

Gabi Popescu

Gestiunea stocurilor

Abordare practică pentru contabili

București

Capitolul II

Recunoașterea și înregistrarea stocurilor

Diferența între un activ circulant și o imobilizare este dată de modul de utilizare preconizat și de durata estimată a deținerii sale.

II.1. Definirea stocurilor

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 servicii.

Tipuri de stocuri recunoscute

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

Momentul înregistrării în contabilitate a stocurilor

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

Valoarea de intrare a stocurilor

La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- **la cost de achiziție** – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- **la cost de producție** – pentru bunurile produse în entitate;
- **la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării** – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- **la valoarea justă** – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

II.2. Achiziții de stocuri – cost de achiziție

Cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

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

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

> Achiziții intracomunitare

❖ Costul de achiziție

În cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri de natura stocurilor, costul de achiziție este, de regulă, exprimat în valută.

În cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor.

❖ Din punctul de vedere al e-Transport

Potrivit art. 8¹ din O.U.G. nr. 41/2022, obligația declarării în Sistemul RO e-Transport a datelor referitoare la transportul internațional de bunuri revine beneficiarului din România, în cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri.

Cumpărătorul are obligația de a obține codul UIT și de a declara transportul în sistemul RO e-Transport.

❖ *Taxa pe valoarea adăugată*

Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, locul respectivei achiziții intracomunitare se consideră în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA.

❖ *Dacă cumpărătorul este persoană juridică înregistrată ca plătitor de TVA*

- Comunică furnizorului codul său de TVA.
- Determină valoarea taxei pe valoarea adăugată datorate în România și o înscrie în Jurnalul pentru cumpărări și în Jurnalul de vânzări, aplică taxarea inversă și înregistrează TVA deductibilă și TVA colectată.

Declarații

- În Decontul de TVA – formularul 300 înscrie valoarea TVA atât ca deductibilă, cât și ca TVA colectată la rd. 5, 5.1, 20 și 20.1.
- Pentru achiziția intracomunitară a bunurilor se obține codul UIT și se declară achiziția în e-Transport.
- Se declară o achiziție intracomunitară în Declarația 390 – Declarație recapitulativă pentru livrări și achiziții intracomunitare, care se depune până pe data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, în care s-au efectuat achiziții intracomunitare de bunuri.

Exemplu:

Societatea Gama achiziționează mărfuri din Franța, în sumă de 35.400 euro.

Transportul se asigură de o societate de curierat și este în sumă de 500 euro.

Cursul de schimb valutar aplicabil pentru ambele facturi este de 4,9541 lei/euro.

Cost de achiziție: 35.400 euro + 500 euro = 35.900 euro

35.900 euro x 4,9541 lei/euro = 177.852,19 lei

TVA aferentă: 177.852 lei x 21% = 37.349 lei

- Înregistrarea facturii de achiziție (35.400 euro x 4,9541 lei/euro = 175.375,14 lei):

371	=	401	175.375 lei
Mărfuri		Furnizori	

- Înregistrarea facturii de transport (500 euro x 4,9541 lei/euro = 2.477 lei):

371	=	401	2.477 lei
Mărfuri		Furnizori	

- Înregistrarea TVA aferente atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă:

4426	=	4427	37.349 lei
TVA deductibilă		TVA colectată	

❖ *Dacă cumpărătorul este persoană juridică neînregistrată ca plătitor de TVA*

- Cumpărătorul din România are obligația înregistrării în scopuri speciale de TVA conform art. 317 din Codul fiscal dacă efectuează o achiziție intracomunitară taxabilă în România, înainte de efectuarea achiziției intracomunitare, dacă valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară – 10.000 euro, respectiv 34.000 lei.
- Cumpărătorul comunică furnizorului codul său de TVA.
- Determină valoarea taxei pe valoarea adăugată datorate în România, o achită la buget și o înscrie în Jurnalul pentru cumpărări.
- Include valoarea TVA în costul de achiziție al stocurilor.

Declarații

- În Decontul special de TVA – formularul 301 – se raportează achiziția și se înscrie valoarea TVA datorată.
- Pentru achiziția intracomunitară se obține codul UIT și se declară achiziția în e-Transport.
- Se declară achiziția intracomunitară în Declarația 390 – Declarație recapitulativă pentru livrări și achiziții intracomunitare, care se depune până pe data de 25 inclusiv a lunii celei în care s-au efectuat achiziții intracomunitare de bunuri.

Exemplu:

Societatea Beta achiziționează mărfuri din Franța, în sumă de 35.400 euro.
 Transportul se asigură de o societate de curierat și este în sumă de 500 euro.
 Cursul de schimb valutar aplicabil pentru ambele facturi este de 4,9541 lei/euro.
 Valoare facturi: 35.400 euro + 500 euro = 35.900 euro
 35.900 euro x 4,9541 lei/euro = 177.852,19 lei
 TVA aferentă: 177.852 lei x 21% = 37.349 lei
 Cost achiziție: 177.852,19 lei + 37.348,92 lei = 215.201,11 lei

- Înregistrarea facturii de achiziție (35.400 euro x 4,9541 lei/euro = 175.375,14 lei):

371	=	401	175.375 lei
Mărfuri		Furnizori	

- Înregistrarea facturii de transport (500 euro x 4,9541 lei/euro = 2.477 lei):

371	=	401	2.477 lei
Mărfuri		Furnizori	

- Înregistrarea TVA aferente în costul materiilor prime și ca datorie față de buget:

371	=	446	37.349 lei
Mărfuri		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

- Plata TVA la buget:

446	=	5121	37.349 lei
Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Conturi la bănci în lei	

➤ Import

Pentru efectuarea importurilor, societățile trebuie să dețină un cod unic pentru operațiuni vamale, codul EORI.

În cazul importurilor, prețul de achiziție este format din:

- valoarea în vamă formată din prețul extern, costurile cu transportul, eventuale asigurări și transbordări;
- taxele vamale plătite, comisioane vamale și eventual accize calculate;
- în cazul în care societatea este neplătitoare de TVA, prețul de achiziție cuprinde și valoarea TVA calculate și achitate în vamă.

Societățile înregistrate ca plătitoare de TVA datorează TVA conform art. 307 alin. (3) din Codul fiscal.

În vederea justificării deducerii taxei achitate cu ocazia importului bunurilor, societatea importatoare trebuie să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său.

Exemplu:

Societatea Bert înregistrat ca plătitor de TVA importă materii prime din SUA în valoare de 45.000 USD. Transportul facturat distinct este în sumă de 2.500 USD. Taxele vamale datorate sunt de 35.000 lei, comision vamal 5.000 lei. Cursul de schimb valutar utilizat la data întocmirii declarației vamale este de 4,8734 lei/USD.

Valoarea în vamă: $45.000 \text{ USD} + 2.500 \text{ USD} = 47.500 \text{ USD}$

Valoarea în vamă: $47.500 \text{ USD} \times 4,8734 \text{ lei/USD} = 231.486,50 \text{ lei}$

Baza de calcul al TVA: 231.486,50 lei + 35.000 lei + 5.000 lei = 271.486,50 lei

TVA calculată în vamă: 21% x 271.486,50 = 57.012,17 lei

- Înregistrarea facturii de materii prime de la furnizor (45.000 USD x 4,8734 lei/USD = 219.303 lei):

301	=	401	219.303 lei
Materii prime		Furnizori	

- Înregistrarea facturii de transport (2.500 USD x 4,8734 lei/USD = 12.183,50 lei):

301	=	401	12.183,50 lei
Materii prime		Furnizori	

- Înregistrarea taxelor vamale și a comisionului vamal în costul de achiziție:

301	=	446	40.000 lei
Materii prime		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

- Plata taxelor vamale datorate:

446	=	5121	40.000 lei
Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Conturi la bănci în lei	

- Plata TVA calculate:

4426	=	5121	57.012,17 lei
TVA deductibilă		Conturi la bănci în lei	

Declarații

- În Decontul de TVA – formularul 300 se declară la rd. 24 – Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 21%, altele decât cele de la rd. 27 cu baza de calcul determinată și valoarea TVA achitată în vamă.
- Pentru importul bunurilor se obține codul UIT și se declară achiziția în e-Transport.

> Reduceri comerciale

Reducerile comerciale pot fi:

- rabaturile** – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
- remizele** – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și
- risturnele** – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.