).

În comerțul cu amănuntul, chitanța se întâlnește la încasarea în numerar a contravalorii facturilor de marfă emise anterior, la încasarea pe loc a facturii de marfă,

dacă vânzarea se face cu livrare la sediul clientului, la depunerea în caseria centrală a disponibilităților obținute din vânzare de diferite raioane .

1.8.4 Nota de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1A și 14-3-1/aA)

Este documentul care se întocmește de către comisia de recepție și de către gestionar, în două exemplare, potrivit prevederilor legale, la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepției. În situația în care la recepție se constată diferențe, Nota de recepție și constatare de diferențe se întocmește în trei exemplare de către comisia de recepție legal constituită. În cazul când bunurile materiale sosesc în tranșe, se întocmește câte un formular pentru fiecare tranșă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoțire a mărfii.

Servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- act de probă în litigiile cu căraușii și furnizorii, pentru diferențele constatate la recepție;

- document justificativ de înregistrare în contabilitate

Se folosește ca document distinct de recepție în cazul:

- a) bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
- b) bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- c) bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- d) bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
- e) bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
- f) mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare cu amănuntul sau en gros (cod 14-3-1/aA).

Circulă:

- la gestiune, pentru încărcarea în gestiune a bunurilor materiale recepționate (toate exemplarele);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru întocmirea formelor privind lichidarea diferențelor constatate (toate exemplarele), precum și pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașată la documentele de livrare (factura sau avizul de însoțire a mărfii);
- la unitatea furnizoare (exemplarul 2) și la unitatea de transport (exemplarul 3), pentru comunicarea lipsurilor stabilite.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

În comerțul cu amănuntul, nota de recepție se întâlnește la cumpărarea atât de mărfuri, cât și de materiale consumabile, obiecte de inventar. Pentru mărfuri se întocmește formularul cod 14-3-1/A, iar pentru restul stocurilor formularul cod 14-3-1A.

1.8.5 Bonul de consum (cod 14-3-4Aa) și bonul de consum colectiv (cod 14-3-4/aA)

Se întocmește în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate.

Servește ca:

- document de eliberare din magazie pentru consumul materialelor;
- document justificativ de scădere din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în evidența magaziei și în contabilitate.

Circulă:

- la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);
- la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;
- la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar și de primire de către delegatul care primește materialele (ambele exemplare);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (ambele exemplare).

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

În comerțul cu amănuntul, bonul de consum se folosește pentru consumul materialelor consumabile și pentru darea în consum a obiectelor de inventar.

1.8.6 Fișa de magazie (cod 14-3-8)

Se întocmește într-un exemplar, separat pentru fiecare fel de material și se completează de către:

- compartimentul financiar-contabil la deschiderea fișei (datele din antet) și la verificarea înregistrărilor (data și semnătura de control), în coloana "Data și semnătura de control" semnează și organul de control financiar cu ocazia verificării gestiunii.
- gestionar sau persoana desemnată, care completează coloanele privitoare la intrări, ieșiri și stoc.

Fișele de magazie se țin la fiecare loc de depozitare a valorilor materiale, pe feluri de materiale ordonate pe conturi, grupe, eventual subgrupe sau în ordine alfabetică.

Pentru valori materiale primite spre prelucrare de la terți sau în custodie se întocmesc fișe distincte care se țin separat de cele ale valorilor materiale proprii. În scopul ținerii corecte a evidenței la magazie, persoanele desemnate de la compartimentul financiar-contabil verifică inopinat, cel puțin o dată pe lună, modul cum se fac înregistrările în fișele de magazie. Înregistrările în fișele de magazie se fac document cu document. Stocul se poate stabili după fiecare operațiune înregistrată și obligatoriu zilnic.

Nu circulă, fiind document de înregistrare.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

În comerțul cu amănuntul, fișa de magazie este folosită pentru evidența materialelor consumabile și a obiectelor de inventar, necesare desfășurării activității magazinului.

1.8.7 Raportul de gestiune

Evidența operativă a mărfurilor în cadrul unităților de desfăcere cu amănuntul se ține cu ajutorul Raportului de gestiune, care poate fi zilnic sau periodic.

Raportul de gestiune zilnic se întocmește în două exemplare de către gestionar pentru fiecare gestiune în parte. După reportarea soldului din ziua precedentă, în coloana „Mărfuri” se înscriu în ordinea întocmirii lor, documentele de intrare din ziua respectivă. La sfârșitul zilei se stabilește totalul intrărilor plus soldul, după care se înscriu datele privind vânzările și alte ieșiri de mărfuri și se totalizează. La sfârșitul

zilei se determină soldul scriptic de mărfuri. În raportul de gestiune se înscriu atât cumpărările și vânzările de mărfuri la prețul de vânzare cu amănuntul, cât și alte intrări sau ieșiri de mărfuri care au ca efect modificarea în plus sau în minus a soldului de mărfuri, cum ar fi: modificările de preț, transferul între gestiuni, distrugerea mărfurilor degradate.

Documentele care stau la baza întocmirii Raportului de gestiune pot fi: Nota de recepție și constatare de diferențe, Monetarul, Inventarul privind modificările de preț, Procesul-verbal de scădere din gestiune, etc.

Exemplarul 2 al Raportului de gestiune rămâne în carnet, iar exemplarul 1 se trimite la compartimentul financiar-contabil, unde se verifică și se confruntă cu datele din evidența analitică. Eventualele erori se comunică gestionarului pentru a le corecta și a pune de acord soldul scriptic din evidența operativă cu cel din evidența contabilă.

Raportul de gestiune periodic cuprinde aceleași elemente ca și Raportul zilnic, cu deosebirea că înscrierea acestora în formular se face la anumite perioade de timp (15 zile), soldul stabilindu-se la sfârșitul fiecărei perioade. El se completează în 2 exemplare, documentele de intrare și ieșire înscriindu-se în ordine cronologică, fără a se face o grupare a lor pe intrări și ieșiri.

1.8.8 Monetarul

Se întocmește în 2 exemplare, cu ocazia predării la caseria centrală a numerarului din vânzare. Casierul semnează pe cele două exemplare ale monetarului, primul restituindu-i-l gestionarului, emite o chitanță, pe care apoi o înregistrează în registrul de casă. Exemplarul 1 al monetarului constituie document justificativ pentru descărcarea gestiunii de mărfurile vândute. În condițiile utilizării casei de marcat, Monetarul se întocmește pe baza raportului zilnic emis de aceasta.

1.8.9 Registrul de casă (cod 14-4-7A)

Se întocmește în două exemplare, zilnic, de casierul unității sau de altă persoană împuternicită, pe baza actelor justificative de încasări și plăți. La sfârșitul zilei, rândurile neutilizate din formularul cod 14-4-7A se barează.

Soldul de casă al zilei precedente se reportează, după caz, pe primul rând al registrului de casă pentru ziua în curs. Se înregistrează toate încasările, după care acestea se totalizează (inclusiv soldul de casă reportat al zilei precedente), apoi se înregistrează toate plățile, iar totalul acestora se scade din sumele rezultate din însumarea încasărilor, pentru a stabili soldul de casă al zilei respective.

Se semnează de către casier pentru confirmarea înregistrării operațiunilor efectuate și de către persoana din compartimentul financiar-contabil desemnată pentru primirea exemplarului 2 și a actelor justificative anexate.

Servește ca:

- document de înregistrare operativă a încasărilor și plăților în numerar, efectuate prin casieria unității pe baza actelor justificative;
- document de stabilire, la sfârșitul fiecărei zile, a soldului de casă;
- document de înregistrare în contabilitate a operațiunilor de casă.

1.9 Înregistrarea în contabilitate a principalelor operații economice din comerțul cu amănuntul

În funcție de tipul de vânzare practicat, există trei modalități de evaluare:

- la cost de achiziție (în cadrul depozitelor)
- la preț de vânzare cu ridicata (în cadrul depozitelor)

- la preț de vânzare cu amănuntul (în magazine cu amănuntul)

1.9.1 Contabilitatea mărfurilor la cost de achiziție

Costul de achiziție = prețul din factura furnizorului + cheltuieli de transport-aprovizionare + taxe nerecuperabile.

Conturile specifice utilizate sunt: 371 Mărfuri, 607 Cheltuieli privind mărfurile, 707 Venituri din vânzarea mărfurilor, 4427 TVA colectată, 411 Clienți.

Exemplu

Un depozit are în stoc la începutul lunii (**01.06**) 1.000 kg marfă, la cost de achiziție de 5 lei/kg. În timpul lunii au loc următoarele operații:

- **10.06** - cumpărare cu factură de la furnizor 2.000 kg la cost de achiziție de 7 lei/kg + TVA 19%.

%	=	401 Furnizori	1.666
371 Mărfuri			14.000
4426 TVA deductibilă			2.660

- **15.06** – vânzare cu factură către clienți a 2.500 kg la preț de vânzare de 10 lei/kg + TVA 19%; se descarcă gestiunea pentru marfa vândută utilizând metoda LIFO.

Vânzarea

411 Clienți	=	%	29.750
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	25.000
		4427 TVA colectată	4.750

Descărcarea gestiunii

2.000 kg	x	7 lei =	14.000 lei (ultimul lot intrat)
500 kg	x	5 lei	<u>2.500 lei</u> (din lotul anterior)
		Total	16.500 lei

607 Cheltuieli privind mărfurile = 371 Mărfuri / 16.500

- **20.06** – cumpărare cu factură de la furnizor 4.000 kg la cost de achiziție de 8 lei/kg + TVA 19%.

%	=	401 Furnizori	38.080
371 Mărfuri			32.000
4426 TVA deductibilă			6.080

- **25.06** donație către terți 1.000 kg; se înregistrează TVA colectată aferentă donației
Donația

1.000 kg x 8 lei (costul ultimei intrări) = 8.000 lei

6582 Cheltuieli cu donații si subvenții acordate = 371 Mărfuri / 8.000

TVA aferentă donației

8.000 lei x 19% = 1.520 lei

635 Chelt.cu alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate = 4427 TVA colectată / 1.520

- **28.06** – lipsă de inventar 200 kg, neimputabilă; se înregistrează TVA aferentă minusului

Minus de inventar

200 kg x 8 lei (costul ultimei intrări) = 1.600 lei

607 Cheltuieli privind mărfurile = 371 Mărfuri / 1.600

TVA aferentă minusului

635 Chelt.cu alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate = 4427 TVA colectată / 304

1.9.2 Contabilitatea mărfurilor la preț de vânzare cu ridicata

Prețul cu ridicata = costul de achiziție + adaosul comercial.

Conturile specifice utilizate sunt: 371 Mărfuri, 378 Diferențe de preț la mărfuri (pentru adaosul comercial), 607 Cheltuieli privind mărfurile, 707 Venituri din vânzarea mărfurilor, 4427 TVA colectată, 411 Clienți.

Ieșirile din gestiune se înregistrează tot la preț de vânzare cu ridicata, calculând adaosul comercial aferent, la sfârșitul lunii, cu ajutorul **coeficientului de repartizare K**. K este un raport între adaosul comercial și valoarea stocului de mărfuri, arătând care este ponderea adaosului comercial în valoarea mărfurilor la preț cu ridicata. El se aplică asupra veniturilor obținute din vânzarea mărfurilor și rezultă adaosul comercial aferent mărfii vândute (indică ce procent din venitul obținut reprezintă adaos comercial pentru depozitul respectiv).

$$K = \frac{\text{Adaos comercial initial (SiC 378)} + \text{Adaos comercial aferent cumpărarilor (RC378)}}{\text{Valoarea stocului initial de marfa la pret cu ridicata (SiD 371)} + \text{Valoarea int rarilor de marfa (RD 371)}} \times 100$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute = K x RC 707

Exemplu

1. Un depozit are în stoc la începutul lunii marfă, 1.000 kg evaluată la preț de vânzare cu ridicata 13 lei/kg, din care adaos comercial 3 lei/kg

Valoare stoc inițial (la preț cu ridicata) = 1.000 kg x 13 lei/kg = 13.000 lei (SiD 371)

Adaos comercial aferent stocului inițial = 1.000 kg x 3 lei/kg = 3.000 lei (SiC 378)

Valoare stoc inițial la cost de achiziție = 1.000 kg x 10 lei/kg (preț cu ridicata – adaos)

2. În timpul lunii cumpăra cu factură de la furnizori 2.000 kg marfă la cost de achiziție de 10 lei/kg + TVA deductibilă, depozitul practicând un adaos comercial de 30%.

Se determină prețul de vânzare cu ridicata

- Cost de achiziție = 10 lei/kg

- Adaos comercial = 10 lei x 30% = 3 lei

- Preț de vânzare cu ridicata = 13 lei/kg

Aferent întregii cantități cumpărate vom avea:

- Valoarea la cost de achiziție = 2.000 kg x 10 lei/kg = 20.000 lei

- Valoare adaos comercial = 2.000 kg x 3 lei/kg = 6.000 lei

- Valoarea la preț de vânzare cu ridicata = 2.000 kg x 13 lei = 26.000 lei

Înregistrarea achiziției:

%	=	401 Furnizori	23.800
---	---	---------------	--------

371 Mărfuri	20.000
-------------	--------

4426 TVA deductibilă	3.800
----------------------	-------

Înregistrarea adaosului comercial aferent achiziției:

371 Mărfuri = 378 Diferențe de preț la mărfuri / 6.000

3. În timpul lunii, depozitul vinde cu factură către clienți 2.500 kg marfă la preț de vânzare cu ridicata de 13 lei/kg + TVA 19%.

411 Clienți	=	%	38.675
-------------	---	---	--------

707 Venituri din vânzarea mărfurilor	32.500
--------------------------------------	--------

4427 TVA colectată	6.175
--------------------	-------

4. La sfârșitul lunii, se descarcă gestiunea de marfa vândută

Se calculează coeficientul de repartizare K:

$$K = \frac{SiC\ 378 + RC\ 378}{SiD\ 371 + RD\ 371} \times 100 = \frac{3.000 + 6.000}{13.000 + 26.000} \times 100 = 23,076\%$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute = $K \times RC\ 707 = 23,076\% \times 32.500$ lei
= 7.500 lei

%	=	371 Mărfuri	32.500
378 Diferențe de preț la mărfuri			7.500
607 Cheltuieli privind mărfurile			25.000

1.9.3 Contabilitatea mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul

În acest caz, evaluarea se face obligatoriu la **preț de vânzare cu amănuntul**. Intrările în gestiune se înregistrează la preț de vânzare cu amănuntul, calculând adaosul comercial ca procent din costul de achiziție și respectiv TVA neexigibilă:

Cota TVA x (cost de achiziție + adaos comercial)

Prețul cu amănuntul = costul de achiziție + adaosul comercial + TVA neexigibilă

Ieșirile din gestiune se înregistrează tot la preț de vânzare cu amănuntul, calculând adaosul comercial aferent, la sfârșitul lunii, cu ajutorul coeficientului de repartizare K.

$$K = \frac{SiC\ 378 + RC\ 378}{(SiD\ 371 + RD\ 371) - (SiC\ 4428 + RC\ 4428)} \times 100$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute = $K \times RC\ 707$

De asemenea, TVA neexigibilă aferentă vânzării, este identică cu TVA colectată înregistrată cu această ocazie. TVA neexigibilă este o TVA "în așteptare" aferentă mărfii pe stoc, care devine exigibilă (colectată), în momentul în care se vinde marfa.

Conturile specifice utilizate sunt: 371 Mărfuri, 378 Diferențe de preț la mărfuri (pentru adaosul comercial), 4428 TVA neexigibilă, 607 Cheltuieli privind mărfurile, 707 Venituri din vânzarea mărfurilor, 4427 TVA colectată, 411 Clienți, 5311 Casa în lei.

Exemplu

1. Un magazin are în stoc la începutul lunii marfă 1.000 kg evaluată la preț de vânzare cu amănuntul de 15,47 lei, din care TVA neexigibilă 2,47 lei și adaos comercial 3 lei.

Valoare stoc inițial (la preț cu amănuntul) = $1.000\text{ kg} \times 15,47\text{ lei/kg}$
= 15.470 lei (SiD 371)

Adaos comercial aferent stocului inițial = $1.000\text{ kg} \times 3\text{ lei/kg} = 3.000\text{ lei}$ (SiC 378)

TVA neexigibilă aferentă stocului inițial = $1.000\text{ kg} \times 2,47\text{ lei} = 2.470\text{ lei}$ (SiC 4428)

Valoare stoc inițial la cost de achiziție = $1.000\text{ kg} \times 10\text{ lei/kg}$ (preț cu amănuntul – adaos – TVA neexigibilă)

2. În timpul lunii se cumpără cu factură de la furnizor 2.000 kg marfă la cost de achiziție 10 lei/kg + TVA deductibilă 19%, magazinul practicând un adaos comercial de 30%.

Se determină prețul de vânzare cu amănuntul

- Cost de achiziție = 10 lei/kg
- Adaos comercial = $10\text{ lei} \times 30\% = 3\text{ lei}$
- TVA neexigibilă = $19\% \times (10+3) = 2,47\text{ lei}$
- Preț de vânzare cu amănuntul = 15,47 lei/kg

Aferent întregii cantități cumpărate vom avea:

- Valoarea la cost de achiziție = 2.000 kg x 10 lei/kg = 20.000 lei
- Valoare adaos comercial = 2.000 kg x 3 lei/kg = 6.000 lei
- TVA neexigibilă = 2.000 kg x 2,47 lei/kg = 4.940 lei
- Valoarea la preț de vânzare cu amănuntul = 2.000 kg x 15,47 lei = 30.940 lei

Înregistrarea achiziției:

%	=	401 Furnizori	23.800
371 Mărfuri			20.000
4426 TVA deductibilă			3.800

Încărcarea gestiunii cu adaosul comercial și TVA neexigibilă:

371 Mărfuri	=	%	10.940
		378 Diferențe de preț la mărfuri	6.000
		4428 TVA neexigibilă	4.940

3. În timpul lunii, magazinul vinde direct cu numerar 2.500 kg marfă la preț de vânzare cu amănuntul de 15,47 lei (care include adaosul comercial și TVA). Pentru determinarea TVA incluse se folosește

$$Cota\ de\ TVA\ recalculata = \frac{Cota\ de\ TVA}{100 + Cota\ de\ TVA} \times 100 = \frac{19}{100 + 19} \times 100 = 15,966\%$$

În cazul nostru vom avea:

Valoarea încasată prin casierie = 2.500 kg x 15,47 lei/kg = 38.675 lei

TVA colectată aferentă = 38.675 lei x 15,966% = 6.175 lei

Venituri din vânzarea mărfurilor = 38.675 lei – 6.175 lei = 32.500 lei

Înregistrarea vânzării:

5311 Casa în lei	=	%	38.675
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	32.500
		4427 TVA colectată	6.175

Se descarcă gestiunea pentru marfa vândută:

TVA neexigibilă este identică cu TVA colectată, respectiv 6.175 lei

$$K = \frac{SiC\ 378 + RC\ 378}{(SiD\ 371 + RD\ 371) - (SiC\ 4428 + RC\ 4428)} \times 100 = \frac{3.000 + 6.000}{(15.470 + 30.940) - (2.470 + 4.940)} = 23,076\%$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute = K x RC 707 = 23,076% x 32.500 lei = 7.500 lei

%	=	371 Mărfuri	38.675
378 Diferențe de preț la mărfuri			7.500
607 Cheltuieli privind mărfurile			25.000
4428 TVA neexigibilă			6.175

1.9.4 Contabilitatea vânzării mărfurilor cu plata în rate

Vânzarea mărfurilor pe bază de contract cu plata în rate poate fi considerată ca o categorie specifică de comerț cu amănuntul, care, sub aspect contabil, prezintă anumite particularități comparativ cu celelalte vânzări de mărfuri en detail.

Particularitatea referitoare la venituri constă în aceea că valoarea ratelor prevăzute în contract se înregistrează la venituri impozabile la termenele când este prevăzută încasarea sau altfel spus la data exigibilității lor.

La rândul lor, cheltuielile aferente ratelor prezintă particularitatea că sunt deductibile fiscal la termenele stabilite prin contract, proporțional cu valoarea fiecărei rate față de valoarea totală a mărfurilor vândute.

În funcție de aceste particularități este necesar să se utilizeze următoarele conturi specifice: 472 Venituri înregistrate în avans, 471 Cheltuieli înregistrate în avans și 4428 TVA neexigibilă.

Contul **472 Venituri înregistrate în avans** este de pasiv și reflectă **în credit** valoarea ratelor și a dobânzii datorate de cumpărător, prin debitul contului 411 Clienți. **În debit** oglindește ratele și dobânda devenite scadente (exigibile), prin creditul conturilor 707 Venituri din vânzarea mărfurilor și respectiv 766 Venituri din dobânzi, indiferent că au fost încasate sau termenul de decontare a fost depășit. Acest cont poate prezenta **sold** creditor atunci când există rate și dobândă neexigibile, cu termene de decontare în perioadele următoare de gestiune.

Contul **471 Cheltuieli înregistrate în avans** este de activ și oglindește **în debit** valoarea ratelor la costul efectiv de achiziție, prin corespondența cu creditul contului 371 Mărfuri. **Se creditează** cu prilejul încasării ratelor sau la scadența acestora, prin debitul contului 607 Cheltuieli privind mărfurile. **Soldul** poate fi debitor și corespunde costului de achiziție efectiv aferent ratelor neexigibile.

Contul **4428 TVA neexigibilă** este bifuncțional și înregistrează **în credit** TVA aferentă ratelor, prin debitul contului 411 Clienți. **În debit** reflectă TVA aferentă ratelor devenite scadente, prin creditul contului 4427 TVA colectată. Are **sold** creditor ce corespunde TVA aferentă ratelor neexigibile.

Exemplu:

1. Se vând mărfuri cu plata în rate referitor la care, din factura fiscală și contractul încheiat în acest scop, se cunosc următoarele elemente:

- prețul cu amănuntul, inclusiv TVA, aferent mărfurilor vândute 6.100 lei
- avansul încasat în numerar (40%) 2.440 lei
- valoarea ratelor 3.660 lei
- TVA corespunzătoare avansului încasat 390 lei
- TVA corespunzătoare ratelor 584 lei
- dobânda datorată de cumpărător, cu scadență odată cu ultima rată 20.5 %....(20.5%*3660)..... 750 lei

Se înregistrează următoarele operații:

a. facturarea mărfurilor vândute și a dobânzii datorate de cumpărător:

411 <i>Clienți</i>	=	%	<u>6.850 lei</u>
		707	2.050 lei
		Venituri din	
		vânzarea mărfurilor	
		4427	390 lei
		TVA colectată	
		472	3.826 lei
		Venituri înregistrate	
		în avans	
		4428	584 lei
		TVA neexigibilă	

b. încasarea avansului:

5311 <i>Casa în lei</i>	=	411 <i>Clienți</i>	2.440 lei
----------------------------	---	-----------------------	-----------

2. Scăderea din evidență a mărfurilor vândute, avându-se în vedere, în plus, elementele:

- cota de adaos comercial, stabilită pe bază de coeficient mediu (k)..... 10%
- prețul cu amănuntul, exclusiv TVA, aferent mărfurilor vândute ..(6.100*100/119)..... 5.126 lei
- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute 513 lei
- costul de achiziție aferent mărfurilor vândute 4.613 lei
- costul de achiziție aferent avansului 1.845 lei
- costul de achiziție aferent ratelor 2.768 lei

%	=	371	<u>6.100 lei</u>
607		<i>Mărfuri</i>	1.845 lei
<i>Cheltuieli privind mărfurile</i>			
471			2.768 lei
<i>Cheltuieli înregistrate în avans</i>			
378			513 lei
<i>Diferențe de preț la mărfuri,</i>			
4428			974 lei
<i>TVA neexigibilă (6100*19/119)</i>			

3. Încasarea ratelor și a dobânzii:

5311	=	411	4.410 lei
<i>Casa în lei</i>		<i>Clienți</i>	

4. Reflectarea în contabilitate a veniturilor impozabile, corespunzătoare ratelor încasate sau devenite scadente și a dobânzii aferente:

472	=	%	<u>3.826 lei</u>
<i>Venituri înregistrate în avans</i>		707	3.076 lei
		<i>Venituri din vânzarea mărfurilor</i>	
		766	750 lei
		<i>Venituri din dobânzi</i>	

5. Oglindirea în contabilitate a TVA colectate aferentă ratelor încasate sau devenite scadente:

4428	=	4427	584 lei
<i>TVA neexigibilă</i>		<i>TVA colectată</i>	

6. Includerea în cheltuielile deductibile fiscal a costului de achiziție efectiv aferent ratelor încasate sau devenite scadente (exigibile):

607	=	471	2.768 lei
<i>Cheltuieli privind mărfurile</i>		<i>Cheltuieli înregistrate în avans</i>	

1.9.5 Contabilitatea achizițiilor de mărfuri cu reduceri comerciale și financiare

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

Reducerile comerciale îmbracă forma de *rabaturi*, *remize* și *risturne*. **Rabaturile** se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare, **remizele** se acordă asupra prețului pentru vânzări superioare volumului convenit sau

poziția de transport preferențială a cumpărătorului, iar **risturnele** sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului de operații efectuate cu același terț în decursul unei perioade determinate.

Reduceri financiare sunt sub formă de *sconturi de decontare* pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate. Din punct de vedere metodologic, reducerile se determină în **cascadă**.

Exemplu, se presupune următorul detaliu de factură:

• Mărfuri	1 000 lei
• Rabat (5 % × 1 000 lei)	50 lei
	950 lei
• Remiza (10 % × 950 lei)	95 lei
NETA COMERCIALĂ	855 lei
• Scont de decontare (2 % × 855 lei)	17, 10 lei
NETA FINANCIARĂ	837, 90 lei
• TVA (19 % × 837, 90 lei)	159, 20 lei
NETA DE PLATĂ	997, 10 lei

Reduceri comerciale nu se înregistrează în cazul în care sunt consemnate în factura inițială; la conturile de stocuri se evidențiază mărimea netă comercială. În schimb, sconturile primite se contabilizează la primire sau decontarea facturii.

În cazul concret privind factura de mai sus, formulele sunt:

a) înregistrarea sconturilor acordate pe bază de factură la livrarea bunurilor:

855 lei	371	=	401	997, 10 lei
	Mărfuri		Furnizori	
159, 20 lei	4426		767	17, 10 lei
TVA - deductibilă			Venituri din sconturi obținute	

Sau:

855 lei	371	=	401	1 014, 20 lei
	Mărfuri		Furnizori	
159, 20 lei	4426			
TVA - deductibilă				

și:

17, 10 lei	401	=	767	17, 10 lei
	Furnizori		Venituri din sconturi obținute	

b) decontarea facturii:

997, 10 lei	401	=	512	997, 10 lei
	Furnizori		Conturi curente la bănci	

Reduceri comerciale se contabilizează numai în cazul când se acordă după întocmirea facturii de aprovizionare, fiind înscrise în facturi distincte de reduceri. Pe baza acestor facturi **se debitează** contul **401 "Furnizori"** și **se creditează** contul de stocuri.

Reluând exemplul de mai sus se presupune următoarea situație:

Factura inițială

- Mărfuri 1 000 lei
- Scont de decontare (2 % × 1 000 lei) 20 lei

NETA FINANCIARĂ 980 lei

- TVA (19 % × 980 lei) 186, 20 lei

NETA DE PLATĂ 1 166, 20 lei

Factura ulterioară (de stornare)

- Mărfuri 1 000 lei
- Rabat 5 % (1 000 × 5 %) 50 lei

- Remiza 10 % ($950 \times 10\%$) **95 lei**
- Reducere comercială primită (50 lei + 95 lei) **145 lei**
- Scont decontare aferent ($2\% \times 145$ lei) **2,90 lei**

NETA FINANCIARĂ 142,10 lei

- TVA ($19\% \times 142,10$ lei) **27 lei**

NETA DE REDUS 169,10 lei

În cazul în care scontul de decontare se contabilizează la achitarea facturii, factura inițială se înregistrează astfel:

a) primirea facturii:

1 000 lei	371	=	401	1 186,20 lei
	Mărfuri		Furnizori	
186,20 lei	4426			
	TVA - deductibilă			

b) decontarea facturii:

1 186,20 lei	401	=	512	1 166,20 lei
	Furnizori		Conturi curente la bănci	
			767	20 lei
			Venituri din sconturi obținute	

Factura ulterioară privind reducerile comerciale se înregistrează prin relațiile:

a) primirea facturii de reducere:

172 lei	401	=	371	145 lei
	Furnizori		Mărfuri	
			4426	27 lei
			TVA - deductibilă	

b) decontarea facturii:

169,10 lei	512	=	401	172 lei
	Conturi curente la bănci		Furnizori	
2,90 lei	767			
	Venituri din sconturi obținute			

Pentru a simplifica operațiile de înregistrare a reducerilor comerciale există și opinia folosirii contului **658 "Alte cheltuieli din exploatare"** în locul contului de stocuri. Este o soluție discutabilă în condițiile în care prin contabilitatea financiară se realizează atât structura financiară cât și cea gestionară. Se pierde în plan valoric controlul gestionar asupra stocurilor. De asemenea, utilizarea contului **658 "Alte cheltuieli de exploatare"** elimină reducerile comerciale primite din sfera cheltuielilor cu materiile prime, materialele și mărfurile, plasându-le în afara relațiilor de calcul a valorii adăugate.

În cazul folosirii metodei inventarului intermitent, reducerile comerciale primite ar trebui să se înregistreze în debitul conturilor de cheltuieli în funcție de natura lor. Totuși, normalizatorii contabili din România recomandă soluția utilizării contului **658 "Alte cheltuieli de exploatare"**.

1.9.6 Contabilitatea importului de mărfuri

Importul este o operațiune comercială de cumpărare din străinătate a unor bunuri materiale și/sau servicii contra unei cantități de monedă convenită, implicând trecerea de către acestea a frontierei vamale a importatorului. Importul poate fi: direct sau indirect; de bunuri materiale și/sau de servicii; propriu-zis sau de completare; temporar sau permanent; cu plata imediată sau cu plata amânată, etc.

Caracteristic importului este că evaluarea mărfurilor și decontarea lor se face în valută.

În afara conturilor specifice comerțului se mai utilizează: 665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar și 765 Venituri din diferențe de curs valutar pentru a evidenția influența favorabilă sau nefavorabilă a fluctuației cursului valutar.

Exemplu

O societate plătitoare de TVA importă mărfuri în valoare de 1.000 euro (1 euro = 3,6 lei). Taxa vamală este de 10%. Taxa vamală se plătește prin virament în lei, iar mărfurile se achită prin bancă la cursul de 3,7 lei.

a) achiziția mărfurilor

371 Mărfuri = 401 Furnizori / 3.600

b) înregistrarea taxei vamale – $10\% \times 3.600 \text{ lei} = 360 \text{ lei}$

371 Mărfuri = 446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate / 360

c) se înregistrează TVA, aplicând regimul de taxare inversă:

$TVA = (\text{preț de cumpărare} + \text{taxa vamală}) \times 19\% = (3.600 + 360) \times 19\% = 752$

4426 TVA deductibilă = 4427 TVA colectată / 752

d) plata taxei vamale

446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate = 5121 Conturi la bănci în lei / 360

e) plata mărfurilor

valoarea de achiziție a mărfurilor = 3.600 lei

valoarea mărfurilor la plată = 3.700 lei

diferență nefavorabilă de curs valutar = 100 lei (665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar)

% = 5124 Conturi la bănci în 3.700
valută

401 Furnizori 3.600

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar 100

1.9.7 Contabilitatea exportului de mărfuri

Exportul este o operațiune comercială de vânzare a unor bunuri materiale și/sau servicii către persoane fizice sau juridice dintr-o altă țară în schimbul unei sume dintr-o valută convenită. Cuprinde exportul de mărfuri (bunuri corporale, stabile) și exportul invizibil (de servicii). Exportul poate fi și de capital, reprezentând investiții directe și plasarea de titluri de valoare în alte țări.

Exemplu

O unitate achiziționează mărfuri în valoare de 1.500 lei + TVA 19%, pe care ulterior le exportă la prețul de 1.000 euro (1 euro = 3,6 lei). La același curs se achită în numerar asigurarea pe parcurs extern 40 euro și transportul pe parcurs extern 60 euro. Factura de vânzare se încasează prin bancă la cursul de 3,7 lei. Se recuperează de la buget TVA.

a) achiziția mărfurilor din producția internă

% = 401 Furnizori 1.785

371 Mărfuri 1.500

4426 TVA deductibilă 285

b) plata mărfurilor din cont

401 Furnizori = 5121 Conturi la bănci în valută / 1.785

c) plata asigurării – 40 euro x 3,6 lei = 144 lei

613 Cheltuieli cu primele de asigurare = 5314 Casa în valută / 144

d) plata transportului – 60 euro x 3,6 lei = 216 lei

624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal = 5314 Casa în valută / 216

e) vânzarea mărfurilor la export – 1.000 euro x 3,6 lei = 3.600 lei

411 Clienți = 707 Venituri din vânzarea mărfurilor / 3.600

f) descărcarea gestiunii

607 Cheltuieli privind mărfurile = 371 Mărfuri / 1.500

g) încasarea facturii de vânzare

valoarea creanței la încasare = 1.000 euro x 3,7 lei = 3.700 lei

valoarea creanței la facturare = 1.000 euro x 3,6 lei = 3.600 lei

diferență favorabilă de curs valutar = 100 lei (765 Venituri din diferențe de curs valutar)

5124 Conturi la bănci	=	%	3.700
în valută			

411 Clienți	3.600
765 Venituri din diferențe de curs valutar	100

h) regularizare TVA

4424 TVA de recuperat = 4426 TVA deductibilă / 285

i) recuperarea TVA

5121 Conturi la bănci în lei = 4424 TVA de recuperat / 285

1.9.8 Contabilitatea mărfurilor în consignație

Comerțul în consignație are ca scop preluarea de la persoane fizice și juridice a unor mărfuri în vederea vânzării. Contractul de consignație este o înțelegere între 2 părți: **consignantul**, care încredințează mărfurile celeilalte părți numite **consignatar** pentru a le vinde.

Pentru persoane fizice se întocmește “*Bonul de primire în consignație*”. Mărfurile primite sunt înregistrate în “*Borderoul de obiecte primite în consignație*” și “*Nota de recepție și constatare de diferențe*”. Consignatarul întocmește la vânzare “*Borderoul de ieșire a mărfurilor din consignație*” precum și “*Borderoul de programare la plată a deponenților*”. Sumele rezultate din vânzarea mărfurilor se prescriu dacă nu sunt ridicate de către deponenți în termen de 3 ani.

Înregistrările în contabilitatea consignației diferă în funcție de situația juridică a deponentului:

- în cazul în care deponentul este o persoană juridică, acesta trimite bunurile pe bază de *aviz de însoțire a mărfii* pe care va menționa “*pentru vânzare în regim consignație*”. La vânzare, consignația are obligația de a cere deponentului să-i trimită *factura* până la sfârșitul lunii
- dacă deponentul este o persoană fizică sau juridică neplătitoare de TVA, consignația calculează TVA numai pentru comisionul ce-i revine.

Beneficiarii veniturilor obținute din valorificarea bunurilor în regim de consignație datorează un impozit de 10% din venitul brut încasat, cu excepția bunurilor provenite din patrimoniul personal al deponentului. Impozitul se calculează, se reține și se virează de către consignație, până la data de 25, inclusiv, ale lunii următoare celei în care se face plata venitului.¹

Exemplul 1

O persoană fizică de pune pentru a fi vândute în consignație mărfuri din patrimoniul personal în valoare de 1.000 lei. Comisionul practicat este de 10%. După vânzare se achită deponentului contravaloarea mărfurilor.

a) primirea mărfurilor în consignație înregistrate la prețul deponentului
Debit 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie = 1.000 lei

b) vânzarea în numerar a mărfurilor primite în consignație

5311 Casa în lei	=	%	1.119
		462 Creditori diverși	1.000
		708 Venituri din activități diverse (1.000	100
		x 10%)	
		4427 TVA colectată (100 x 19%)	19

c) achitarea în numerar a mărfurilor vândute
462 Creditori diverși = 5311 Casa în lei 1.000

d) scoaterea din evidența extrabilanțieră a mărfurilor vândute
Credit 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie = 1.000 lei

Notă: Dacă bunurile depuse în consignație nu au aparținut patrimoniului personal al deponentului, se reține 10% din venitul brut.

e) reținerea impozitului
462 Creditori diverși = 446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate 100

f) achitarea în numerar a mărfurilor vândute, mai puțin impozitul reținut
462 Creditori diverși = 5311 Casa în lei 900

g) achitarea prin virament bancar a impozitului reținut
446 Alte impozite, taxe și = 5121 Conturi la bănci în lei 100
vărsăminte asimilate

Exemplul 2

Un angrosist trimite un lot de mărfuri în valoare de 1.000 lei evaluate la cost de achiziție pentru a fi vândute în consignație la valoarea de vânzare de 1.200 lei plus TVA. Comisionul practicat de către consignație este de 20%. După vânzarea în numerar a mărfurilor, angrosistul emite factura, care se încasează de la consignație prin bancă.

I. În contabilitatea deponentului (angrosistului)

a) depunerea mărfurilor în consignație

¹ Codul Fiscal actualizat, art.52

357 Mărfuri aflate la terți = 371 Mărfuri 1.000

b) emiterea facturii după ce consignația a vândut mărfurile

411 Clienți	=	%		1.428
			707 Venituri din vânzarea mărfurilor	1.200
			4427 TVA colectată	228

c) descărcarea gestiunii de mărfurile vândute

607 Cheltuieli privind mărfurile = 357 Mărfuri aflate la terți 1.000

d) încasarea facturii privind mărfurile vândute prin consignație

5121 Conturi la bănci în lei = 411 Clienți 1.428

II. În contabilitatea consignației

a) primirea mărfurilor în consignație înregistrate la prețul deponentului

Debit 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie = 1.200 lei

b) vânzarea mărfurilor - la venituri se include: prețul deponentului + comisionul

5311 Casa	=	%		1.714
în lei				
			707 Venituri din vânzarea mărfurilor (1.200 x 1,20)	1.440
			4427 TVA colectată (1.440 x 19%)	274

c) încărcarea gestiunii cu mărfurile vândute

371 Mărfuri	=	%		1.714
			401 Furnizori	1.200
			378 Diferențe de preț la mărfuri (1.200 x 20%)	240
			4428 TVA neexigibilă (1.440 x 19%)	274

4426 TVA deductibilă = 401 Furnizori 228

d) descărcarea gestiunii de mărfurile vândute

371 Mărfuri	=	371 Mărfuri	1.714
607 Cheltuieli privind mărfurile			1.200
378 Diferențe de preț la mărfuri (1.200 x 20%)			240
4428 TVA neexigibilă (1.440 x 19%)			274

e) scoaterea din evidența extrabilanțieră a mărfurilor vândute

Credit 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie = 1.200 lei

f) achitarea în numerar a mărfurilor vândute

401 Furnizori = 5121 Conturi la bănci în lei 1.428

1.10 Concluzii privind contabilitatea stocurilor

Obiectivele contabilității stocurilor și a producției în curs de execuție sunt, în principal legate de realizarea funcțiilor comerciale ale întreprinderii.

Principalele obiective ce revin contabilității în acest domeniu sunt:

- Urmărirea și controlul realizării programului de aprovizionare. Prin organizarea evidenței pe grupe și feluri de stocuri, precum și a cheltuielilor de transport-aprovizionare pe feluri de cheltuieli, comparate permanent cu prevederile programelor, se asigură informații utile cu privire la stadiul aprovizionării.
- Asigurarea integrității patrimoniale a stocurilor la locurile de depozitare și urmărirea permanentă a mișcării lor. Se asigură prin organizarea contabilității mijloacelor circulante materiale pe gestiuni, și în cadrul acestora pe feluri de stocuri, cantitativ și valoric, înregistrarea exactă și la timp a cuantumului mișcărilor și a diferențelor constatate la inventariere, sesizarea existenței stocurilor fără utilitate sau cu mișcare lentă, pentru luarea măsurilor necesare lichidării lor.
- Urmărirea utilizării raționale a mijloacelor materiale aprovizionate impune un asemenea mod de organizare care să permită respectarea normelor de consum specific la eliberarea lor din depozit, evidența economiilor sau a materialelor neutilizate, precum și a materialelor recuperabile rezultate din prelucrarea în secțiile de fabricație.
- Asigurarea delimitării cheltuielilor de transport-aprovizionare față de valoarea materialelor aprovizionate impune organizarea contabilității astfel încât acestea să poată furniza informații cu privire la nivelul și structura cheltuielilor de transport-aprovizionare.
- Înregistrarea și controlul valorificării stocurilor de mărfuri și a celorlalte categorii de stocuri destinate a fi livrate terților.
- Evidența și urmărirea stocurilor de produse în procesul obținerii și livrării la prețuri competitive.
- Evaluarea realistă a stocurilor și determinarea influențelor asupra patrimoniului și rezultatelor, prin aplicarea corectă a regulilor de evaluare.
- Promovarea principiului prudenței și principiului continuității activității la evaluarea și înregistrarea în contabilitate a stocurilor.

Realizarea acestor obiective este condiționată de studierea și luarea în considerare a factorilor specifici care influențează organizarea contabilității activelor circulante materiale printre care:

- ❖ mărimea întreprinderii, ca factor care determină alegerea metodei de contabilitate sintetică a stocurilor, fie metoda inventarului permanent, fie metoda inventarului intermitent.
- ❖ structura organizatorică și funcțională a gestiunilor de stocuri, determină circuitul documentelor primare și evidența analitică pe gestiuni. Modul de organizare a activității de aprovizionare și livrare, depozitare și mișcare a stocurilor de materiale constituie premise de bază ale contabilității, întrucât operațiile specifice lor generează o mare diversitate de documente primare de a căror corectă întocmire și completare depinde gradul de exactitate a informațiilor furnizate.
- ❖ caracteristicile tehnico-productive ale activelor circulante materiale, în funcție de care se face clasificarea acestora; se stabilesc principalele categorii și conturile sintetice corespunzătoare lor; se elaborează nomenclatorul stocurilor și pe această bază se organizează evidența operativă și contabilitatea analitică.
- ❖ decalajul ce poate apărea, uneori, în vânzarea și livrarea stocurilor.

- ❖ sursele de proveniență a activelor circulante materiale aprovizionate (furnizori, din producție proprie, din prelucrare la terți) influențează, în principal, conturile sintetice utilizate și prețurile de evaluare.
- ❖ modul de evaluare a activelor circulante materiale influențează, în special, modul de înregistrare a acestora în contabilitatea sintetică, dar și alegerea metodelor de determinare a prețurilor de ieșire la stocurile fungibile.
- ❖ sistemul de indicatori privind gestiunea de valori materiale influențează organizarea contabilității stocurilor în vederea calculării mărimii cantitative și valorice a intrărilor, ieșirilor și stocurilor, precum și a cheltuielilor efective de transport aprovizionare, în funcție de care se aleg metodele de contabilitate analitica a stocurilor.

De asemenea la organizarea contabilității activelor circulante materiale trebuie considerați și alți factori, ca: documentele însoțitoare la intrarea stocurilor; amplasarea depozitelor; separarea mijloacelor circulante proprii de cele ce aparțin terților; fazele procesului de aprovizionare, precum și mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de evidență și calcul.

Cap.2 Tratamente contabile privind stocurile – IAS 2

2.1 Baza conceptuală a IAS 2

În categoria activelor circulante ale unei întreprinderi, o pondere însemnată o dețin *stocurile de valori materiale*. **Stocurile** sunt active care se pot regăsi fie sub forma *materiilor prime, a materialelor și altor consumabile* care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii; fie *în curs de producție* sau *ca produse finite*, în vederea vânzării; fie sunt cumpărate și deținute cu scopul revânzării (de ex: *mărfurile sau terenurile și alte proprietăți imobiliare deținute cu scopul de a fi revândute*). De asemenea, sunt incluse în categoria stocurilor *costurile serviciilor prestate de un furnizor pentru care acesta nu a recunoscut încă venitul final* („serviciile în curs de execuție”). Observăm că *scopul sau destinația* activelor determină încadrarea lor în aceste categorii și mai puțin, *natura lor*.

Standardul de contabilitate **IAS 2 „Stocuri”** are ca **obiective** să descrie *tratamentul contabil al stocurilor* și să furnizeze *indicații practice referitoare la procedeele de determinare a costului, la recunoașterea ulterioară a acestora ca o cheltuială, precum și la diminuarea valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă*. În ceea ce privește aria de aplicabilitate, IAS 2 tratează toate stocurile de active deținute pe termen scurt, cu excepția stocurilor de produse agricole, forestiere sau a altor stocuri de această natură tratate de IAS 41 și a producției și serviciilor în curs de execuție din cadrul contractelor de construcții (IAS 11).

Există și alte Standarde, care fac referire la stocuri:

- **IAS 20** “Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, pentru stocurile subvenționate sau care fac obiectul unor contracte de asistență guvernamentală;
- **IAS 18** “Venituri”, pentru vânzarea stocurilor;
- **IAS 19** “Beneficiile angajaților”, pentru stocurile care se constituie ca beneficii ale angajaților;
- **IAS 8** „Politici [contabile](#), modificări ale estimărilor [contabile](#) și erori“, pentru corecția erorilor referitoare la stocuri sau modificările de politici referitoare la stocuri și implicațiile asupra situațiilor financiare;
- **IAS 12** “Contabilitatea impozitului pe profit”, pentru impactul politicilor legate de stocuri asupra impozitului pe profit;
- **IAS 14** “Raportarea pe segmente”, pentru necesitatea raportării stocurilor pe segmente de activitate și zone geografice;
- **IAS 23** “Costurile îndatorării“, pentru situațiile de capitalizare a dobânzilor în costul stocurilor;
- **IAS 21** „Efectele variației cursurilor de schimb valutar“, pentru impactul diferențelor de curs aferente stocurilor în valută sau stocuri aparținând unei entități externe sau operațiuni în străinătate;
- **IAS 29** „Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste“, pentru retratarea la inflație a stocurilor;

2.2 Evaluarea stocurilor și înregistrarea în contabilitate

IAS 2 prevede că stocurile trebuie *evaluate* la minimul dintre **cost** (valoarea de intrare) și **valoarea realizabilă netă** (VRN).

Costul stocurilor cuprinde toate costurile aferente achiziției și prelucrării, inclusiv costurile suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în final.

Valoarea realizabilă netă (VRN) este prețul de vânzare estimat, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării. Aceste estimări se bazează pe cele mai credibile dovezi în momentul în care are loc estimarea. În plus, la momentul estimării se ia în considerare și scopul pentru care stocurile sunt deținute (vânzare, producție). Orice diminuare a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă trebuie recunoscută drept cheltuială în perioada în care aceasta are loc.

Valoarea justă (VJ) (engleză: *fair value*) este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bunăvoie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. Este valoarea care depinde mai mult de piață și mai puțin de condițiile din întreprindere.

Dacă analizăm cele două valori, valoarea realizabilă netă și valoarea justă, constatăm că VRN este o *valoare specifică entității*, în timp ce valoarea justă este o *valoare de piață*. Adică, altfel spus, VRN se referă la suma netă pe care o entitate se așteaptă să o realizeze din vânzarea stocurilor pe parcursul desfășurării normale a activității, iar VJ reflectă suma pentru care același stoc ar putea fi schimbat pe piață între cumpărători și vânzători interesați și în cunoștință de cauză. Așadar, nu este obligatoriu ca cele două valori să fie egale.

În general, **recunoașterea** în contabilitate a unui Activ sau a unei Datorii presupune respectarea a două **condiții**: *este posibil ca activul să genereze intrări de beneficii economice în întreprindere, iar datoria să determine ieșirea acestora, iar costul activului sau a datoriei să poată fi determinat cât mai corect.*

În ceea ce privește stocurile de valori materiale, pentru ca **prima condiție** să fie îndeplinită, acestea trebuie să conducă la obținerea unor câștiguri sub orice formă pentru întreprindere, fie prin vânzare, fie prin contribuția la obținerea altor bunuri sau servicii ce vor fi vândute etc. De exemplu, *produsele reziduale* se înregistrează în contabilitate doar atunci când pot fi valorificate, adică atunci când pot fi vândute și valoarea cu care se înregistrează este stabilită plecând tocmai de la prețul de valorificare probabil. Un alt exemplu vizează *utilitățile* (energie, gaze naturale, apă etc.). Acestea nu produc avantaje economice viitoare și, ca atare, nu sunt recunoscute ca elemente de stoc în bilanț, ci sunt evidențiate ca și cheltuieli în contul de profit și pierdere.

O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie **determinarea costului** care urmează să fie recunoscut drept activ până când veniturile aferente sunt recunoscute. Regulile de respectat la *evaluarea elementelor din bilanț*, în general, și a **stocurilor**, în special, vizează cele patru momente obligatorii: **intrarea în patrimoniu, cu ocazia inventarierii, la închiderea exercițiului și ieșirea din patrimoniu.**

a). La data intrării în patrimoniu bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită **valoare contabilă**, care poate fi: valoarea de achiziție sau *costul de achiziție*, pentru bunurile procurate cu titlu oneros; *costul de producție*, pentru bunurile produse în unitatea patrimonială; *valoarea justă*, pentru bunurile primite cu titlu gratuit și pentru cele care fac obiectul schimbului; *valoarea de aport*, pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social.

Costul de achiziție al unui element de natura stocurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile (de ex., taxe aferente importului, cum sunt: taxele vamale, comisioanele vamale, accizele; T.V.A. la unitățile neplătitoare, înscris în facturile primite, fiind o cheltuială nerecuperabilă, se include în costul de achiziție al bunului, altfel, T.V.A. deductibilă poate fi recuperată de la autoritățile fiscale și nu se include în costul bunului cumpărat), cheltuielile de transport-aprovizionare și alte

cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv. *Nu se includ* în costul de achiziție reducerile comerciale.

Exemplu general privind determinarea costului de achiziție a stocurilor

O firmă cumpără mărfuri în următoarele condiții:

- prețul negociat cu furnizorul = 7 lei;
- transportul facturat de o societate de transport = 1 leu;
- asigurarea mărfurilor pe timpul transportului = 0,2 lei;
- cheltuielile cu recepționarea și depozitarea = 0,1 lei.

Care este costul mărfurilor achiziționate?

Răspuns: 8,3 lei.

Exemplu privind determinarea costului de achiziție a stocurilor importate

O firmă importă materii prime, în următoarele condiții: valoarea în vamă = 10.000 Euro; taxa vamală = 10%; cheltuielile cu transportul de la vamă până la sediul firmei = 357 lei, inclusiv T.V.A.; asigurarea materiilor prime pe timpul acestui transport = 200 lei. Cursul valutei menționat pe „Declarația vamală de import” este de 3,60 lei.

Care este costul materiilor prime?

Costul total al materiilor prime este de $= 36.000 + 3.600 + 300 + 200 = 40.100$ lei.

Exemplu privind determinarea și înregistrarea costului stocurilor în cazul importului

O societate comercială importă bunuri de natura mărfurilor. Se cunosc următoarele informații:

- valoarea din factura furnizorului extern = 10.000 USD;
- costul transportului pe parcurs extern = 400 USD;
- asigurarea pe parcurs extern = 300 USD;
- taxa vamală = 25%;
- acciza = 10%;
- T.V.A. = 19%.

Cursul valutei menționat pe *Declarația vamală de import* este de 3,02 lei. Obligațiile fiscale se plătesc în vamă. Se determină costul de achiziție a mărfurilor și se efectuează înregistrările în contabilitate

Calcululele sunt următoarele:

Valoarea în vamă este de 10.700 USD x 3,02 lei = 32.314 lei

Taxa vamală este de 32.314 lei x 25% = 8.078,5 lei

Acciza este de 40.392,5 x 10% = 4.039,25 lei

T.V.A. = 44.431,75 x 19% = 8.442,03 lei

Costul de achiziție a mărfurilor este de = 44.431,75 lei

Înregistrarea operațiilor

1. Recepția mărfurilor:

371	“Mărfuri”	=	%	44.431,75
	401	“Furnizori”		32.314
	446	“Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate/Taxa vamală”		8.078,5
	446	“Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate/Accize”		4.039,25

2. Plata obligațiilor fiscale:

%	=	5121	“Conturi curente la bănci”	20.771,277
446	“Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate/Taxa vamală”			8.078,5
446	“Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate/Accize”			4.039,25

3. Înregistrarea TVA (taxare inversă)

4426	“TVA deductibilă”	=	4427	“TVA colectată”	8.442,03
------	-------------------	---	------	-----------------	----------

Costul de producție al unui bun este format din costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție (fixe și variabile) alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Cheltuielile fixe sunt cele care rămân constante indiferent de volumul producției, cum sunt: unele amortizări, cheltuielile cu întreținerea și conducerea secțiilor etc., iar *cheltuielile variabile* sunt proporționale cu producția, și anume: cheltuieli indirecte cu materialele, unele salarii indirecte, o parte din cheltuielile cu energia electrică etc. Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de prelucrare se face *pe baza capacității normale de producție*. Capacitatea normală de producție este producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale. *Valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor active*. Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în perioada în care a apărut. În schimb, atunci când se înregistrează o producție mai mare decât nivelul normal, valoarea regiei fixe este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. În cazul unui prestator de servicii, costul producției în curs înregistrată ca stoc (contul 332) este format din: manoperă și alte cheltuieli cu personalul implicat direct în prestarea serviciilor; cheltuieli indirecte de producție, fixe și variabile. În costul de producție *nu se includ* pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, în afară de cazurile în care asemenea cheltuieli sunt necesare în procesul de producție anterior trecerii într-o altă fază de fabricație, cheltuielile de desfacere, cheltuielile generale de administrație și cheltuielile financiare, cu excepțiile prevăzute în IAS 23 „Costurile îndatorării” (de ex., atunci când participă la aducerea stocurilor în forma finală).

Exemplu privind determinarea costului de producție a stocurilor

Cheltuielile generate de activitatea de producție și regăsite în contabilitatea financiară, pe baza cărora se determină costul de prelucrare, sunt analizate și grupate astfel: costuri directe, costuri indirecte (fixe și variabile), costuri generale de administrație și costuri de desfacere. Presupunem că pentru realizarea produsului A, cheltuielile prezintă următoarea structură:

- costuri directe = 57.800 lei
- costuri indirecte = 20.600 lei, din care: 12.600 lei (cheltuieli variabile) și 8.000 lei (cheltuieli fixe)
- cheltuieli generale de administrație = 30.400 lei
- cheltuieli de desfacere = 7.600 lei

Total costuri = 116.400 lei

Nivelul normal al capacității de producție a întreprinderii este de 160.000 buc, iar nivelul real al producției este de 120.000 buc.

Elementele care intră în calculul costului de producție sunt:

- cheltuieli directe = 57.800 lei +
- cheltuieli indirecte variabile = 12.600 +
- cheltuieli indirecte fixe încorporabile = $120.000/160.000 \times 8.000 = 6.000$ lei

Costul total al produsului A = 76.400 lei

Costurile neîncorporabile cuprind:

- regia fixă nealocată (recunoscută ca o cheltuială a perioadei) = $8.000 - 6.000 = 2.000$ lei
- cheltuieli generale de administrație = 30.400 lei
- cheltuieli de desfacere = 7.600 lei

Total costuri neîncorporabile = 40.000 lei

Exemplu privind alocarea costurilor indirecte fixe pe produs în funcție de capacitatea normală de producție

Așa cum am menționat anterior, în condițiile unei producții scăzute, valoarea regiei fixe alocate nu se majorează; în acest caz se ia în calcul capacitatea normală de producție. Invers, în caz de supraproducție, utilizarea capacității normale ca bază de alocare ar determina supraevaluarea costurilor; în această situație se ia în calcul producția reală.

O întreprindere fabrică un produs în următoarele condiții:

- cheltuielile cu materialele directe = 30 lei
- manopera directă = 10 lei
- cheltuieli indirecte variabile = 5 lei
- cheltuieli indirecte fixe = 2.000 lei
- capacitatea de producție considerată normală = 1.000 produse

Producția obținută este următoarea: 1.000 unități (N-1), 1.500 unități (N) și 800 unități (N+1).

Care este costul de producție având în vedere costurile alocate?

În condițiile date, situația se prezintă astfel:

Elemente de cost	N-1	N	N+1
Materiale consumate	30.000	45.000	24.000
Manopera directă	10.000	15.000	8.000
Cheltuieli indirecte variabile	5.000	7.500	4.000
Cheltuieli indirecte fixe	2.000	2.000	2.000
Cost total	47.000	69.500	38.000
Cantitatea obținută	1.000	1.500	800
Cost unitar	47	46,33	47,5

În cazul în care se ia în calcul capacitatea normală de producție, situația este următoarea:

Elemente de cost	N-1	N	N+1
Materiale consumate	30.000	45.000	24.000
Manopera directă	10.000	15.000	8.000
Cheltuieli indirecte variabile	5.000	7.500	4.000
Cheltuieli indirecte fixe alocate	2.000	$1.500/1.000 \times 2.000 = 3.000$	$800/1.000 \times 2.000 = 1.600$

Cost total	47.000	70.500	37.600
Cantitatea obținută	1.000	1.500	800
Cost unitar	47	47	47

După cum se observă, capacitatea normală de producție majorează costurile în caz de supraproducție și le diminuează atunci când producția este scăzută. În concluzie, în caz de supraproducție, costul este de 46,33 lei pe produs și nu de 47 lei.

În ceea ce privește *cheltuielile financiare*, cum sunt *dobânzile și diferențele de curs valutar aferente acestora* privind împrumuturile care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ pe termen lung sau cu ciclu lung de fabricație, acestea pot fi incluse în costul acelui activ, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de IAS 23 „Costurile îndatorării” (atunci când se aplică acest tratament contabil). Mai exact, costurile îndatorării sunt capitalizate (incluse în costul stocurilor) atunci când este posibil ca acestea să aibă drept rezultat obținerea de beneficii economice viitoare pentru întreprindere și pot fi evaluate cât mai corect posibil. În plus, sunt considerate active pe termen lung, stocurile (doar stocurile le avem în vedere aici) care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea vânzării și mai puțin acele stocuri care sunt fabricate în mod curent și repetitiv.

Exemplu privind includerea dobânzilor în costul stocurilor

O firmă realizează o construcție în scopul vânzării. Pentru construcția clădirii, firma contractează un împrumut bancar, care se acordă în două tranșe, astfel: la 01.01.2009 - 40.000 Euro și la 01.07.2009 – 60.000 Euro, cu o dobândă de 15% pe an. La evaluarea construcției, dobânda fiind direct legată de realizarea acesteia este capitalizată. Costul îndatorării care poate fi capitalizat la sfârșitul exercițiului financiar 2009 este de: $40.000 \text{ Euro} \times 15\% + 60.000 \text{ Euro} \times 15\% \times 6/12 = 10.500 \text{ Euro}$. Dacă firma plasează o parte din banii primiți sub formă de împrumut altei entități, atunci dobânda primită se va deduce din dobânda de plătit și nu se va lua în calculul capitalizării. În cazul anterior, dacă din cei 60.000 Euro, firma împrumută altei entități 30.000 Euro cu o dobândă de 16% pe an, dobânda de primit este de 2.400 Euro ($30.000 \text{ Euro} \times 16\% \times 6/12$). În acest caz, dobânda care poate fi capitalizată este de: $10.500 \text{ Euro} - 2.400 \text{ Euro} = 8.100 \text{ Euro}$.

O altă categorie de *cheltuieli financiare* care ar putea fi incluse în costul stocurilor vizează *diferențele de curs valutar nefavorabile aferente datoriilor*. De exemplu: în cazul achizițiilor în valută, atunci când, inițial, este primit doar avizul de însoțire, factura fiind primită mai târziu (la alt curs de schimb) sau în cazul unui contract de leasing financiar, cu valorile exprimate în valută, atunci când se exercită opțiunea de cumpărare, iar cursurile de schimb sunt diferite.

Exemplu privind achizițiile fără factură în valută (valoarea facturii diferă de valoarea din avizul de însoțire)

O firmă cumpără mărfuri în următoarele condiții:

- valoarea înscrisă în avizul de însoțire este de 10.000 Euro x 4 lei;
- valoarea înscrisă în factura primită ulterior este de 10.100 Euro * 4,30 lei.

Care este costul de achiziție a mărfurilor? Diferența de curs valutar afectează cheltuielile financiare în această situație?

La primirea avizului de însoțire, mărfurile sunt evaluate la 10.000 Euro x 4 lei = 40.000 lei

La primirea facturii, costul total al mărfurilor este de 43.430 lei. Diferența de 3.430 lei se include în costul mărfurilor, fără a afecta cheltuielile financiare (665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”). *Aceasta reprezintă o diferență de achiziție și nu o creștere a datoriei.*

O entitate poate achiziționa stocuri în condiții *de decontare amânată*. Atunci când acordul conține efectiv un element de finanțare, diferența între prețul de cumpărare în condiții normale și suma plătită este recunoscută ca o cheltuială cu dobânda de-a lungul perioadei de finanțare (inversul actualizării creanțelor).

Exemplu:

O întreprindere cumpără materii prime de la un furnizor a căror contravaloare va fi achitată peste 12 luni. Costul materiilor prime este de 20.000 lei, iar rata anuală a dobânzii este de 10%. În aceste condiții, la momentul achiziției, valoarea de înregistrare a materiilor prime va fi de 18.181 lei ($20.000/1,1$), iar diferența de 1.819 lei va tratată ca o cheltuială în avans.

b). La inventariere, evaluarea fiecărui element se face la *valoarea de inventar*, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Standardul referitor la stocuri menționează că la inventariere acestea sunt evaluate la *valoarea realizabilă netă*.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat, care ar putea fi obținut în cursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului (de ex: costuri suportate în urma ambalării pentru cadouri) și costurile necesare vânzării (de ex: cheltuielile cu publicitatea produselor). Costul stocurilor devine nerecuperabil atunci când stocurile au suferit deteriorări, au fost uzate moral, atunci când prețurile de vânzare s-au diminuat sau atunci când au crescut costurile estimate pentru vânzarea acestora.

c). La închiderea exercițiului financiar, elementele bilanțiere sunt evaluate la *valoarea contabilă pusă de acord cu valoarea de inventar*. Diferențele în plus pentru elementele de activ și cele în minus pentru elementele de pasiv nu se înregistrează în contabilitate. În schimb, diferențele în minus aferente elementelor de activ și diferențele în plus aferente pasivelor se înregistrează pe seama amortizării, ajustării pentru depreciere sau a provizioanelor. Activele vor fi evidențiate în bilanț la *valoarea netă contabilă*, care poate fi egală cu valoarea de intrare, iar pasivele numai la valoarea de intrare (adică provizioanele aferente datoriilor se evidențiază distinct ca pasive și se adună, nu se scad, cum sunt ajustările aferente activelor).

La închiderea exercițiului, stocurile sunt evaluate „la valoarea cea mai mică dintre cost (valoarea de intrare) și valoarea realizabilă netă”¹. În cazul în care valoarea realizabilă netă este cea prezentată în situațiile financiare, atunci valoarea contabilă a stocurilor este corectată cu mărimea ajustării. Altfel spus, în situațiile în care costul stocurilor nu poate fi recuperat, valoarea acestora trebuie diminuată până la valoarea realizabilă netă, în vederea respectării principiului prudenței (activele nu pot să fie prezentate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor). Important de menționat este faptul că *valoarea materialelor și a consumabilelor folosite în producție nu este diminuată, dacă se estimează că produsele finite în care urmează să fie încorporate vor fi vândute la un preț mai mare sau egal cu costul lor.*

¹ IAS 2, „Stocuri”

Estimarea valorii realizabile nete se face în funcție de fluctuațiile prețurilor și costurilor, de scopul pentru care stocurile sunt deținute (de ex., pentru stocurile ce urmează a fi vândute în baza unor contracte ferme, valoarea realizabilă netă este prețul stabilit în contract; în situația în care cantitatea contractată este mai mică decât cantitatea deținută, VRN a surplusului se va determina pornind de la prețurile generale de vânzare practicate pe piață). De obicei, stocurile sunt diminuate până la valoarea realizabilă netă *element cu element*. Există și situații în care poate fi mai adecvat să se grupeze elemente similare sau conexe și să se testeze pentru depreciere simultan.

Exemplu:

O firmă deține în stoc mărfuri care sunt evidențiate în contabilitate la valoarea de înregistrare de 50.000.000 lei. La inventariere se apreciază că valoarea realizabilă netă a acestora este de:

a). 45.000.000 lei;

b). 53.000.000 lei.

În bilanț, mărfurile vor fi prezentate în cazul

a) la valoarea de 45.000.000 lei

b) la valoarea de 50.000.000 lei.

Exemplu:

Se cunosc următoarele informații referitoare la stocurile de produse finite I, II, III:

Produs	Cost	VRN	Min (Cost, VRN)
I	10.000	11.000	10.000
II	15.000	17.000	15.000
III	26.000	17.000	17.000
Total	51.000	45.000	42.000

Valoarea realizabilă netă a stocurilor de produse finite este de 42.000 lei. Diferența de 9.000 lei (51.000 – 42.000) se va înregistra ca o ajustare pentru depreciere.

d). La data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune, în general, la *valoarea de intrare*.

La ieșirea din patrimoniu sau la darea în consum a stocurilor, standardul internațional de contabilitate nr. 2 „Stocuri” prevede ca *tratament contabil*, fie utilizarea metodei *FIFO* („Primul-intrat, primul-ieșit”), fie cea a *costului mediu ponderat*. Odată aleasă, metoda trebuie aplicată consecvent de la un exercițiu financiar la altul și pentru elemente similare. În caz contrar, notele explicative vor conține informații privind motivul schimbării metodei, precum și efectele sale asupra rezultatului exercițiului. Tratatamentul contabil alternativ permis pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din patrimoniu recomandă metoda *LIFO* („ultimul-intrat, primul-ieșit”). Schimbările metodelor de evaluare a stocurilor conduc la „manipularea rezultatului”, astfel că profitul unei întreprinderi nu depinde doar de performanțele economice și financiare, ci și de opțiunea pentru o anumită metodă de evaluare.

Ca tehnici generale de măsurare a costului stocurilor, IAS 2 menționează *metoda costului standard* și *metoda prețului cu amănuntul*. În plus, pentru bunurile identificabile și nefungibile, pentru determinarea costului se poate utiliza *metoda identificării specifice*. În cazul utilizării metodei prețului cu amănuntul, costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute (a adaosului comercial) din prețul de vânzare al stocurilor.

Recunoașterea valorii stocurilor ca și cheltuieli ale perioadei (în cazul în care pentru contabilizare se recurge la metoda inventarului permanent) are loc atunci când

stocurile sunt *vândute* sau *consumate*, în aceeași perioadă în care este recunoscut și venitul final corespunzător. Acest proces conduce la *conectarea cheltuielilor la venituri*, subprincipiu al principiului independenței exercițiilor. De asemenea, orice *diminuare a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă* și *toate pierderile de stocuri* sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada respectivă. O altă situație apare atunci când un element de natura stocurilor este folosit drept *componentă pentru o imobilizare corporală*. În acest caz, stocul va fi recunoscut ca și cheltuială pe parcursul duratei utile de viață a celui activ, adică o dată cu amortizarea.

Exemplu privind diminuarea valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă

Cu ocazia inventarierii, s-a constatat o depreciere a valorii mărfurilor, adică s-a considerat că un stoc de mărfuri care are o valoare de înregistrare în contabilitate de 20.000 lei nu va putea fi vândut decât pentru o valoare de 17.500 lei (*valoarea realizabilă netă*). Comisia de inventariere a constatat că firma deține stocuri de mărfuri a căror perioadă de garanție a expirat în valoare de 3.000 lei (fără posibilitate de valorificare). Presupunem că în exercițiul financiar următor, primul stoc de mărfuri este vândut la un preț de vânzare de 22.000 lei.

Înregistrarea operațiilor:

1. *La sfârșitul exercițiului N, ajustarea pentru deprecierea mărfurilor este de 2.500 lei:*

6814	„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	397	“Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	2.500
------	---	---	-----	--	-------

2. *Înregistrarea stocurilor de mărfuri a căror perioadă de garanție a expirat:*

6588	„Alte cheltuieli de exploatare”	=	371	“Mărfuri”	3.000
------	---------------------------------	---	-----	-----------	-------

La sfârșitul exercițiului financiar N, în bilanț, mărfurile sunt prezentate la valoarea realizabilă netă de 17.500 lei (20.000 – 2.500). Mărfurile trecute pe cheltuieli nu mai apar în bilanț.

3. *Înregistrarea vânzării mărfurilor în exercițiul financiar următor:*

4111	“Clienți”	=	%		26.180
			707	“Venituri din vânzarea mărfurilor”	22.000
			4427	„T.V.A. colectată”	4.180

și descărcarea gestiunii:

607	“Cheltuieli privind mărfurile”	=	371	“Mărfuri”	20.000
-----	--------------------------------	---	-----	-----------	--------

4. *Anularea ajustării pentru depreciere:*

397	„Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	=	7814	“Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	2.500
-----	--	---	------	---	-------

Exemplu privind includerea unui stoc în valoarea contabilă a unei imobilizări

O firmă efectuează o reparație a unui utilaj pentru care schimbă o piesă care are o valoare de 5.000 lei. **Cum poate fi recunoscut acest cost?** Firma poate înregistra piesa de schimb direct ca o cheltuială, înregistrarea de principiu fiind: *cheltuieli = piese de schimb* sau poate proceda la includerea valorii piesei de schimb în valoarea utilajului.

În acest caz, înregistrarea de principiu este: *utilaje = piese de schimb*. Costul efectiv al piesei de schimb va afecta cheltuielile perioadei *pe măsura amortizării*.

2.3 Concluzii - Aspecte privind analiza financiară și interpretarea prevederilor IAS 2

Pentru evaluarea costului stocurilor, cel mai frecvent se apelează la *metoda identificării specifice* a costurilor individuale. Totuși, sunt cazuri în care este necesar să se utilizeze o formulă de determinare a costului stocurilor – FIFO sau CMP. Am menționat că IAS 2 nu mai permite utilizarea metodei LIFO, deoarece aceasta *nu prezintă cu fidelitate fluxurile stocurilor*, așa cum se întâmplă în cazul aplicării metodei FIFO. În plus IASB a remarcat că utilizarea formulei LIFO era adesea condusă de motivații fiscale. În aceste condiții, IASB a considerat că nu se acceptă folosirea unui tratament inferior doar din considerente fiscale. În situația în care unele companii utilizează, pentru evaluarea stocurilor la ieșirea din evidență sau la darea în consum, metoda LIFO, în vederea asigurării comparabilității informațiilor contabile cu a altor firme din același sector de activitate, stocurile trebuie retratate conform FIFO sau CMP. Într-o manieră similară, entitățile care nu aplică IFRS, vor aplica aceleași ajustări la situațiilor lor financiare, înainte de a fi comparate cu entitățile care aplică IFRS. Se consideră că soldurile conturilor determinate cu ajutorul metodei FIFO reflectă mai fidel valoarea economică a companiei, în sensul că acestea sunt evaluate la cele mai recente prețuri de cumpărare.

Alegerea unei metode contabile de evaluare a stocurilor are în cele din urmă un impact asupra *variabilelor din situațiile financiare* și, în consecință, asupra *indicatorilor economico-financiar*. De exemplu, dacă vom compara LIFO cu FIFO, vom constata că LIFO conduce la: un cost mai ridicat al bunurilor vândute, venituri mai scăzute, fluxuri de numerar mai scăzute (impozite mai mici), active circulante mai mici. Invers se va întâmpla în cazul utilizării metodei FIFO. În acest context, dacă vom compara câțiva indicatori economico-financiar, vom constata că aceștia înregistrează valori diametral opuse. Astfel:

- *marja profitului net (profit net/cifra de afaceri)* este mai mică, dacă se utilizează LIFO și mai mare, dacă se utilizează FIFO;
- *rata lichidității curente (active curente/datorii curente)* este mai mică, dacă se utilizează metoda LIFO și mai mare, dacă se utilizează metoda FIFO;
- *viteza de rotație a stocurilor (costul vânzărilor/stocul mediu)* este mai mare, dacă se utilizează LIFO și mai mică, dacă se utilizează FIFO;
- *gradul de îndatorare (datorii pe termen lung/capitaluri proprii)* este mai mare în cazul utilizării LIFO și mai mic, în cazul utilizării FIFO (capitaluri proprii mai mici în primul caz);
- *rentabilitatea activelor (profit net/total active)* este mai mică, în cazul utilizării metodei LIFO și mai mare, în cazul utilizării metodei FIFO etc.

BIBLIOGRAFIE

1. Adriana Duțescu – Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, Ediția a II-a revizuită, Ed. CECCAR, București 2002
2. Ana Alexandrina Matei – Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor, manual pentru clasa a XI-a, Ed. CD Press, București 2006
3. Aureliana Guoadelia Cojocă, Doina Ana Maria Petre – Contabilitate, manual pentru clasa a IX-a, Ed. Economică Preuniversitară, București 2004
4. C.Diaconovici – Enciclopedia română, tom III, Sibiu 1904
5. CECCAR – Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – Stocuri, Ed. CECCAR, București 2004
6. Codul Fiscal adoptat prin Legea Nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare
7. D.Patrice (coord) - Bazele comerțului - Ed.Economica, Bucuresti,1999
8. Dictionnaire commercial de L'Academie des sciences commerciales, Ed. Hachette, Paris, 1979,
9. Dicționarul Explicativ al Limbii Române – Editura Univers Enciclopedic, București 1998
10. Dumitru Dima ș.a. – Fundamentele științei mărfurilor. Mărfuri alimentare – Ed. Economică, București 2005
11. Iacob Petru Pânteă – Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ed. Intelcredo. Deva 2007
12. Iacob Petru Pânteă, Gheorghe Bodea – Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene, Ed. Intelcredo, Deva 2007
13. Ioan Jinga, Elena Istrate – Manual de pedagogie, Editura All, București 2006
14. L. Șăineanu – Dicționar universal al limbii române, ed. rev. și adaug. De Al. Dobrescu ș.a., MYDO Center Iași, Litera Chișinău 1998
15. L. Șăineanu – Dicționarul universal al limbii române, ed.a 6-a, Scrisul românesc, Craiova 1945
16. Legea contabilității nr.82/1991 republicată
17. Marieta Olaru ș.a. – Fundamentele științei mărfurilor – Ed. Economică, București 2001
18. Mihai Ristea (coord) – Contabilitatea financiară a întreprinderii – Ed. Universitară, Bucuresti 2005
19. Mihai Ristea, Corina Graziella Dumitru – Contabilitate aprofundată, Ed. Universitară București 2005
20. Mihai Ristea, Mirela Dima – Contabilitatea societăților comerciale – Ed. Universitară, București 2002
21. OMF nr. 1850 privind registrele și formularele financiar-contabile, publicat în MO nr. 23/07.01.2005, Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate, comune pe economie pentru activitatea financiară și contabilă
22. OMFP 3055/2009 cu modificările ulterioare
23. Oprea Călin, Mihai Ristea – Bazele contabilității – Ed. Didactică și Pedagogică, București 2004
24. Philip Kotler – Managementul Marketingului – Ed. Teora, București 2005
25. Violeta Isai – Contabilitate – manual pentru clasa a XI-a, Ed. All Educational, București 2001
26. Wiley IFRS 2005 – Interpretarea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate și Raportare Financiară, Ed. BMT Publishing House, București 2005

CUPRINS

Capitol sau subcapitol	Pagina
1. Delimitări și structuri privind stocurile	1
1.1 Componentele stocurilor	1
1.2 Definirea mărfurilor	2
1.3 Clasificarea mărfurilor	3
1.4 Circulația mărfurilor și comerțul cu amănuntul	5
1.5 Evaluarea stocurilor	7
1.5.1 Evaluarea la intrare	7
1.5.2 Evaluarea la ieșire	8
1.5.3 Evaluarea stocurilor la inventar	8
1.5.4 Evaluarea stocurilor la bilanț	9
1.6 Conturi utilizate în comerțul cu amănuntul	9
1.7 Metode de evidență analitică a stocurilor	11
1.8 Documente specifice comerțului cu amănuntul	12
1.8.1 Avizul de însoțire a mărfii	12
1.8.2 Factura fiscală	13
1.8.3 Chitanță	14
1.8.4 Nota de recepție și constatare de diferențe	15
1.8.5 Bonul de consum	15
1.8.6 Fișa de magazie	16
1.8.7 Raportul de gestiune	16
1.8.8 Monetarul	17
1.8.9 Registrul de casă	17
1.9 Înregistrarea în contabilitate a principalelor operații economice din comerțul cu amănuntul	17
1.9.1 Contabilitatea mărfurilor la cost de achiziție	18
1.9.2 Contabilitatea mărfurilor la preț de vânzare cu ridicata	19
1.9.3 Contabilitatea mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul	20
1.9.4 Contabilitatea vânzării mărfurilor cu plata în rate	21
1.9.5 Contabilitatea achizițiilor de mărfuri cu reduceri comerciale și financiare	23
1.9.6 Contabilitatea importului de mărfuri	25
1.9.7 Contabilitatea exportului de mărfuri	26
1.9.8 Contabilitatea mărfurilor în consignație	27
1.10 Concluzii privind contabilitatea stocurilor	30
2. Tratamente contabile privind stocurile – IAS 2	32
2.1 Baza conceptuală a IAS 2	32
2.2 Evaluarea stocurilor și înregistrarea în contabilitate	32
2.3 Concluzii – Aspecte privind analiza financiară și interpretarea prevederilor IAS 2	41
Bibliografie	42
Cuprins	43