

PARTICULARITĂȚI ÎN CONTABILITATEA PIERDERILOR DE MĂRFURI

Ruslan HAREA, dr., conf. univ., catedra „Contabilitate”

Anatol GRAUR, dr., conf. univ., catedra “Contabilitate”

In this work paper, it will be analyzed some aspects of computing and accounting of merchandises' losses at receiving, stocking and selling. There are presented computing formula and bookkeeping principles of stocks' defects.

Sortimentul variat de stocuri ce participă în prezent în circuitul comercial determină un grad diferit de pierderi naturale pe perioada păstrării, transportării și comercializării acestora. În practica comercială pierderile materiale de marfă pot rezulta atât din motive obiective, cât și subiective, ceea ce determină gruparea deficiențelor menționate în două grupe:

- **în limita normelor de perisabilitate naturală;**
- **în afara normelor de perisabilitate naturală.**

Deficiențele *în limita normelor* sunt generate de factori obiectivi, adică de modificarea calităților fizico-chimice ale mărfurilor numită și *perisabilitate naturală*, precum și de onestitatea cumpărătorilor (în magazine cu autoservire).

Pierderile *în afara normelor* apar în consecința atitudinii „negospodărești” (furturi, delapidări, alterare necontrolată etc.), precum și în urma efectelor cauzate de calamități naturale.

Evitarea pierderilor din perisabilități este imposibilă, însă, controlul asupra gestiunii eficiente a stocurilor de mărfuri, depistării la timp a cauzelor naturale ce pot provoca aceste pierderi pot diminua efectul negativ asupra rezultatelor economice ale activității.

Pierderile de mărfuri în entitățile comerciale sunt constatate cu ocazia inventarierii stocurilor și a circulației acestora. Informația despre existența reală a mărfurilor se înscrie în borderouri de inventariere și în cazul constatării unor abateri se perfectează o situație comparativă. În conformitate cu prevederile articolului 24 al Legii contabilității, a paragrafului 13 a Standardului Național de Contabilitate 18 „Venitul” și a paragrafului 22 a Comentariilor cu privire la aplicarea S.N.C. 18, abaterile constatate în componența stocurilor de marfă se decontează în următoarea ordine. Pierderile în limita normelor de perisabilitate naturală care se calculează conform Hotărârii Departamentului Comerțului din 3 septembrie 1996 „Cu privire la aprobarea normelor perisabilității naturale a mărfurilor alimentare și nealimentare la întreprinderile de comerț de toate formele de proprietate din Republica Moldova și instrucțiunii privind aplicarea lor”, se decontează la dispoziția conducerii întreprinderii de comerț în componența cheltuielilor perioadei. Conform prevederilor §23 al S.N.C. 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii” acestea nu constituie obiectul de înregistrare a unei operații separate. Lipsurile și pierderile de mărfuri se înregistrează în suma lor constatată cu ocazia inventarierii, iar cele în afara normelor de perisabilitate, adică diferența dintre lipsurile totale și sumele normate, se impun persoanelor vinovate de cauzarea lor. Există particularități, când deficiențele sunt condiționate de calamități naturale sau organele de judecată resping imputarea lipsurilor către gestionari. În așa caz, acestea pot fi trecute la pierderi excepționale.

Normele de perisabilitate naturală sunt limitate și se utilizează numai în situațiile, când se stabilesc lipsuri reale de mărfuri la recepția sau inventarierea mărfurilor. Din gestiunea persoanei cu răspundere materială în cazul lipsurilor, în mod obligator, sunt decontate numai cele în limita normelor de perisabilitate naturală, suma rămasă trebuie recuperată de către acesta în numerar sau în alte forme convenite de administrație (cu reținere din salariu, recuperarea pe cote etc.)

Normele de pierderi în limită sunt stabilite pe feluri sau pe grupe de mărfuri și se aplică de toate unitățile și verigile prin care circulă aceste mărfuri. Normele de pierderi sunt diferențiate în funcție de procesele pe durata cărora se calculează: la transportare; la depozitare sau desfacere; în dependență de perioadele calendaristice ale anului; pe verigile comerciale.

Nu se acordă perisabilități la mărfurile preambalate și la cele care circulă cu bucata, la mărfurile consemnate numai scriptic în gestiune, fără a descrie un circuit natural, efectiv etc.

Normele de pierderi sunt prevăzute sub forma unor cote procentuale, dar suma calculată nu trebuie să depășească mărimea deficiențelor stabilite. Prevederi fundamentale pentru reducerea în comerț a pierderilor naturale de mărfuri, lucru în care agenții economici sunt extrem de interesați, pot fi: crearea condițiilor corespunzătoare pentru păstrarea și comercializarea mărfurilor, desfășurarea în permanență a acțiunilor având drept scop reducerea perisabilității naturale și pierderilor de mărfuri în comerț, respectarea regulilor de transportare și recepționare a mărfurilor după cantitate, calitate și componență.

Normele de perisabilitate naturală la transportare depind de grupa de mărfuri, tipul transportului, anotimpul (perioada caldă sau rece) și distanța de transportare. Pentru determinarea deficiențelor la transportare în limita normelor, cota normativă se aplică la volumul cantitativ al intrărilor de mărfuri primite conform următoarei formule de calcul:

$$D_N = \frac{q_I \times N}{100} \quad (1)$$

unde,

- D_N - valoarea pierderilor normate;
- q_I - cantitatea mărfurilor transmise la transportare;
- N - norma legală de pierderi.

Normele de perisabilitate naturală pentru mărfurile aflate la păstrare sau în vânzare depind de zona climaterică, grupa de mărfuri, anotimpuri, condițiile de păstrare etc. Mărimea acestor deficiențe se poate stabili după formula:

$$D_N = \frac{Q_I \times P_A \times N}{100} \quad (2)$$

unde,

- P_A - prețul unitar de achiziție al mărfurilor constatate lipsă;
- Q_I - cantitatea mărfurilor intrate (vândute) în perioada dintre inventarieri.

Entitățile de comerț cu ridicata aplică normele de perisabilitate naturală în dependență de termenele de păstrare a mărfurilor. De aceea, la calcularea perisabilităților este necesar de a stabili termenul mediu de păstrare a mărfurilor și conform acestuia se determină valoarea perisabilității.

Este cunoscut că pentru evidența și păstrarea mărfurilor în comerțul cu ridicata, se utilizează metodele *pe partide* sau *pe sorturi*. În așa fel, la utilizarea metodei de evidență a depozitării *pe partide*, termenul de păstrare se stabilește conform cartelei de evidență pe partide utilizând informația despre intrarea mărfurilor în gestiune și data ieșirii acestora. Normele pentru fiecare grupă de mărfuri sunt stabilite în procente pentru durata de păstrare de 30 zile. Dacă mărfurile s-au aflat în depozit mai mult de o lună, atunci se utilizează altă norma față de cea fixă pentru luna următoare, iar pentru lunile incomplete se calculează 1/30 la zi din normă lunii următoare. Astfel, pentru *macaroane* norma pentru prima lună de păstrare este de 0,03%*, iar pentru fiecare din lunile ce urmează – 0,008%. Pentru *macaroane* aflate în depozit pe un termen de 3 luni și 10 zile se va stabili o normă recalculată astfel: $0,008\% \times 10 \text{ zile} : 30 \text{ zile} = 0,0027\%$;

$$0,03\% + 0,008\% + 0,008\% + 0,0027\% = 0,0487\%$$

Pentru unele tipuri de mărfuri, care urmează a fi păstrate într-un termen mai mic de 30 zile, normele de perisabilitate naturală se stabilesc și se recalculează în dependență de norma zilnică de păstrare. Spre exemplu, *carnea de vită* a fost păstrată în depozit în termen de 25 zile. Norma pentru primele 3 zile de depozitare constituie 0,08%. Pentru fiecare din zilele ce urmează, dar nu mai mult de 10 zile, norma se majorează zilnic cu 0,01%, iar după 10 zile norma se va majora cu 0,005%. În cazul dat, cota normată de perisabilitate se va stabili la limita de 0,225%, care s-a calculat astfel:

- 3 zile = 0,08%;

* Conform prevederilor Hotărârii Departamentului Comerțului din 3 septembrie 1996 cu privire la aprobarea normelor perisabilității naturale a mărfurilor alimentare și nealimentare la întreprinderile de comerț de toate formele de proprietate din Republica Moldova și instrucțiunii privind aplicarea lor // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. – 1997. – Nr. 22–23.

- 10 zile $\rightarrow 0,08 + (0,01 \times 7 \text{ zile}) = 0,15\%$;
- 25 zile $\rightarrow 0,15 + (0,005 \times 15 \text{ zile}) = 0,225\%$.

În cazul păstrării mărfurilor prin metoda pe sorturi poate fi utilizată următoarea formulă de calcul:

$$T = \sum_n^1 S_z : CA_P \quad (3)$$

unde,

- T** - termenul mediu de păstrare a mărfurilor;
- n** - numărul de zile de la ultimul inventar;
- S_z** - soldul mărfurilor la sfârșitul fiecărei zile lucrătoare pentru perioada dintre inventarieri;
- CA_P** - circulația mărfurilor pentru perioada de la ultimul inventar.

Cunoscând termenul mediu de păstrare a mărfurilor, poate fi determinată suma limitelor de perisabilitate conform datelor convenționale și a calculelor prezentate în tabelul nr. 1:

Tabelul 1

Circulația zahărului pentru perioada 01.01.20... – 31.03.20... (în kg)

Indicatori	Sold la începutul zilei	Întrări zilnice	Vânzări zilnice	Sold la sfârșitul zilei
03 ianuarie	500	300	200	600
04 ianuarie	600	-	300	300
05 ianuarie	300	200	200	300
ș. a. m. d.				
31 martie	400	400	100	700
TOTAL pentru perioada dintre inventarieri	-	-	15 700	46 800

Termenul mediu de păstrare reprezintă 3 zile ($46\ 800 : 15\ 700$)

Norma perisabilității naturale la zahăr pentru 3 zile constituie 0,078%.

Suma maximă de perisabilitate naturală a zahărului în cadrul circulației de 15700 kg și termen de păstrare mediu de trei zile alcătuiește 12,25 kg ($0,078\% \times 15\ 700 : 100$).

În cadrul întreprinderilor comerciale cu amănuntul nu se execută evidența analitică a vânzării pe grupe de mărfuri. Astfel, vânzarea pe fiecare unitate de marfă se stabilește prin calcul utilizând formula balanței de mărfuri. În așa caz, se presupune înmulțirea cotei normate cu vânzările pentru fiecare tip de marfă. Este clar, că în situația respectivă este necesar un volum mai mare de muncă, de aceea, se propune a utiliza în cazul comerțului cu amănuntul calcularea perisabilității naturale în baza cotei medii. Cota medie de perisabilitate poate fi calculată după relația:

$$N_{MED} = \frac{D_{IAN}}{CA_{IAN}} \times 100\% \quad (4)$$

unde,

- N_{MED}** - cota medie a normei de perisabilitate;
- D_{IAN}** - deficiențele constatate (calculate) pentru toate mărfurile pe durata unui an;
- CA_{IAN}** - circulația globală mărfuri pe durata unui an.

Dacă există cazuri de deficiențe în activitatea comercială pe o perioadă mai mare de un an, durata de calcul poate fi stabilită pentru 3 sau 5 ani, ceea ce ar permite aprecierea unei cote mai reale.

Deficiențele la păstrarea și vânzarea de mărfuri în consecința perisabilității naturale sunt decontate în luna când s-a realizat inventarierea. În așa fel, pierderile constatate de deficiențe se înscriu în componența cheltuielilor într-o singură lună, ceea ce semnifică o încălcare a principiului prudenței, deoarece în celelalte perioade s-ar diminua artificial mărimea cheltuielilor, ceea ce ar majora neremediat profitul pentru perioadele respective. Astfel, cheltuielile menționate trebuie repartizate proporțional pentru fiecare lună de gestiune prin intermediul constituirii unor rezerve

privind pierderile de mărfuri în limita perisabilității naturale. Dacă se calculează rezervele menționate, atunci acest moment trebuie prevăzut în „Politica de contabilitate” a societății comerciale. Complicațiile se derivează în situația determinării sumei preconizate a rezervelor. În așa caz, poate fi utilizată cota medie a normei de perisabilitate înmulțită la cifra de afaceri pentru perioada de gestiune.

După finisarea inventarierii, deficiențele cauzate de perisabilitatea naturală se decontează din suma rezervelor calculate anterior. Deoarece suma rezervelor calculate nu în toate cazurile este egală cu deficiențele constatate, depășirea deficiențelor asupra rezervelor se înscriu direct în componența cheltuielilor.

După natura sa, perisabilitatea naturală este latura specifică circulației de mărfuri și trebuie inclusă în componența cheltuielilor comerciale, deoarece se constată cu ocazia inventarierii și se apreciază în dependență de volumul mărfurilor vândute. Înregistrarea deficiențelor în registrele contabile se execută în următoarele formule contabile:

1. Pentru crearea rezervelor necesare acoperirii pierderilor în limita perisabilității naturale și a celor condiționate de expirarea termenelor de păstrare a mărfurilor:

D 712 „Cheltuieli comerciale”, subcont 7128 „Cheltuieli privind lipsurile în limita normelor de perisabilitate naturală” la rezerva calculată conform cotei medii a normelor de perisabilitate naturală;

C 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate” pe subconturile:

5381 „Rezerve pentru pierderi în limita normelor de perisabilitate”;

5382 „Rezerve pentru decontarea mărfurilor cu termen expirat”.

2. Constatarea deficiențelor și a mărfurilor cu termen expirat se înscriu în:

D 538 „Rezerve pentru cheltuieli și plăți preliminate” la valoarea totală a mărfurilor constatate lipsă;

C 217 „Mărfuri” pentru mărfurile la preț de vânzare cu amănuntul.

3. Decontarea lipsurilor în limita normelor în situația depășirii valorii rezervelor formate:

D 712 „Cheltuieli comerciale”, subcont 7128 „Cheltuieli privind lipsurile în limita normelor de perisabilitate naturală” pentru diferența dintre suma calculată și rezerva creată;

C 217 „Mărfuri”.

4. Pentru restabilirea TVA aferentă mărfurilor constatate lipsuri în limita normelor de perisabilitate se înscrie:

D 713 „Cheltuieli generale și administrative”;

C 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”, subcont 5342 „Datorii privind TVA”.