

# UNELE ASPECTE PRACTICE ALE CONTABILITĂȚII CARBURANȚILOR

## SOME PRACTICAL ASPECTS OF FUEL ACCOUNTING

Dorin BÎRZOI,

e-mail: [birzoi.99@mail.ru](mailto:birzoi.99@mail.ru)

Stela CARAMAN

e-mail: [caraman@ase.md](mailto:caraman@ase.md)

Academia de studii economice a Moldovei

***Abstract.** Analyzing the given topic, I understood that it is certainly necessary to identify the norms of fuel consumption, in accordance with the CNS "Inventory". Hence, the fuel consumption norms vary by the types of transportation, conditions of use, the usage duration of transport mean and they are applied on all economic sectors, who owns any mean of transport. This article aims to present accounting rules on the establishment of consumption norms, as well as how to purchase, pay, scrap fuel. Also, after studying this article, you can understand how consumption norms are established, how all fuel-related events are accounted for through examples presented above.*

**Keywords:** accounting, fuel, norms, transport.

**JEL classification:** M41

### Introducere.

Pe parcursul ultimilor ani, se observă creșterea necesității utilizării transportului auto, care ușurează activitatea zilnică și permite deplasarea în scop lucrativ a angajaților. Iar, pentru propulsarea transportului auto (autoturisme, autobuze, camioane etc.) se utilizează combustibilul de funcționare a motoarelor, cum ar fi: benzină, motorină sau gaz lichefiat.

În această cercetare, autorul și-a propus să examineze următoarele aspecte:

- evidența combustibilului procurat, și în special al reducerilor de preț primite la procurarea acetuia în baza cardurilor corporative;
- modul de contabilizare a combustibilului procurat peste hotarele țării;
- analiza modului de determinare a normelor de consum a combustibilului;
- evidența consumat la utilizarea autoturismului atât în scopuri personale ale angajatului/propietarului, cât și pentru necesitățile entității.

### Metodele de cercetare utilizate.

Pentru realizarea acestui articol s-au analizat mai multe studii și cercetări în domeniu. Cercetarea noastră implică observarea obiectivă, raționamentul profesional și verificarea, cu scopul de a reprezenta evenimentele într-o perioadă finită de timp. Ca tehnică indirectă de cercetare am utilizat analiza de documente, ce provin de la o anumită entitate, pentru a realiza o analiză calitativă cu privire la evidența corespunzătoare a carburanților. Demersul nostru privește modul în care toate operațiunile privind procurarea și decontarea combustibilului vor fi reflectate în evidența contabilă.

### Conținutul de bază.

Combustibilul este un produs petrolier destinat funcționării motoarelor cu ardere internă, care se utilizează pentru propulsarea autovehiculelor. De regulă, acesta poate fi sub formă de: benzină, motorină sau gaze lichifiate.

Pentru generalizarea informației privind existența și mișcarea carburanților este destinat contul 211 „Materiale”, subcontul 2114 “Combustibil”.

De regulă, entitățile procură carburanții în baza cardurilor corporative valorice, prin achitarea acestora în avans. Astfel, operațiunile de procurare a combustibilului în baza cardurilor valorice se reflectă prin următoarele formule contabile:

1) acordarea avansurilor pentru procurarea combustibilului: *Dt 224,,Avansuri acordate curente” Ct 242,,Conturi curente în monedă națională” (Extras de cont);*

2) reflectarea valorii de procurare (fără TVA) a combustibilului conform *Facturilor fiscale* ale furnizorilor: *Dt 211 Materiale” Ct 521 „Datorii comerciale curente”;*

3) deducerea sumei TVA de la valoarea de procurare a combustibilului: *Dt 534 ”Datorii față de buget” Ct 521 Datorii comerciale curente” (Factură fiscală);*

4) stingerea datoriilor față de furnizorii de produse petroliere pe seama avansurilor acordate: *Dt 521 ”Datorii comerciale curente”, Ct 224,,Avansuri acordate curente” (Notă de contabilitate).*

La sfârșitul lunii, furnizorul de combustibil facturează combustibilul livrat cumpărătorului la un preț mai mic decât prețul afișat pe panou, acordând astfel o reducere de preț.

În acest context, apare întrebarea: *Care este modul de contabilizare a reducerilor de preț primite la procurarea combustibilului prin cardurile valorice?* Răspunsul la întrebarea enunțată este ilustrat în Tabelul 1.

**Tabelul 1**

*Modul de contabilizare a reducerilor de preț primite la procurarea combustibilului*

<b>Varianta 1 - prin luarea în calcul la determinarea valorii de procurare a combustibilului</b>	<b>Varianta II - prin decontarea la veniturile curente</b>
<p>Această variantă se aplică în cazul contabilizării combustibilului la sfârșitul lunii în baza facturilor fiscale primite de la furnizori. În acest caz, se consideră că reducerile de preț sînt primite în momentul intrării combustibilului și se scad la determinarea costului de intrare a acestuia și nu se reflectă în contabilitate. Această modalitate de contabilizare a reducerilor rezultă din pct.15 al SNC „Stocuri”, conform căruia reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sînt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziționate.</p>	<p>Varianta dată se utilizează la contabilizarea combustibilului după fiecare procurare în cazul cînd primirea reducerilor are loc după determinarea costului de intrare a acestuia. La aplicarea acestei variante, se consideră că reducerile de preț sînt primite de la furnizori după intrarea combustibilului. Potrivit pct.48 din SNC „Capital propriu și datorii”, astfel de reduceri se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor și majorare a veniturilor curente. În acest caz, trebuie să fie întocmite următoarele formule contabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ reflectarea reducerilor de preț primite: <i>Dt 521 „Datorii comerciale curente” Ct 612 ”Alte venituri din activitatea operațională”;</i></li> <li>✓ stornarea TVA aferente reducerilor de preț primite, care a fost trecută anterior în cont: <i>Dt 521,,Datorii comerciale curente” Ct 534”Datorii față de buget”.</i></li> </ul>
<p>Varianta privind recunoașterea reducerii în calitate de venituri ar putea fi neconvenabilă în cazul cînd entitățile aplică regimul simplificat de impozitare (pentru subiecții întreprinderilor mici și mijlocii), deoarece aceasta generează o obligație fiscală suplimentară calculată în mărime de 4%.</p>	

Statul, în persoana Guvernului RM, poate să nu fie de acord, în cazul importului mărfurilor social importante, cu utilizarea transportului propriu, atunci când costul combustibilului procurat este inclus în prețul de achiziție prin cheltuielile de transport la care se aplică adaosul comercial limitat. În asemenea cazuri, aceasta este o problemă destul de greu de gestionat.

Sursa. Elaborat de către autor

În cazul utilizării unui card valoric de către mai mulți șoferi, repartizarea combustibilului procurat se efectuează în baza: bonurilor fiscale emise de mașinile de casă și control; foilor de parcurs; extraselor din sistemul electronic de evidență a furnizorilor de produse petroliere. Această repartizare este necesară pentru evidența cantitativă a combustibilului: a) pe tipurile acestuia; b) pe mijloace de transport; c) pe șoferi. Informațiile privind repartizarea combustibilului se generalizează în borderourile (situațiile) analitice ale căror structură, mod și periodicitate de întocmire se stabilesc de către fiecare entitate de sine stătător.

Modul de contabilizare a combustibilului procurat de către șoferi în cazul delegării peste hotarele țării se stabilește de către entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În funcție de necesitățile informaționale proprii, entitatea poate să aplice una din cele două variante de contabilizare a operațiunilor de procurare și de casare a combustibilului, ilustrate în tabelul 2:

**Tabelul 2**

*Modul de contabilizare a combustibilului procurat peste hotarele țării*

<b>Varianta I - prin decontarea directă a valorii combustibilului procurat la costurile/cheltuielile curente în baza decontului de avans, cu anexarea documentelor confirmative</b>	<b>Varianta II - prin reflectarea inițială a combustibilului procurat în contul de evidență a materialelor și decontarea ulterioară a valorii acestuia la costurile/cheltuielile curente</b>
<p>Valoarea combustibilului consumat se include în suma totală a cheltuielilor de delegare și se decontează la costurile/cheltuielile curente prin formula contabilă: <i>Dt Conturi de cheltuieli/costuri (în funcție de scopul delegării angajatului) Ct 226 „Creanțe ale personalului” sau 532 ”Datorii față de personal privind alte operațiuni”</i></p>	<p>Combustibilul procurat se înregistrează inițial ca materiale și ulterior se decontează la costurile/cheltuielile curente. Această variantă este necesară pentru evidența cantitativă și verificarea respectării normelor de consum al combustibilului și, de regulă, se aplică în cazul în care combustibilul procurat nu a fost consumat integral sau la entitățile specializate de transport auto la care combustibilul este evidențiat ca un articol de costuri separat. La utilizarea variantei a doua, trebuie întocmite următoarele formule contabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ reflectarea valorii de cumpărare a combustibilului conform chitanțelor sau cecurilor anexate la decontul de avans: <i>Dt 211 ”Materiale” Ct 226 „Creanțe ale personalului” sau 532 ”Datorii față de personal privind alte operațiuni”;</i></li> </ul>

	✓ 2) decontarea valorii contabile a combustibilului consumat conform parcursului efectiv determinat în baza foii de parcurs: <i>Dt Conturi de cheltuieli/costuri (în funcție de scopul delegării angajatului) Ct 211 "Materiale"</i> .
--	--

Sursa. elaborat de către autor

Decontarea consumului de carburanți și lubrifianți se efectuează în conformitate cu Normele de consum de combustibil și lubrifianți prevăzute în actele normative (ORDIN nr.172/2005) care poartă un caracter de recomandare și pot fi modificate, în funcție de factorii rutieri de transport, climaterici, etc.

Normele de consum de combustibil la 100 km de parcurs pot fi stabilite în litri de benzină, de motorină, de gaz lichefiat etc., în funcție de tipul combustibilului utilizat de automobilul corespunzător, ținând cont de condițiile de funcționare a acestora (în raza orașului, pe traseele interurbane, pe timp de vară sau de iarnă etc.). În cazul în care nu sînt stabilite norme pentru modelele, mărcile și modificările noi de automobile, entitatea este în drept să le elaboreze de sine stătător, care urmează a fi, aprobate prin ordinul conducătorului și anexate la politicile contabile.

Normele de consum de combustibil se majorează în următoarele condiții:

- ✓ funcționarea transportului auto pe timp de iarnă – 10%;
- ✓ funcționarea transportului auto pe drumuri publice (în dependență de distanța parcursă consumul se poate majora de la 5% pînă la 20%);
- ✓ funcționarea transportului auto care necesită opriri tehnologice frecvente, legate de încărcarea și descărcarea mărfurilor, îmbarcarea și debarcarea pasagerilor sau alte opriri se poate majora pînă la 10%;
- ✓ pentru funcționarea transportului auto în localități:
  - cu populația de peste 3,0 milioane de locuitori - 30%;
  - cu populația de la 1,0 pînă la 3,0 milioane de locuitori – 25%;
  - cu populația de la 250 mii pînă la 1,0 milion de locuitori - 20%;
  - cu populația de la 100 mii pînă la 250 mii de locuitori - 15%;
  - cu populație pînă la 100 mii locuitori (în orașe și orașele dotate cu semafoare și alte semne rutiere de circulație) – 10%.
- ✓ pentru automobilele aflate în exploatare peste 5 ani – pînă la 5%, peste 8 ani – pînă la 10%;
- ✓ pentru utilizarea condiționerului sau instalației "control-climă" în timpul mersului automobilului - pînă la 7%;

În continuare, se va prezenta modelul recomandat de către autor pentru calcularea normei de consum a combustibil.

Exemplu. În conformitate cu manualul de exploatare elaborat de producătorul Dacia, pentru autorurismul de model Dacia Duster, sunt stabilite următoarele norme: consum urban - 5,7 litri/100km, consum extraurban - 5,0 litri/100km, consum mixt - 5,2 litri/100km.

Modul de stabilire a normei de consum este prezentat în Tabelul 3.

Tabelul 3

## Calculul normei de consum de combustibil, litri/100 km

DACIA DUSTER		Urban		Interurban		Mixt	
		5,7 l/100km		5,0 l/100km		5,2 l/100km	
		vara	iarna	vara	iarna	vara	iarna
Iarna	10%	-	0,57	-	0,50	-	0,52
Condiționar, control-climă	7%	0,399	0,399	0,35	0,35	0,364	0,364
Vârsta autoturismului, 6 ani	5%	0,285	0,285	0,25	0,25	0,26	0,26
Localitate cu populația de la 250 mii până la 1,0 milion de locuitori (raza mun. Chișinău)	20%	1,14	1,14	-	-	1,04	1,04
<b>TOTAL</b>		<b>7,524</b>	<b>8,094</b>	<b>5,60</b>	<b>6,10</b>	<b>6,864</b>	<b>7,384</b>

Sursa. elaborat de către autor

Drept temei pentru decontarea combustibilului, servesc *Foile de parcurs*. Modul și periodicitatea întocmirii Foilor de parcurs sunt stabilite de *Instrucțiunile privind completarea și prelucrarea foii de parcurs pentru autoturisme, autocamioane și autobuze, aprobate prin Ordinul Departamentului Analize Statistice și Sociologice nr. 108/1998* [4]. Periodicitatea întocmirii Foilor de parcurs depinde de faptul dacă entitatea prestează sau nu servicii de transport contra plată, fiind prezentată în tabelul 4.

Tabelul 4

Periodicitatea întocmirii Foilor de parcurs pentru transporturile rutiere de către întreprinderile din Republica Moldova (contra plată)

Transport rutier în trafic național		Transport rutier în trafic internațional și/sau transfrontalier
Transport rutier de mărfuri	Transport rutier de persoane	
Foaia de parcurs este valabilă pentru o perioadă de 48 de ore din momentul eliberării.	Foaia de parcurs este valabilă pentru 36 de ore (cu excepția transporturilor în regim de taxi la care valabilitatea foii de parcurs nu poate depăși 24 de ore)	Foaia de parcurs este valabilă până la efectuarea cursei tur-retur

Sursa. elaborat de către autor, în baza *Instrucțiunii privind completarea și prelucrarea foii de parcurs pentru autoturisme, autocamioane și autobuze*

Pentru transportarea mărfurilor în interes personal sau utilizarea autoturismelor pentru necesități proprii, întreprinderea este în drept să decidă pentru care perioadă se eliberează foaia de parcurs, în funcție de necesitățile informaționale ale acesteia.

Decontarea valorii contabile a combustibilului consumat conform parcursului efectiv determinat în baza foii de parcurs se reflectă prin formula contabilă: *Dt Conturi de cheltuieli/costuri (în funcție de destinați utilizării mijlocului de transport) Ct 211 "Materiale"*.

Deseori, în practică economică se obișnuiește că proprietarul afacerii sau un angajat al companiei să folosească automobilul propriu și pentru necesitățile companiei, dar și pentru necesitățile proprii în baza unui *Contract de comodat*.

În cazul când combustibilul consumat la utilizarea autoturismului în scopuri personale este procurat pe contul angajatului, angajatul prezintă un raport în care indică kilometrajul parcurs în scopuri personale, care se aprobă de către conducere, anexînd documentele ce confirmă procurarea combustibilului (bonurile de la stațiile de alimentare cu combustibil) sau această mențiune se face în foaia de parcurs în rîndul „întîrzieri, staționări pe rută, intrări în garaj, alte mențiuni”.

Dacă, angajatul nu procură combustibilul pe cont propriu, acesta urmează să restituie costul combustibilului consumat la prețul de procurare de către întreprindere sau să fie reținut din salariu numai cu acordul angajatului. Întru confirmarea cheltuielilor aferente consumului de combustibil în scopuri de serviciu, conducerea aprobă printr-un ordin intern normele de consum al combustibilului, conducîndu-se de normele aprobate prin Ordinul nr.172/2005 și norma indicată în pașaportul tehnic al autoturismului

În acest caz, recomandăm elaborarea unui tabel suplimentar la Foaia de parcurs pentru a ține evidența numărului de km parcurși pentru necesitățile companiei pentru a deconta corect consumul de combustibil. Acest tabel poate avea următoarea formă (Tabel 4):

**Tabelul 4**

*Evidența numărului de km parcurși*

La plecare 01.03.2021	La sosire 01.03.2021	263200	263300	Intreprinderea
La plecare 02.03.2021	La sosire 02.03.2021	263300	263350	Pers fizică , proprietarul
La plecare 03.03.2021	La sosire 03.03.2021	263350	263450	Intreprinderea

*Sursa. elaborat de către autor*

### **Rezultate și concluzii.**

În scopul desfășurării activității orice agent economic folosește, de regulă, cel puțin un mijloc de transport, fie că acesta este în proprietatea agentului economic, fie este închiriat sau primit în comodat. Necesitatea determinării corecte a consumului de combustibil este un obiectiv major al companiilor, acesta urmînd să fie corect documentat și contabilizat. În acest scop, autorul a elaborat modelul unei fișe de lucru ”*Calculul normei de consum de combustibil*”, care ilustrează în mod clar și laconic normele de consum aplicabile în diverse condiții de exploatare a mijlocului de transport.

O altă recomandare a autorului prevede elaborarea formei unui tabel suplimentar la Foaia de parcurs, aplicabilă în situația utilizării mijlocului de transport atât în scopurile personale ale angajatului/proprietarului, cât și pentru necesitățile entității. În opinia autorului, utilizarea acestui tabel ar permite evidența numărului de km parcurși pentru necesitățile companiei, iar, în consecință, decontarea justificată a consumului de combustibil la costuri/cheltuieli.

### Referințe bibliografice:

1. Legea privind contabilitatea și raportarea financiară nr. 287 din 15.12.2017 ([https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=110399&lang=ru](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110399&lang=ru));
2. Standardul Național de Contabilitate ”Stocuri”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013 ([https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=43853&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=43853&lang=ro));
3. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119 din 06.08.2013 ([https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=81622&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=81622&lang=ro));
4. **Normele de consum de combustibil și lubrifianți în transportul auto, aprobate prin Ordinul Ministerului Transporturilor și Gospodăriei Drumurilor nr. 172 din 09.12.2005** ([https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=9957&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=9957&lang=ro));
5. **Ordinul Ministerului Economiei și Infrastructurii nr. 348 din 11.07.2018 privind** modificarea și completarea Ordinului Ministerului Transporturilor și Gospodăriei Drumurilor nr. 172 din 09.12.2005 cu privire la aprobarea Normelor de consum de combustibil și lubrifianți în transportul auto. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr. 277-284.
6. Instrucțiuni privind completarea și prelucrarea foii de parcurs pentru autoturisme, autocamioane și autobuze, aprobate prin Ordinul Departamentului Analize Statistice și Sociologice nr. 108 din 17.12.1998
7. NEGARĂ, Ghenadie. *Contabilizarea operațiunilor de procurare a combustibilului în baza cardurilor corporative valorice. În Contabilitate și audit, 2014, nr.12* (<http://www.contabilitate.md/?mod=article&id=6144>).