

## LUCRARE PRACTICĂ NR. 6

**I.** Pe lângă **creanțe** întreprinderile pot înregistra și **obligatii** în relațiile cu **clienții** lor. Acestea sunt generate de două categorii de operațiuni, și anume:

♦ **primirea de avansuri de la clienți;**

♦ **livrarea către client a ambalajelor care circulă pe principiul restituirii.** Deși ambalajele sunt incluse în valoarea facturii în care sunt consemnate bunurile livrate, furnizorul nu le înregistrează ca fiind vândute, deoarece acestea rămân în proprietatea sa. La restituirea lor, furnizorul își va diminua creanța consemnată la livrarea bunurilor cu valoarea ambalajelor care i-au fost restituite.

**Contul 419 „Clienți-creditori”** ține evidența clienților-creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienți și este un **cont de pasiv**.

În **creditul contului 419 „Clienți-creditori”** se înregistrează:

- sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii (411);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților (411).

În **debitul contului 419 „Clienți-creditori”** se înregistrează:

- decontarea avansurilor încasate de la clienți (411);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți (411);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (708).

**Soldul creditor** al contului reprezintă sumele datorate clienților-creditori.

**I.** În contabilitatea **vânzătorului (furnizorului)** se fac următoarele înregistrări:

**Exemplul 1:** societatea „X”, care produce diverse utilaje, primește de la un client, pe 10.03.N, în contul de disponibil, un avans în valoare de 10.000 lei, TVA 19%, pentru livrarea ulterioară a unui utilaj, conform contractului încheiat. Pe 02.04.N societatea „X” livrează utilajul în valoare totală de 25.000 lei, TVA 19%, zi în care încasează și restul de plată în contul de disponibil bancar, costul de producție al acestui bun fiind de 23.000 lei:

- facturarea de către societatea „X”, pe 10.03.N, a avansului primit de la client:

4111	=	%	<b>11.900,00</b>
„Clienți”		419	10.000,00
		„Clienți-creditori”	
		4427	1.900,00
		„TVA colectată”	

- încasarea efectivă a avansului primit de la client pe 10.03.N:			
5121	=	4111	11.900,00
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	
- facturarea vânzării către client a utilajului pe 02.04.N:			
4111	=	%	<b>29.750,00</b>
„Clienți”		7015	25.000,00
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	4.750,00
		„TVA colectată”	
- descărcarea gestiunii societății „X” de utilajul vândut clientului:			
711	=	345	23.000,00
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	
- regularizarea creanței pe care o are de încasat societatea „X” (diminuarea valorii totale a facturii cu avansul primit deja de la clientul său în valoare de 10.000 lei, TVA 19%):			
4111	=	%	<b>11.900,00</b>
„Clienți”		419	10.000,00
		„Clienți-creditori”	
		4427	1.900,00
		„TVA colectată”	
- încasarea facturii în contul de disponibil bancar pe 02.04.N:			
5121	=	4111	17.850,00
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

**Exemplul 2:** societatea „Y” vinde, pe 11.01.N, produse finite în valoare de 150.000 lei, TVA 19%, costul de producție al acestora fiind de 125.000 lei. Bunurile vândute sunt ambalate în lăzi care trebuie restituite de către clienți, ambalajele fiind evaluate la valoarea de 10.000 lei, TVA 19%. După o săptămână, societatea „Y” **primește integral înapoi de la clientul său ambalajele** și încasează contravaloarea facturii prin contul de disponibil bancar:

- facturarea vânzării către client pe 11.01.N a produselor finite (150.000 lei, TVA 19%) și a ambalajelor care circulă pe principiul restituirii (10.000 lei, TVA 19%):

4111	=	%	<b>190.400,00</b>
„Clienți”		7015	150.000,00
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		419	10.000,00
		„Clienți-creditori”	
		4427	<b>30.400,00<sup>1</sup></b>
		„TVA colectată”	

<sup>1</sup> Această sumă cuprinde TVA aferent produselor finite vândute (**150.000 lei x 19%**) și TVA aferent ambalajelor pe care societatea „Y” trebuie să le primească înapoi de la clientul său (**10.000 lei x 19%**).

- descărcarea gestiunii societății „Y” de produse finite vândute clientului:

711	=	345	125.000,00
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	

- înregistrarea de către societatea „Y” a ambalajelor sale, care pentru moment se află la client:

358	=	381	10.000,00
„Ambalaje aflate la terți”		„Ambalaje”	

- înregistrarea diminuării obligației totale facturate clientului (190.400 lei) cu contravaloarea **ambalajelor primite integral** înapoi de la acesta – 11.900 lei (*primul articol contabil*) și evidențierea reintrării în gestiunea societății „Y” a bunurilor de această natuă – 10.000 lei (*al doilea articol contabil*):

4111	=	%	<b>11.900,00</b>
„Clienți”		419	10.000,00
		„Clienți-creditori”	
		4427	1.900,00
		„TVA colectată”	
381	=	358	10.000,00
„Ambalaje”		„Ambalaje aflate la terți”	

- încasarea facturii în contul de disponibil bancar pe 18.01.N:

5121	=	4111	178.500,00
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

**Exemplul 3:** societatea „Y” vinde, pe 11.01.N, produse finite în valoare de 150.000 lei, TVA 19%, costul de producție al acestora fiind de 125.000 lei. Bunurile vândute sunt ambalate în lăzi care trebuie restituite de către clienți, ambalajele fiind evaluate la valoarea de 10.000 lei, TVA 19%. După o săptămână, societatea „Y” **primește înapoi de la clientul său doar 60% din ambalaje** și încasează contravaloarea facturii prin contul de disponibil bancar:

- facturarea vânzării către client pe 11.01.N a produselor finite (150.000 lei, TVA 19%) și a ambalajelor care circulă pe principiul restituirii (10.000 lei, TVA 19%):

4111	=	%	<b>190.400,00</b>
„Clienți”		7015	150.000,00
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		419	10.000,00
		„Clienți-creditori”	
		4427	<b>30.400,00<sup>2</sup></b>
		„TVA colectată”	

<sup>2</sup> Această sumă cuprinde TVA aferent produselor finite vândute (**150.000 lei x 19%**) și TVA aferent ambalajelor pe care societatea „Y” trebuie să le primească înapoi de la clientul său (**10.000 lei x 19%**).

- descărcarea gestiunii societății „Y” de produse finite vândute clientului:

711	=	345	125.000,00
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	

- înregistrarea de către societatea „Y” a ambalajelor sale, care pentru moment se află la client:

358	=	381	10.000,00
„Ambalaje aflate la terți”		„Ambalaje”	

- înregistrarea diminuării obligației totale facturate clientului (190.400 lei) cu contravaloarea ambalajelor primite înapoi de la acesta (60%) – 7.140 lei (*primul articol contabil*) și evidențierea reîntrării în gestiunea societății „Y” a bunurilor de această natuă – 6.000 lei (*al doilea articol contabil*):

4111	=	%	<b>7.140,00</b>
„Clienți”		419	<b>6.000,00</b>
		„Clienți-creditori”	
		4427	<b>1.140,00</b>
		„TVA colectată”	
381	=	358	6.000,00
„Ambalaje”		„Ambalaje aflate la terți”	

- înregistrarea de către societatea „Y” a **ambalajelor neprimite de la client (40%)** ca și cum acestea ar fi fost vândute odată cu produsele finite (*primul articol contabil*) și descărcarea gestiunii de ambalaje neprimite (*al doilea articol contabil*):

419	=	708	4.000,00
„Clienți-creditori”		„Venituri din activități diverse”	
608	=	358	4.000,00
„Cheltuieli privind ambalajele”		„Ambalaje aflate la terți”	

- încasarea facturii în contul de disponibil bancar pe 18.01.N:

5121	=	4111	183.260,00
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

**II. Pe lângă obligații, întreprinderile pot înregistra și creanțe în relațiile cu furnizorii lor. Acestea sunt generate de două categorii de operații, și anume:**

♦ **acordarea de avansuri furnizorilor.** Uneori, furnizorii condiționează livrările către clienții lor de încasarea unor sume ca avansuri. Aceste sume pot fi solicitate atunci când valoarea bunurilor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate este mare (efortul financiar este mare pentru producător) sau în situația în care unitatea cumpărătoare creează frecvent probleme în decontarea la scadență a obligațiilor sale, fapt care „subrezește” încrederea furnizorului său. Este adevărat că, în cea de a doua situație, fur-

nizorul are și posibilitatea să-i solicite clientului său deschiderea unui acreditiv care îi garantează încasarea creanței;

♦ **primirea de la furnizor a ambalajelor care circulă pe sistemul restituirii.** Deși ambalajele sunt incluse în factura în care sunt consemnate bunurile achiziționate, cumpărătorul nu le înregistrează ca elemente stocabile deoarece ele rămân în proprietatea furnizorului. Din acest motiv, valoarea ambalajelor restituibile este considerată o creanță pe care clientul o recuperează în momentul restituirii acestora, concomitent cu reducerea datoriei sale față de furnizor.

Contul **409 „Furnizori-debitori”** ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor, prestări de servicii, imobilizări corporale sau necorporale și este un **cont de activ**.

În **debitul contului 409 „Furnizori-debitori”** se înregistrează:

- valoarea avansurilor acordate (401, 404);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (401).

În **creditul contului 409 „Furnizori-debitori”** se înregistrează:

- valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăților cu aceștia (401, 404);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, înapoiate furnizorilor, precum și valoarea ambalajelor degradate (401, 608);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reținute în stoc (381).

**Soldul debitor** al contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.

Potrivit OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, Monitorul Oficial al României, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare, contul **409 „Furnizori-debitori”** se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”;
- 4092 „Furnizori-debitori pentru prestări de servicii”;
- 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”;
- 4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”.

**II. În contabilitatea cumpărătorului (clientului) se fac următoarele înregistrări:**

**Exemplul 4:** societatea „Z” acordă unui furnizor, pe 21.02.N, un avans în valoare de 2.380 lei, TVA inclus, pentru achiziția unei imprimante pe care acesta urmează să o livreze ulterior, conform contractului încheiat. Pe 26.02.N societatea „Z” primește imprimanta a cărei valoare totală este de 5.950 lei, TVA inclus, zi în care achită și restul de plată din contul de disponibil aflat în bancă:

- primirea de către societatea „Z”, pe 21.02.N, de la furnizor, a facturii de avans (2.380 lei):

%	=	404	<b>2.380,00</b>
4093		„Furnizori de imobilizări”	2.000,00
„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”			
4426			380,00
„TVA deductibilă”			

- plata efectivă a avansului către furnizorul de imobilizări pe 21.02.N:

404	=	5121	2.380,00
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

- primirea de către societatea „Z”, pe 26.02.N, de la furnizor, a facturii corespunzătoare imprimantei achiziționate (5.950 lei):

%	=	404	<b>5.950,00</b>
214		„Furnizori de imobilizări”	5.000,00
„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”			
4426			950,00
„TVA deductibilă”			

- regularizarea datoriei pe care o are de plătit societatea „Z” (diminuarea valorii totale a facturii cu avansul acordat deja furnizorului său în valoare de 2.380 lei, TVA inclus):

%	=	404	<b>2.380,00</b>
4093		„Furnizori de imobilizări”	2.000,00
„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”			
4426			380,00
„TVA deductibilă”			

- plata facturii din contul de disponibil bancar pe 26.02.N:

404	=	5121	3.570,00
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

**Exemplul 5:** societatea „W” acordă unui furnizor, pe 10.03.N, un avans în valoare de 13.090 lei, TVA inclus, pentru achiziția de piese de schimb pe care acesta urmează să

le livreze ulterior, conform contractului încheiat. Pe 17.03.N societatea „W” primește piesele de schimb a căror valoare totală este de 27.370 lei, TVA inclus, zi în care achită și restul de plată din contul de disponibil aflat în bancă:

- primirea de către societatea „W”, pe 10.03.N, de la furnizor, a facturii de avans (13.090 lei):

%	=	401	<b><u>13.090,00</u></b>
4091		„Furnizori”	11.000,00
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
4426			2.090,00
„TVA deductibilă”			

- plata efectivă a avansului către furnizor pe 10.03.N:

401	=	5121	13.090,00
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- primirea de către societatea „W”, pe 17.03.N, de la furnizor, a facturii corespunzătoare pieselor de schimb achiziționate (27.370 lei):

%	=	401	<b><u>27.370,00</u></b>
3024		„Furnizori”	23.000,00
„Piese de schimb”			
4426			4.370,00
„TVA deductibilă”			

- regularizarea datoriei pe care o are de plătit societatea „W” (diminuarea valorii totale a facturii cu avansul acordat deja furnizorului său în valoare de 13.090 lei, TVA inclus):

%	=	401	<b><u>13.090,00</u></b>
4091		„Furnizori”	11.000,00
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
4426			2.090,00
„TVA deductibilă”			

- plata facturii din contul de disponibil bancar pe 17.03.N:

401	=	5121	14.280,00
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Ambalajele pot să fie restituite furnizorilor, caz în care se diminuează datoria societății față de furnizor sau, dacă nu se restituie, clientul va trebui să achite întreaga valoare a facturii. Nerestituirea ambalajelor se poate datora fie degradării, fie reținerii lor de către client.

**Exemplul 6:** întreprinderea „Q” cumpără pe 17.05.N materii prime în valoare de 150.000 lei (TVA 19%), acestea fiind ambalate în lăzi care trebuie restituite furnizorului,

evaluate la prețul de 13.000 lei, TVA 19%. La data de 28.05.N **ambalajele se restituie integral** furnizorilor și se plătește factura din disponibilul societății aflat la bancă:

- primirea de către societatea „Q”, pe 17.05.N, de la furnizor, a facturii privind achiziția materiilor prime și a ambalajelor care trebuie restituite furnizorului:

%	=	401	<b>193.970,00</b>
301		„Furnizori”	150.000,00
„Materii prime”			
4091			13.000,00
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
4426			<b>30.970,00<sup>3</sup></b>
„TVA deductibilă”			

- regularizarea datoriei pe care o are de plătit societatea „Q” (diminuarea valorii totale a facturii cu valoarea **ambalajelor care au fost restituite integral** furnizorului său în valoare de 13.000 lei, TVA 19%):

%	=	401	<b>15.470,00</b>
4091		„Furnizori”	13.000,00
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
4426			2.470,00
„TVA deductibilă”			

- plata facturii din contul de disponibil bancar pe 28.05.N:

401	=	5121	178.500,00
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

**Exemplul 7:** pe 12.06.N societatea „S” achiziționează mărfuri în valoare de 80.000 lei, TVA 19%, însoțite de ambalaje care trebuie restituite furnizorilor, evaluate la prețul de 8.000 lei, TVA 19%. Dintre aceste ambalaje **80% sunt reținute de societatea „S”, restul degradându-se**, plata datoriei către furnizor făcându-se pe 21.06.N din disponibilul societății aflat la bancă:

- primirea de către societatea „S”, pe 12.06.N, de la furnizor, a facturii privind achiziția mărfurilor însoțite de ambalajele care trebuie restituite furnizorului:

%	=	401	<b>104.720,00</b>
371		„Furnizori”	80.000,00
„Mărfuri”			
4091			8.000,00
„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			
4426			<b>16.720,00<sup>4</sup></b>
„TVA deductibilă”			

<sup>3</sup> Această sumă cuprinde TVA aferentă materiilor prime achiziționate (150.000 lei x 19%) și TVA aferent ambalajelor pe care societatea „Q” trebuie să le restituie furnizorului său (13.000 lei x 19%).

<sup>4</sup> Această sumă cuprinde TVA aferentă mărfurilor achiziționate (80.000 lei x 19%) și TVA aferent ambalajelor pe care societatea „S” trebuie să le restituie furnizorului său (8.000 lei x 19%).



- datorită faptului că societatea „S” reține 80% din ambalajele care trebuiau restituite, iar 20% dintre acestea se degradează, reiese ca datoria acestora față de furnizor va avea valoarea înregistrată la articolul contabil precedent (104.720 lei). Totodată, **ambalajele care nu se restituie de către societatea „S” vor fi înregistrate ca intrare de astfel de bunuri în gestiunea acestora** (primul articol contabil), iar cele care s-au **degradat vor afecta cheltuielile perioadei privind ambalajele** (al doilea articol contabil):

381	=	4091	6.400,00
„Ambalaje”		„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	
608	=	4091	1.600,00
„Cheltuieli privind ambalajele”		„Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	
- plata facturii din contul de disponibil bancar pe 21.06.N:			
401	=	5121	104.720,00
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

## APLICAȚII PROPUSE

1. Societatea „X” primește de la un client, pe 12.06.N, un avans în valoare de 12.000 lei, TVA inclus, pentru achiziția de semifabricate pe care aceasta urmează să le livreze ulterior, conform contractului încheiat, avansul primit fiind încasat în contul bancar al societății. Pe 22.06.N societatea „X” livrează integral clientului său semifabricatele, valoarea totală a acestora fiind de 21.000 lei, TVA 19%, zi în care primește de la client și restul de plată în contul de disponibil aflat în bancă. Costul de producție al semifabricatelor este de 17.000 lei. Să se înregistreze în contabilitatea societății „X” (furnizor) aspectele menționate.

2. Societatea „X” vinde, pe 03.02.N, semifabricate în valoare de 100.000 lei, TVA 19%, costul de producție al acestora fiind de 80.000 lei. Bunurile vândute sunt ambalate în lăzi care trebuie restituite de către clienți, ambalajele fiind evaluate la valoarea de 6.000 lei, TVA 19%. După 8 zile, societatea „X” primește înapoi de la clientul său doar 30% din ambalaje și încasează contravaloarea facturii prin contul de disponibil bancar. Să se înregistreze în contabilitatea societății „X” (furnizor) aspectele menționate.

**3.** Societatea „X” acordă unui furnizor, pe 12.07.N, un avans în valoare de 12.000 lei, TVA inclus, pentru achiziția de răsaduri de roșii pe care acesta urmează să le livreze ulterior, conform contractului încheiat. Pe 22.07.N societatea „X” primește răsadurile de roșii a căror valoare totală este de 21.000 lei, TVA inclus, zi în care achită și restul de plată din contul de disponibil aflat în bancă. Să se înregistreze în contabilitatea societății „X” (client) aspectele menționate.

**4.** Societatea „X” cumpără, pe 30.09.N, motorină în valoare de 12.000 lei, TVA 19%, aceasta fiind ambalată în butoaie de metal care trebuie restituite furnizorului, evaluate la prețul de 4.000 lei, TVA 19%. Pe 04.10.N ambalajele se restituie integral furnizorului și se plătește factura din contul de la bancă. Să se înregistreze în contabilitatea societății „X” (client) aspectele menționate.

**5.** Pe 16.08.N societatea „X” achiziționează materii prime în valoare de 60.000 lei, TVA 19%, însoțite de ambalaje care trebuie restituite furnizorilor, evaluate la prețul de 4.500 lei, TVA 19%. Dintre aceste ambalaje 50% sunt reținute de societatea „X”, 30% se înapoiază furnizorului, iar restul se degradează în depozitul societății „X”. Plata datoriei către furnizor se face pe 26.08.N din disponibilul societății aflat la bancă. Să se înregistreze în contabilitatea societății „X” (client) aspectele menționate.