/ASEM/ Academy of Economic Studies of Moldova

DSpace CRIS Repository at ASEM **https://cris.ase.md**

IREK ASEM Facultatea Contabilitate

Aspecte privind contabilizarea reducerilor comerciale

Harea, Ruslan

ASEM

https://cris.ase.md/handle/123456789/4802

978-9975-75-989-2

Downloaded from DSpace CRIS Repository at ASEM, DSpace CRIS at ASEM serve as Institution's institutional repo

ASPECTS REGARDING THE ACCOUNTING OF COMMERCIAL DISCOUNTS

ASPECTE PRIVIND CONTABILIZAREA REDUCERILOR COMERCIALE

CZU: 657.442

[1]HAREA Ruslan, [2]GRAUR Anatol

[1, 2] Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

Abstract. *This paper presents the types of commercial discounts and the modality of its accounting. In addition, it is presented the way of reflecting the sale operations in case those commercial discounts are made. In the article are characterized aspects of calculation of discount ratio. There are proposed modalities of documentation of discounts before and after the sale. The forms of discounts are analyzed through some examples, including real data. The contents of this paper are generalized in a scheme that presents some proposals regarding the improvement of discounts accounting that can be applied in the practice.*

Keywords: *accounting, commercial discounts, sale of goods.*

JEL Classification: *M41.*

Reducerile comerciale sunt probabil cel mai popular instrument de vânzare în afaceri. Fără îndoială, multe companii reduc prețul pentru produsele sau serviciile lor sub diferite forme, de exemplu:

- *cumpărați 1, obțineți 1 gratuit;*
- *obțineți 10%-20% reducere pentru cumpărături peste o sumă minim prestabilită;*
- *tichete de discount cadou;*
- *reduceri de decontare (bonus pentru plata anticipată sau pentru plata în numerar) și multe altele.*

Ce înseamnă cu adevărat reducerile pentru noi, contabilii? În cele mai multe cazuri, probleme. Motivul este că reducerile afectează în mod direct evaluarea diferitelor elemente din stoc și ulterior din situațiile financiare și, eventual, tratamentul contabil - perioada de gestiune și ordinea înregistrărilor contabile.

În acest articol se prezintă cum ar trebui să fie tratate reducerile atât din punctul de vedere al vânzătorului, cât și al cumpărătorului. Se încearcă a explica de ce reducerea nu este întotdeauna atât de mare și cum ar trebui să se decidă cu privire la valoarea reducerii pe baza propriilor marje comerciale din vânzări. De cele mai multe ori este greu de înțeles că nu toate entitățile sau comercianții își pot permite reduceri. Da, în milte situații reducerile comerciale reprezintă un instrument scump de vânzare!

Entităţile comerciale cedează tot mai des diverse reduceri cumpărătorilor de mărfuri. Care este modul şi ordinea de contabilizare a acestor operaţii?

Reducere comercială reprezintă suma de micşorare a preţului de vânzare pentru anumite mărfuri vândute către cumpărători în condiţii reciproc avantajoase. Reducerile comerciale se cedează ca un scăzământ din preţul de vânzare a mărfurilor ori prin cedarea cu titlu gratuit a unei cantităţi din marfa vândută. În conformitate cu practica prevalentă sau condițiile de cumpărare și vânzare, o anumită sumă de bani determinată la o rată fixă și dedusă din prețul facturii sau suma de primit este denumită reducere.

Necesitatea acordării sau beneficierii de reduceri porneşte de la următoarele premise:

- se urmăreşte scopul menţinerii preţului de piaţă la nivel fix pentru promovarea unui produs nou sau lichidarea stocurilor „moarte”;
- posibilitatea vânzării partidelor de marfă cu aspect comercial defectuos, demodate sau cu condiţii insuficiente de calitate;

- se apreciază prioritatea stabilirii unor relaţii economice îndelungate cu parteneri de încredere;
- sunt asigurate posibilităţi de achitare înainte de termenul de plată sau de executare a plăţilor preliminare etc.

În activitatea comercială din Republica Moldova, în calitate de reducere de preţ se utilizează, de obicei, noţiunea de *rabat comercial*. Suntem de părerea că rabatul comercial nu este noţiunea perfectă pentru asemenea reduceri.

Astfel, reducerea practicată în mod excepţional asupra preţului de vânzare, ţinându-se seamă de volumul vânzărilor efectuate şi respectiv de ponderea unor cumpărători în clientela organizaţiei economice vânzătoare poate fi numită *remiză*. De asemenea, remiza este întâlnită mai ales în practica de alimentaţie publică şi reprezintă un surplus adăugat la nota de plată în vederea constituirii unei sume destinate acoperirii salariilor personalului, precum şi a unor perisabilităţi la vesela din porţelan, faianţă, sticlă etc.

Acea reducere de preţ calculată asupra ansamblului operaţiunilor cu acelaşi cumpărător în timpul unei anumite perioade de gestiune, ţinând seama de consecvenţa şi continuitatea acestor operaţii pe viitor măcar în aceleaşi proporţii, poartă denumirea de *risturnă*.

Rabatul, la rândul său, este reducerea excepţională asupra preţului de vânzare convenit în prealabil, atunci când se constată diferenţe de calitate sau abateri de la standarde pentru mărfurile ce fac obiectul tranzacţiei.

Entitățile comerciale stabilesc în mod individual preţul de vânzare la mărfurile din stoc şi reducerile comerciale reprezintă o diminuare a venitului scontat determinat anterior în preţ prin însumarea adaosului comercial. O dată cu aceasta, preţul final al mărfurilor din care se retrage reducerea comercială nu poate fi o clauză obligatorie a contractului de cumpărare-vânzare, dacă mărimea reducerii nu este specificată în contract.

De obicei, la achiziţia de mărfuri în cantităţi mai mari, reducerea comercială este acordată în cazul tranzacționării unui tip de marfă, pe când la procurarea mărfurilor în sume substanţiale, mărimea reducerii se aplică la toate tipurile de mărfuri. În această situaţie, reducerea cedată de către vânzător permite stimularea desfacerilor, sporind veniturile din vânzări din contul accelerării circulaţiei de mărfuri în urma majorării cifrei de afaceri.

Reducerile comerciale, indiferent de tipul acestora, se contabilizează la momentul cedării acestora de către vânzător. Evident că doar cumpărătorul este în drept să decidă dacă acceptă sau nu reducerea şi până la facturarea mărfurilor reducerea comercială nu influenţează operaţiile contabile, în documente înregistrându-se valoarea mărfurilor fără reducere, adică preţul de vânzare final. În acest caz, vânzătorul înregistrează marfa vândută la valoarea fără reducere, iar pentru cumpărător, preţul respectiv reprezintă costul efectiv de achiziţie. Momentul cedării reducerii comerciale se contabilizează doar în cazul când mărfurile vândute s-au contabilizat la preţul iniţial fără a diminua suma lor cu mărimea reducerilor. În aşa fel, la comerciant reducerea cedată se contabilizează prin formula inversă (stornarea) calculării adaosului comercial:

debit contul 831 „Adaos comercial”;
credit contul 217 „Mărfuri”.

Necesitatea de a înregistra formula contabilă de stornare se explică prin faptul că evidenţa mărfurilor la preţul de vânzare cu amănuntul presupune eliberarea mărfurilor către cumpărător la valoarea de vânzare care trebuie să coincidă cu preţul din factura eliberată cumpărătorului şi cu informaţia din evidenţa analitică a contului 217 „Mărfuri”. Acest aspect este utilizat în calculul adaosului comercial aferent mărfurilor vândute. Aşadar, în caz de reflectare eronată a sumei stornate, se va majora neîntemeiat mărimea adaosului comercial realizat.

Exemplu 1. Entitatea de comerţ cu amănuntul ţine evidenţa mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul. Preţul de achiziţie a mărfurilor reprezintă 84 000 lei, inclusiv TVA – 14 000 lei. Valoarea mărfurilor la preţ de vânzare constituie 120 000 lei, inclusiv TVA – 20 000 lei.

Mărfurile se comercializează cu 10% reducere, adică la preţ de 108 000 lei, inclusiv TVA – 18 000 lei. Reducerea se acordă la momentul vânzării şi se atribuie la lotul total de marfă.
La vânzător se vor întocmi următoarele formule contabile:

1. La valoarea de achiziție a mărfurilor primite în sumă lor totală:

debit contul *217 „Mărfuri”* – 70 000 lei;
debit contul *5344 „Datorii privind TVA”* – 14 000 lei;
credit contul *521 „Datorii comerciale curente”* – 84 000 lei.

2. Însumarea adaosului comercial la valoarea mărfurilor achiziţionate:

debit contul *217 „Mărfuri”* – 50 000 lei (120 000 lei – 70 000 lei);
credit contul *831 „Adaos comercial”* – 50 000 lei.

3. Se livrează mărfuri către cumpărător la preţ de vânzare din care pînă la facturare s-a aplicat reducerea în mărime de 10%:

debit contul *221 „Creanţe comerciale”* – 108 000 lei;
credit contul *5344 „Datorii privind TVA”* – 18 000 lei;
credit contul *6112 „Venituri din vânzarea mărfurilor”* – 90 000 lei.

4. Stornarea reducerii comerciale cedate cumpărătorului în mărime de 10%:

debit contul *831 „Adaos comercial”* – 12 000 lei;
credit contul *217 „Mărfuri”* – 12 000 lei (120 000 lei × 10%).

5. Reflectarea costului mărfurilor vândute la în suma costului de achiziţie:

debit contul *7112 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute”* – 70000 lei;
credit contul *217 „Mărfuri”* – 70 000 lei.

6. Decontarea sumei adaosului comercial aferent mărfurilor vândute:

debit contul *831 „Adaos comercial”* – 38 000 lei (50 000 lei – 12 000 lei);
credit contul *217 „Mărfuri”* – 38 000 lei.

Entitățile comerciale în condițiile utilizării metodelor de evidență auto,atizată a stocurilor care comercializează produse alimentare şi mărfuri industriale, utilizează sistemul de codificare şi terminalele speciale de casă ce asigură evidenţa fiecărei unități mărfare în parte. Acestea, de cele mai multe ori organizează evidenţa stocurilor de mărfuri la valoarea contabilă şi la vânzarea cu reducere nu este necesar de moderat cu mărimea reducerii.

Exemplu 2. Datele iniţiale sunt similare exemplului 1, doar că entitatea de comerţ ţine evidenţa mărfurilor la valoarea contabilă. În această situaţie se vor executa următoarele înregistrări contabile:

1. La valoarea mărfurilor intrate în gestiune în sumă totală:

debit contul *217 „Mărfuri”* – 70 000 lei;
debit contul *5344 „Datorii privind TVA”* – 14 000 lei;
credit contul *521 „Datorii comerciale curente”* – 84 000 lei.

2. Se livrează mărfurile către cumpărător la preţ de vânzare cu reducere comercială aplicată în mărime de 10%:

debit contul *221 „Creanţe comerciale”* – 108 000 lei;
credit contul *5344 „Datorii privind TVA”* – 18 000 lei;
credit contul *6112 „Venituri din vânzarea mărfurilor”* – 90 000 lei

3. Reflectarea costului mărfurilor vândute la valoarea contabilă:

debit contul *7112 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute”* – 70 000 lei;
credit contul *217 „Mărfuri”* – 70 000 lei.

Cumpărătorul poate beneficia de reduceri comerciale nu doar la momentul ridicării mărfurilor de la vânzător, ci peste o anumită perioadă cu condiţia acumulării unor volume de vânzare substanţiale. În acest caz, vânzătorul poate ceda reducerea după facturare în scopul cointeresării cumpărătorului în achitarea datoriilor pentru mărfurile vândute înaintea termenului limită stabilit în contract.

De menţionat, că cedarea reducerii comerciale duce la diminuarea venitului scontat şi, respectiv, la micşorarea sumei TVA datorată bugetului pentru livrarea executată. Articolul 98, punctul (a) al Codului Fiscal, permite ajustarea sumei TVA dacă valoarea livrării impozabile, aprobată anticipat, s-a schimbat ca rezultat al schimbării preţurilor, livrarea impozabilă a fost, în totalitate sau parţial, restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea, valoarea impozabilă a livrării impozabile a fost redusă în urma acordării discontului.

Exemplu 3. Entitatea de comerţ cu ridicata ţine evidenţa mărfurilor la valoarea contabilă. Mărfurile propuse spre vânzare valorează 120 000 lei, inclusiv TVA – 20 000 lei. Cumpărătorul procură mărfurile şi urmează să achite contravaloarea lor cu o reducere comercială în mărime de 10% din partida totală de 120 000 lei. Preţul de achiziţie al mărfurilor vândute constituie 84 000 lei, inclusiv TVA – 14 000 lei.
Operaţiile de vânzare a mărfurilor se înscriu în următoarele formule contabile:

1. Se livrează mărfuri către cumpărător la preţ de vânzare:

debit contul *221 „Creanţe comerciale”* – 120 000 lei;
credit contul *5344 „Datorii privind TVA”* – 20 000 lei;
credit contul *6112 „Venituri din vânzarea mărfurilor”* – 100 000 lei.

2. Reflectarea costului mărfurilor vândute la valoarea contabilă:

debit contul *7112 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute”* – 70 000 lei;
credit contul *217 „Mărfuri”* – 70 000 lei.

3. Se decontează suma reducerii comerciale în mărime de 10% cedate după facturare:

debit contul *7128 „Cheltuieli privind returnările şi reducerile”* – 10 000 lei (120 000 × 10%) fără TVA;
debit contul *5344 „Datorii privind TVA”* – 2 000 lei;
credit contul *221 „Creanţe comerciale”* – 12 000 lei.

Deseori reducerea comercială are drept scop accelerarea achitării pentru mărfurile vândute, ceea ce asigură o rotaţie mai frecventă a capitalului circulant al entităţii de comerţ, în special în condiţii de inflaţie în creștere. Acest tip de reduceri se cedează în mărime ce nu depăşeşte, de obicei, rata de refinanţare a Băncii Naţionale la credite. În aşa fel, dacă rata de refinanţare reprezintă 30%, atunci cota reducerii comerciale pentru 20 de zile de achitare din momentul livrării mărfurilor reprezintă 1,67% (30 × 20 / 360).
Pentru cumpărător, reducerile comerciale diminuează valoarea mărfurilor achiziţionate şi a mărimii TVA deductibile. De menţionat, că prevederile articolului 15 a Standardului Naţional de Contabilitate „Stocuri” permit diminuarea valorii mărfurilor primite la suma reducerilor beneficiate.
Aspectele de structurizare a reducerilor, ordinea documentării şi baza de aplicare se prezintă schematic în desenul nr. 1.
Reducerea comercială de care beneficiază entitatea de comerţ după momentul întrării mărfurilor în patrimoniu se stabileşte prin condiţiile contractuale, se acordă în procente şi trebuie materializate, după opinia noastră, în facturi de reduceri (în roşu) care să cuprindă şi taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor reduceri ce trebuie să formeze obiectul regularizărilor din decontul TVA. În factura în roşu, ar trebui specificată, după opinia noastră, numărul şi data facturii sau facturilor emise clientului asupra cărora se aplică reducerea reciprocă. Aceasta pentru înlesnirea eventualelor controale din partea organelor fiscale. Reducerile menţionate se fac succesiv (în cascadă), respectiv se aplică mai întâi rabatul şi apoi, dacă este cazul, remiza. Reducerea se aplică asupra sumei nete anterioare. Astfel, pentru acest caz se vor executa următoarele înregistrări:

debit contul 521 „Datorii comerciale curente” la suma calculată a reducerilor aplicabile;

credit contul 5344 „Datorii privind TVA” la suma TVA calculată la reducerea bonificată;
credit contul 831 „Adaos comercial” la suma reducerii de preţ calculate fără TVA.

În contabilitatea furnizorului de mărfuri se vor executa următoarele înregistrări contabile:
debit contul 833 „Returnarea şi reducerea preţurilor la bunurile vândute” la valoarea totală a reducerii prezentate spre decontare în sumă fără TVA;
debit contul 5344 „Datorii privind TVA” la suma TVA spre deducere în reducerea bonificată;
credit contul 221 „Creanţe comerciale” la valoarea mărfurilor eliberate în preţuri incluse în factură.

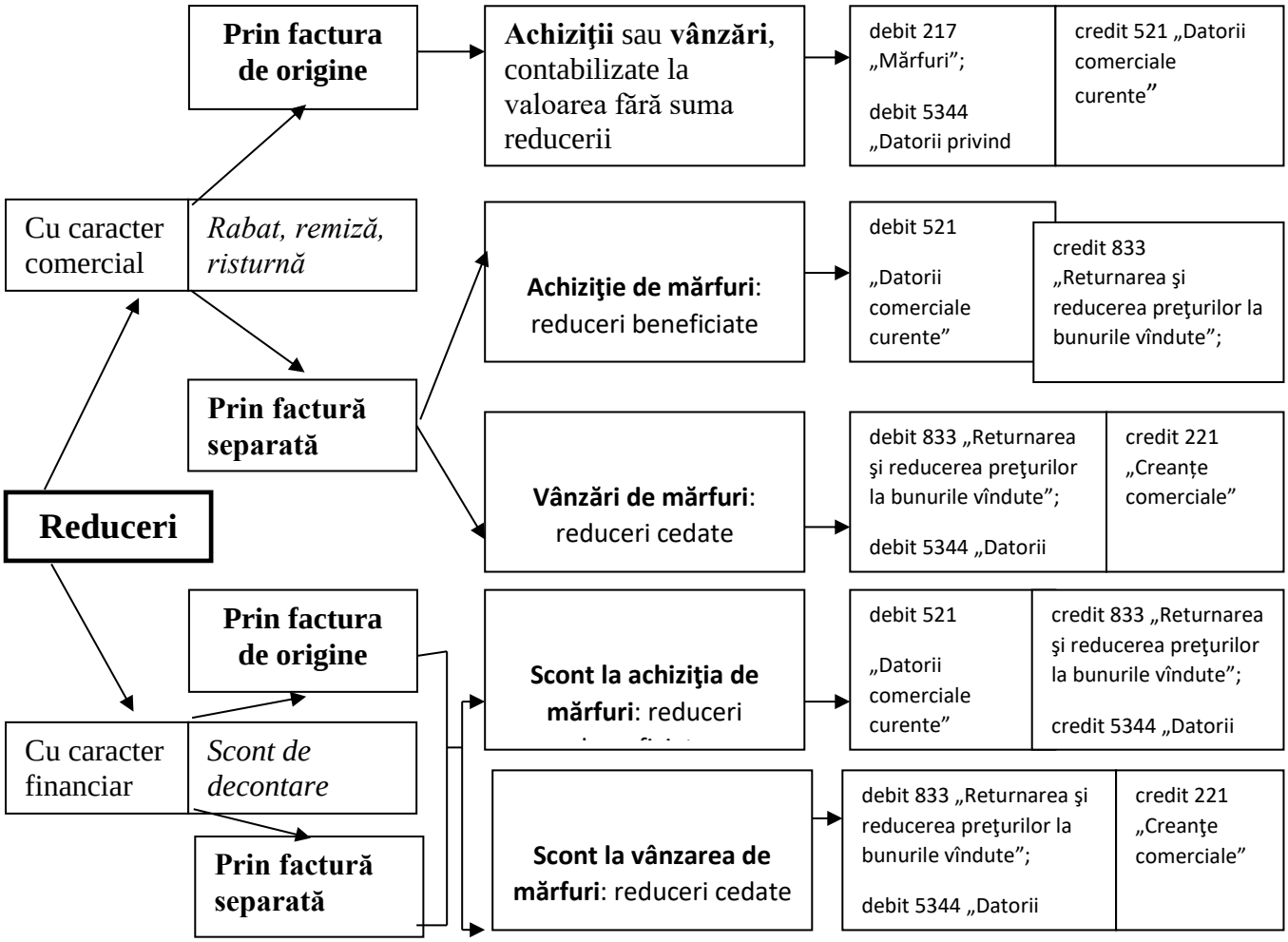


Figura nr. 1. Structura reducerilor cu caracter comercial şi operaţiile comerciale

În al doilea rând, pentru aprecierea preţului de vânzare cu amănuntul plus TVA care, de fapt, este valoarea care urmează să fie achitată de către cumpărător la procurarea mărfurilor, este necesară însumarea cotei TVA neexigibile. Această operaţie serveşte la înlăturarea impedimentului care afectează evidenţa şi decontarea separată a valorii propriu-zise a mărfurilor şi mărimea TVA aplicată la această valoare. Această operaţie se înregistrează prin formula contabilă:
debit contul 217 „Mărfuri” la valoarea TVA neexigibile incluse în preţ;
credit contul 837 „TVA neexigibilă”.

Agenţii economici care comercializează mărfuri en détail, având ca obiect de activitate principal sau complementar vânzarea către populaţie a mărfurilor alimentare şi nealimentare, adoptă, în marea majoritate a lor, preţul cu amănuntul ca preţ de evidenţă. De altfel, utilizarea preţului amintit se justifică sau altfel spus este recomandată în condiţiile unui comerţ en détail cu articole şi sortimente numeroase şi o frecvenţă mare a întrărilor şi ieşirilor, precum şi în situaţia organizării evidenţei analitice a mărfurilor după metoda global-valorică, ceea ce nu exclude posibilitatea adoptării lui şi în cazul evidenţei analitice cantitativ-valorică pe sortimente de mărfuri.

Preţul cu amănuntul care, după vânzarea mărfurilor, se cuvine integral agentului economic, deci fără TVA, se stabileşte de către acesta prin adăugarea la costul de achiziţie sau de producţie, după caz, a cotei de adaos comercial pe care o apreciază ca fiind posibilă de realizat, în funcţie de conjunctura pieţei. În legătură cu acest preţ se impune precizarea că în cazul agenţilor economici neplătitori de TVA el conţine, pe lângă cele două elemente amintite şi TVA facturată de furnizori şi reprezintă atât preţul de vânzare către populaţie, cât şi preţul de evidenţă sau de înregistrare în contul de mărfuri.

La rândul său, preţul cu amănuntul propriu-zis sau de vânzare către populaţie, practicat de agenţii economici plătitori de TVA şi, totodată, utilizat ca preţ de evidenţă, se determină prin însumarea preţului cu amănuntul fără TVA, menţionat anterior, cu suma absolută corespunzătoare cotei legale pentru acest impozit indirect.

Preţul de vânzare către populaţie datorită modificărilor cu caracter oarecum curent ale preţurilor de cumpărare, ale conjuncturii pieţei sau altor cauze, se poate reduce sau majora, după caz, prin influenţarea adaosului comercial, operaţie care se efectuează pe baza inventarului de schimbare de preţuri şi efectuarea înregistrării corespunzătoare în contabilitate. Asemenea operaţiune nu contravine prevederilor Standardelor Naţionale de Contabilitate întrucât nu afectează valoarea de întrare în patrimoniu a mărfurilor la costul de achiziţie. În legătură cu acest ultim aspect, care, poate fi aplicat în activitatea practică, se reţine că majorarea sau reducerea preţului cu amănuntul până la nivelul costului de achiziţie respectă regulile şi principiile contabile şi reprezintă un drept exclusiv al întreprinderilor comerciale.