

CAPITOLUL 2

Contabilitatea stocurilor, producției în curs de execuție și relațiilor de decontare cu terții

2.7. Contabilitatea stocurilor aflate la terți

2.8. Contabilitatea activelor biologice de natura stocurilor

2.9. Contabilitatea mărfurilor

2.10. Contabilitatea ambalajelor

2.11. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor

Contabilitatea stocurilor aflate la terți

constituie o componentă a averii entității, însă pentru o anumită perioadă sunt în răspunderea altor unități;

se pot afla la terți toate categoriile de stocuri din proprietatea unei unități, respectiv: materiile prime și materialele, produsele, activele biologice, mărfurile și ambalajele;

categoriile de stocuri menționate se pot afla la terți din **diferite cauze sau în anumite scopuri**, cum sunt:

- trimitere la terți pentru *prelucrare sau reparare*, pentru îmbunătățirea calității sau în scopul diversificării sortimentale;
- predare sau lăsare de bunuri în custodia altor unități *în scopul păstrării* pe o perioadă de timp determinată din cauza lipsei spațiilor de depozitare, condițiilor adecvate pentru menținerea calității, mijloacelor de transport corespunzătoare;
- prezentare și vânzare în cadrul *standurilor și expozițiilor*, la târguri naționale și internaționale;
- *vânzare în consignatie* a unor stocuri disponibile, atunci când nu există alte modalități de valorificare a acestora.

Contabilitatea stocurilor aflate la terți

Evidența stocurilor aflate temporar în afara unității din diferite cauze sau în anumite scopuri se realizează prin mai multe conturi de activ, în funcție natura bunurilor:

- 351 “**Materii și materiale aflate la terți**” asigură evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar trimise la terți;

- 354 “**Produse aflate la terți**” asigură evidența stocurilor de produse trimise la terți;

- 356 “**Active biologice de natura stocurilor aflate la terți**”;

- 357 “**Mărfuri aflate la terți**”;

- 358 “**Ambalaje aflate la terți**”;

Contabilitatea stocurilor aflate la terți

Exemplu

Se trimite pânză doc în valoare de 5.000 lei unei unități specializate pentru confecționarea unor salopete. După confecționarea salopetelor acestea se recepționează de unitatea beneficiară. Costul confecționării salopetelor se ridică la 3.000 lei cu TVA de 19%, potrivit facturii primite.

1) Trimiterea materialului (pânzei) la terți:

1.	351	=	3028	5.000	5.000
----	-----	---	------	-------	-------

2) Reprimirea pânzei de la terți sub formă de salopete:

2.	303	=	351	5.000	5.000
----	-----	---	-----	-------	-------

3) Majorarea valorii salopetelor cu cheltuielile de prelucrare și transport, potrivit facturii primite:

3.	%	=	401	-	3.570
	303			3.000	
	4426			570	

Contabilitatea stocurilor aflate la terți

Exemplu

- Se predau în consignatie mărfuri evaluate la prețul negociat cu unitatea vânzătoare de 5.000 lei. Mărfurile sunt înregistrate în contabilitatea deponentului la valoarea de 4.000 lei.
- Comisionul convenit unității vânzătoare (consignației) este de 5% din prețul negociat.
- Ulterior se primește confirmarea de vânzare a mărfurilor predate în consignatie și factura pentru comisionul convenit vânzătorului.
- Concomitent, se emite factura pentru valoarea mărfurilor vândute.
- Se încasează de la unitatea vânzătoare prețul de vânzare a mărfurilor (mai puțin suma datorată vânzătorului) în numerar.

Contabilitatea stocurilor aflate la terți

1) Trimiterea mărfurilor la terți pentru vânzare în consignatie.

1.	357	=	371	4.000	4.000
----	-----	---	-----	-------	-------

2) Înregistrarea facturii primite pentru comisionul convenit unității vânzătoare 250 lei (5.000 x 5%), cu TVA aferentă.

2.	%	=	401	-	297,5
	622			250	
	4426			47,5	

3) Facturarea prețului de vânzare al mărfurilor vândute în consignatie.

3.	4111	=	%	5.950	
			707		5.000
			4427		950

4) Descărcarea gestiunii cu valoarea de evidență a mărfurilor vândute de 4.000 lei.

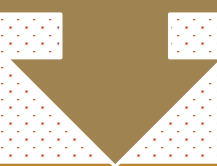
4.	607	=	357	4.000	4.000
----	-----	---	-----	-------	-------

5) Încasarea sumei cuvenite din vânzarea mărfurilor (5.950 lei), mai puțin suma datorată vânzătorului (297.5 lei), 5.652.5 lei.

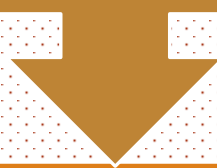
5.	%	=	4111	-	5.950
	5311			5.652,5	
	401			297,5	

Contabilitatea activele biologice de natura stocurilor

Deși activele biologice de natura stocurilor sunt întâlnite predominant la societățile agricole sau cu profil zootehnic, acestea pot să apară și la institutele de cercetare (animale și păsări folosite pentru experimente).



Active biologice de natura stocurilor sunt bunurile care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice (animale vii și plante vii).
Exemple: animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole.



Nu sunt cuprinse în categoria stocurilor, **Activele biologice productive** (de natura imobilizărilor), cum sunt: animalele de lapte, vița de vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați; sunt activele care îndeplinesc condițiile pentru a fi **considerate imobilizări corporale**, reflectate cu ajutorul contului 217 "Active biologice productive".

Contabilitatea activele biologice de natura stocurilor

În contabilitate, **activele biologice de natura stocurilor** sunt reflectate cu ajutorul contului de activ **361 "Active biologice de natura stocurilor"**.

Dacă evidența **activelor biologice de natura stocurilor** se ține la nivelul *costurilor standard*, diferențele (în plus sau în minus) care apar între prețul de înregistrare standard (prestabilit) și costul efectiv sunt reflectate cu ajutorul contului bifuncțional **368 "Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor"**.

Contul 368 este un cont de regularizare a valorii de înregistrare a stocurilor incluse în contul 361.

Contabilitatea analitică se ține cantitativ și valoric pe specii de animale vii și plante vii și în cadrul acestora pe categorii de vârstă (pt animale).

Evidența cantitativă se ține în capete și Kg - pentru animalele care se cântăresc și în capete - pentru cele care nu se cântăresc.

Contabilitatea activele biologice de natura stocurilor

Exemple generale

1) Se recepționează de la furnizori 40 buc. animale la un preț de 5.000 lei/buc., cu TVA de 19%, potrivit facturii primite.

1.	%	=	401	-	238.000
	361			200.000	
	4426			38.000	

2) Se trimit unei subunități animale tinere în valoare de 80.000 lei.

2.	481	=	361	80.000	80.000
----	-----	---	-----	--------	--------

3) Se înregistrează sporul în greutate al animalelor, în valoare de 25.000 lei.

3.	361	=	711	25.000	25.000
----	-----	---	-----	--------	--------

4) Se înregistrează transferul a 10 junici în categoria vacilor de lapte, la valoarea de evidență a acestora, 35.000 lei.

4.	217	=	361	35.000	35.000
----	-----	---	-----	--------	--------

Contabilitatea activele biologice de natura stocurilor

Exemple generale

5) Se facturează valoarea animalelor de 35.000 lei, preț de înregistrare, vândute unui abator la prețul de 50.000 lei, cu TVA aferentă.

a) transferul animalelor la mărfuri, la nivelul prețului de evidență de 35.000 lei:

5a.	371	=	361	35.000	35.000
-----	-----	---	-----	--------	--------

b) înregistrarea facturării:

5b.	4111	=	%	59.500	-
			707		50.000
			4427		9.500

c) descărcarea gestiunii cu valoarea animalelor vândute:

5c.	607	=	371	35.000	35.000
-----	-----	---	-----	--------	--------

6) Se înregistrează valoarea pierderilor din mortalități de 400 lei, la animale obținute din producție proprie:

6.	711	=	361	400	400
----	-----	---	-----	-----	-----

Contabilitatea mărfurilor

Mărfurile sunt reprezentate, în general, prin acele *bunuri cumpărate de o unitate în scopul revânzării lor, fără a suferi transformări.*

Sunt asimilate mărfurilor:

- bunurile de natura stocurilor (materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, active biologice de natura stocurilor, alte valori de natura stocurilor) vândute ca atare;
- valoarea produselor obținute, transferate în magazinele proprii de desfacere pentru a fi vândute;
- activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri de locuințe realizate de entitățile care au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe
- Terenuri cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcții destinate vânzări.

Contabilitatea mărfurilor

Evaluarea mărfurilor intrate în gestiune se poate realiza la mai multe categorii valorice, și anume:

- **cost de achiziție**;
- **preț cu ridicata** (practicat de unitățile de desfacere a mărfurilor cu ridicata), format prin adăugarea la costul de achiziție a *marjei comerciantului (adaosului comercial)*;
- **preț cu amănuntul** (practicat de unitățile de desfacere cu amănuntul a mărfurilor), format prin adăugarea la costul de achiziție a marjei comerciantului și a taxei pe valoarea adăugată (*neexigibilă, cât timp mărfurile sunt stocate*).

În funcție de metoda de evaluare adoptată, pentru reprezentarea în contabilitate a mărfurilor intervin conturile:

- 371 “**Mărfuri**”
- 378 “**Diferențe de preț la mărfuri**” evidenta adaosului comercial aferent mărfurilor
- 4428 “**TVA neexigibilă**”, în situația în care evidența marfurilor se ține la preț cu amănuntul

Contabilitatea mărfurilor

$$\text{Prețul cu amănuntul} = \text{Costul de achiziție} + \text{Adaosul comercial} + \text{TVA neexigibilă}$$

Exemplu

- O societatea comercială având ca obiect de activitate comercializarea cu amănuntul a mărfurilor dispunea la începutul lunii noiembrie exercițiul N de un stoc de mărfuri evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul de 9.996 lei. Cota de adaos comercial practică 40%, iar taxa pe valoarea adăugată 19%.
- În cursul lunii s-au achiziționat de la un furnizor "N" mărfuri evaluate la cost de achiziție de 5 000 lei, taxa pe valoarea adăugată 19%.
- Din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în cursul lunii noiembrie s-a încasat numerar în valoare de 9 163 lei.

Contabilitatea mărfurilor

1. Înregistrarea achiziției de mărfuri cu factură.

	1			
%	=	401		5.950
371			5 000	
4426			950	

2. Se înregistrează adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor cumpărate.

	2			
371	=	%	3 330	-
		378		2 000
		4428		1 330

3. Se înregistrează încasarea de numerar din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor.

	3			
5311	=	%	9 163	-
		707		7 700
		4427		1.463

4. Se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute cu amănuntul

	4			
%	=	371	-	9 163
607			5 500	
378			2 200	
4428			1.463	

Contabilitatea mărfurilor

D		371	C	
Si	9.996		9 163	
	5 000			
	3 400			
Rd	8 400		9 163	Rc
Tsd	18396		9 163	Tsc
			9 233	Sfd

D		378	C	
	2 200		2 400	Si
			2 000	
Rd	2 200		2 000	Rc
Tsd	2 200		4 400	Tsc
Sfc	2 200			

D		4428	C	
			Si 1596	
	1463		1330	
Rd	1463		1330	Rc
Tsd	1463		2926	Tsc
Sfc	1463			

$$k_{378} = \frac{Sic_{378} + Rc_{378}}{(Sid_{371} - Sic_{4428}) + (Rd_{371} - Rc_{4428})} = \frac{2400 + 2000}{(9996 - 1596) + (8400 - 1330)} = 0,2857142$$

$$K_{378} \times Rc_{371} = 0,2857142 \times (9163 - 1463) = 2\,200 \text{ lei}$$

Contabilitatea ambalajelor

Ambalajele sunt bunuri destinate să protejeze materiile prime, materialele consumabile, produsele finite, mărfurile etc. pe timpul transportului, manipulării, păstrării sau vânzării lor.

După natura lor, deosebim:

- ***Ambalajele nerecuperabile*** – reprezentate de bunurile care se livrează sau se primesc odată cu bunurile protejate și care, după dezambalare, nu mai pot fi utilizate pe destinația inițială (pungi și saci de hârtie și de plastic, cutii de carton, alte materiale). Acestea se evidențiază cu ajutorul contului 3023 “Materiale pentru ambalat”;
- ***Ambalajele recuperabile*** - bunuri care pot fi utilizate pe aceeași destinație în mai multe cicluri succesive de circulație.

Contabilitatea ambalajelor

În funcție de caracteristicile lor, ambalajele recuperabile se structurează în:

- *ambalaje de natura imobilizărilor corporale* (containere, butoaie de capacitate mare, boxpaleți etc.), care îndeplinesc condițiile impuse pentru aceste active, reflectate cu ajutorul contului 214 “**Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale**”;
- *ambalaje de natura obiectelor de inventar*, folosite, de regulă, pentru păstrarea bunurilor sau pentru transportul intern și reflectate cu ajutorul contului 303 “**Materiale de natura obiectelor de inventar**”;
- *ambalaje de natura bunurilor fungibile* care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele, cum sunt: lăzile, navetele, sticlele, borcanele etc. Aceste bunuri mai sunt denumite și ambalaje de transport și pot circula pe principiul vânzării-cumpărării sau în regim de restituire.

Contabilitatea ambalajelor

Pentru evidența ambalajelor de natura bunurilor fungibile intervine contul de activ **381 “Ambalaje”**.

Dacă evaluarea și înregistrarea în contabilitate a ambalajelor se face la *prețurile prestabilite*, evidența diferențelor de preț (în plus sau în minus) față de costul de achiziție sau costul de producție, după caz, se asigură cu ajutorul contului de regularizare **388 “Diferențe de preț la ambalaje”**, a cărui funcțiune este similară cu cea a contului 308 “Diferențe de preț la materii prime și materiale.

Ambalajele care circulă pe principiul restituirii sunt evidențiate cu ajutorul contului **381**, numai în contabilitatea proprietarului.

Operațiunile ocazionate de circulația acestora între furnizor și client sunt reflectate prin intermediul conturilor 419 “*Clienți – creditori*” (în contabilitatea furnizorului) și, respectiv, 409 “*Furnizorii – debitori*” (în contabilitatea clientului).

Contabilitatea ambalajelor

Exemple generale

1) Se recepționează ambalaje achiziționate de la furnizori în valoare de 10.000 lei. Cheltuielile de transport incluse în factura furnizorului sunt de 500 lei, iar TVA este de 19% din valoarea facturii:

1.	% 381 4426	=	401	- 10.500 1.995	12.495
----	------------------	---	-----	----------------------	--------

2) Se obțin din producție proprie lădițe pentru fructe, din care o parte, în valoare de 3.000 lei, se rețin ca ambalaje pentru nevoi proprii:

2.	381	=	345	3.000	3.000
----	-----	---	-----	-------	-------

3) Se înregistrează valoarea ambalajelor deteriorate în procesul de circulație, care se scot din evidență la nivelul valorii contabile de 1.000 lei:

3.	608	=	381	1.000	1.000
----	-----	---	-----	-------	-------

4) La inventarierea ambalajelor se constată un plus în valoare de 250 lei:

4.	381	=	608	250	250
----	-----	---	-----	-----	-----

Contabilitatea ambalajelor

5) Se vând produse finite facturate la un preț de 100.000 lei, însoțite de ambalaje facturate la 15.000 lei. TVA este de 19% din valoarea facturii. Valoarea contabilă a produselor finite se ridică la 75.000 lei, iar cea a ambalajelor la 12.000 lei:

a) facturarea produselor și a ambalajelor:

5.a.	4111	=	%	136.850	
			701		100.000
			708		15.000
			4427		21.850

b) descărcarea gestiunii cu valoarea produselor finite vândute:

5b.	711	=	345	75.000	75.000
-----	-----	---	-----	--------	--------

c) descărcarea gestiunii cu valoarea ambalajelor vândute:

5c.	608	=	381	12.000	12.000
-----	-----	---	-----	--------	--------

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor

La sfârșitul exercițiului financiar, pe baza rezultatelor inventarierii, *se pot constata deprecieri* la elementele stocabile și producția în curs de execuție.

Aceste deprecieri se stabilesc ca diferență între valoarea de intrare (mai mare) a stocurilor și producției în curs de execuție și valoarea actuală/justă din momentul inventarierii (mai mică).

În funcție de natura lor, deprecierea constatată la stocuri și producție în curs de execuție pot fi:

- *irreversibile (definitive)*, înregistrate în contabilitate sub forma cheltuielilor;
- *posibil reversibile (provizorii)*, care generează constituiri de ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție.

Diferențele constatate în plus între valoarea de inventar a stocurilor și producției în curs de execuție și valoarea de intrare a acestora în gestiune nu se înregistrează în contabilitate, acestea raportându-se în bilanț la nivelul valorii lor de intrare.

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor

- Evidența depreciilor cu caracter reversibil constatate la stocuri și producție în curs de execuție se asigură prin intermediul următoarelor conturi:
 - **391 “Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”;**
 - **392 “Ajustări pentru deprecierea materialelor”**, dezvoltat pe două conturi sintetice de gradul II, respectiv:
 - 3921 “Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile”;
 - 3922 “Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar”;
 - **393 “Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție”;**
 - **394 “Ajustări pentru deprecierea produselor”;**
 - **395 “Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți”;**
 - **396 “Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor”;**
 - **397 “Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”;**
 - **398 “Ajustări pentru deprecierea ambalajelor”.**
- Conturile menționate au funcție contabilă *de pasiv, se creditează* cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs, constituite sau suplimentate (**6814** “Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”) și *se debitează* cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs (**7814** “Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”). *Soldul creditor* al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor constituite la sfârșitul perioadei.

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor

Exemplu

- La sfârșitul exercițiului N, pe baza rezultatelor inventarierii, se înregistrează deprecierea reversibilă constatată la stocurile de produse finite - 5.000 lei și la stocurile de mărfuri - 2.000 lei.
- La sfârșitul exercițiului următor se constată că deprecierea produselor finite este de 4.000 lei, deprecierea mărfurilor este de 3.500 lei și apar deprecieri la materialele de natura obiectelor de inventar de 1.000 lei.

La sfârșitul exercițiului N:

1) Constituirea ajustărilor necesare, corespunzător depreciilor reversibile constatate.

1.	6814	=	%	7.000	-
			394		5.000
			397		2.000

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor

La sfârșitul exercițiului N+1:

1) Ajustarea pentru deprecierea produselor se reduce cu suma de 1.000 lei (ajustarea existentă este în valoare de 5.000 lei, iar deprecierea actuală se ridică la 4.000 lei):

1.	394	=	7814	1.000	1.000
----	-----	---	------	-------	-------

2) Ajustarea pentru deprecierea mărfurilor se suplimentează cu 1.500 lei (ajustarea existentă este în valoare de 2.000 lei, iar deprecierea actuală se ridică la 3.500 lei):

2.	6814	=	397	1.500	1.500
----	------	---	-----	-------	-------

3) Se constituie o ajustare pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar în valoare de 1.000 lei (nu există o ajustare de la sfârșitul exercițiului precedent constituită cu această destinație):

3.	6814	=	3922	1.000	1.000
----	------	---	------	-------	-------

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor

În cazul în care anumite bunuri care aparțin terților (ca drept de proprietate) se află temporar în unitate pentru prelucrare, reparare, păstrare sau din alte motive, acestea se reflectă cu ajutorul următoarelor conturi speciale (în afara bilantului):

- **8032 “Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”** ține evidența materiilor prime, materialelor și altor valori materiale (imobilizări corporale, obiecte prețioase etc.) aparținând terților, primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, pe bază de contract.
- **8033 “Valori materiale primite în păstrare sau custodie”** ține evidența valorilor materiale (materii prime, materiale, mărfuri, imobilizări corporale etc.) primite temporar spre păstrare sau în custodie pe bază de act de predare-primire (scoatere) din custodie, încheiat în acest scop.