

## ASPECTS REGARDING THE ACCOUNTING OF COMMERCIAL DISCOUNTS

## ASPECTE PRIVIND CONTABILIZAREA REDUCERILOR COMERCIALE

CZU: 657.442

<sup>1</sup>HAREA Ruslan, <sup>2</sup>GRAUR Anatol<sup>1,2</sup> Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

**Abstract.** This paper presents the types of commercial discounts and the modality of its accounting. In addition, it is presented the way of reflecting the sale operations in case those commercial discounts are made. In the article are characterized aspects of calculation of discount ratio. There are proposed modalities of documentation of discounts before and after the sale. The forms of discounts are analyzed through some examples, including real data. The contents of this paper are generalized in a scheme that presents some proposals regarding the improvement of discounts accounting that can be applied in the practice.

**Keywords:** accounting, commercial discounts, sale of goods.

**JEL Classification:** M41.

Reducerile comerciale sunt probabil cel mai popular instrument de vânzare în afaceri. Fără îndoială, multe companii reduc prețul pentru produsele sau serviciile lor sub diferite forme, de exemplu:

- *cumpărați 1, obțineți 1 gratuit;*
- *obțineți 10%-20% reducere pentru cumpărături peste o sumă minim prestabilită;*
- *tichete de discount cadou;*
- *reduceri de decontare (bonus pentru plata anticipată sau pentru plata în numerar) și multe altele.*

Ce înseamnă cu adevărat reducerile pentru noi, contabilii? În cele mai multe cazuri, probleme. Motivul este că reducerile afectează în mod direct evaluarea diferitelor elemente din stoc și ulterior din situațiile financiare și, eventual, tratamentul contabil - perioada de gestiune și ordinea înregistrărilor contabile.

În acest articol se prezintă cum ar trebui să fie tratate reducerile atât din punctul de vedere al vânzătorului, cât și al cumpărătorului. Se încearcă a explica de ce reducerea nu este întotdeauna atât de mare și cum ar trebui să se decidă cu privire la valoarea reducerii pe baza propriilor marje comerciale din vânzări. De cele mai multe ori este greu de înțeles că nu toate entitățile sau comercianții își pot permite reduceri. Da, în multe situații reducerile comerciale reprezintă un instrument scump de vânzare!

*Entitățile comerciale cedează tot mai des diverse reduceri cumpărătorilor de mărfuri. Care este modul și ordinea de contabilizare a acestor operații?*

**Reducere comercială** reprezintă suma de micșorare a prețului de vânzare pentru anumite mărfuri vândute către cumpărători în condiții reciproc avantajoase. Reducerile comerciale se cedează ca un scăzământ din prețul de vânzare a mărfurilor ori prin cedarea cu titlu gratuit a unei cantități din marfa vândută. În conformitate cu practica prevalentă sau condițiile de cumpărare și vânzare, o anumită sumă de bani determinată la o rată fixă și dedusă din prețul facturii sau suma de primit este denumită reducere.

Necesitatea acordării sau beneficierii de reduceri pornește de la următoarele premise:

- se urmărește scopul menținerii prețului de piață la nivel fix pentru promovarea unui produs nou sau lichidarea stocurilor „moarte”;
- posibilitatea vânzării partidelor de marfă cu aspect comercial defectuos, demodate sau cu condiții insuficiente de calitate;

- se apreciază prioritatea stabilirii unor relații economice îndelungate cu parteneri de încredere;
- sunt asigurate posibilități de achitare înainte de termenul de plată sau de executare a plăților preliminare etc.

În activitatea comercială din Republica Moldova, în calitate de reducere de preț se utilizează, de obicei, noțiunea de *rabat comercial*. Suntem de părerea că rabatul comercial nu este noțiunea perfectă pentru asemenea reduceri.

Astfel, reducerea practică în mod excepțional asupra prețului de vânzare, ținându-se seamă de volumul vânzărilor efectuate și respectiv de ponderea unor cumpărători în clientela organizației economice vânzătoare poate fi numită *remiză*. De asemenea, remiza este întâlnită mai ales în practica de alimentație publică și reprezintă un surplus adăugat la nota de plată în vederea constituirii unei sume destinate acoperirii salariilor personalului, precum și a unor perisabilități la vesela din porțelan, faianță, sticlă etc.

Acea reducere de preț calculată asupra ansamblului operațiunilor cu același cumpărător în timpul unei anumite perioade de gestiune, ținând seama de consecvența și continuitatea acestor operații pe viitor măcar în aceleași proporții, poartă denumirea de *risturnă*.

*Rabatul*, la rândul său, este reducerea excepțională asupra prețului de vânzare convenit în prealabil, atunci când se constată diferențe de calitate sau abateri de la standarde pentru mărfurile ce fac obiectul tranzacției.

Entitățile comerciale stabilesc în mod individual prețul de vânzare la mărfurile din stoc și reducerile comerciale reprezintă o diminuare a venitului scontat determinat anterior în preț prin însumarea adaosului comercial. O dată cu aceasta, prețul final al mărfurilor din care se retrage reducerea comercială nu poate fi o clauză obligatorie a contractului de cumpărare-vânzare, dacă mărimea reducerii nu este specificată în contract.

De obicei, la achiziția de mărfuri în cantități mai mari, reducerea comercială este acordată în cazul tranzacționării unui tip de marfă, pe când la procurarea mărfurilor în sume substanțiale, mărimea reducerii se aplică la toate tipurile de mărfuri. În această situație, reducerea cedată de către vânzător permite stimularea desfacerilor, sporind veniturile din vânzări din contul accelerării circulației de mărfuri în urma majorării cifrei de afaceri.

Reducerile comerciale, indiferent de tipul acestora, se contabilizează la momentul cedării acestora de către vânzător. Evident că doar cumpărătorul este în drept să decidă dacă acceptă sau nu reducerea și până la facturarea mărfurilor reducerea comercială nu influențează operațiile contabile, în documente înregistrându-se valoarea mărfurilor fără reducere, adică prețul de vânzare final. În acest caz, vânzătorul înregistrează marfa vândută la valoarea fără reducere, iar pentru cumpărător, prețul respectiv reprezintă costul efectiv de achiziție. Momentul cedării reducerii comerciale se contabilizează doar în cazul când mărfurile vândute s-au contabilizat la prețul inițial fără a diminua suma lor cu mărimea reducerilor. În așa fel, la comerciant reducerea cedată se contabilizează prin formula inversă (stornarea) calculării adaosului comercial:

debit contul 831 „Adaos comercial”;

credit contul 217 „Mărfuri”.

Necesitatea de a înregistra formula contabilă de stornare se explică prin faptul că evidența mărfurilor la prețul de vânzare cu amănuntul presupune eliberarea mărfurilor către cumpărător la valoarea de vânzare care trebuie să coincidă cu prețul din factura eliberată cumpărătorului și cu informația din evidența analitică a contului 217 „Mărfuri”. Acest aspect este utilizat în calculul adaosului comercial aferent mărfurilor vândute. Așadar, în caz de reflectare eronată a sumei stornate, se va majora neîntemeiat mărimea adaosului comercial realizat.

**Exemplu 1.** Entitatea de comerț cu amănuntul ține evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul. Prețul de achiziție a mărfurilor reprezintă 84 000 lei, inclusiv TVA – 14 000 lei. Valoarea mărfurilor la preț de vânzare constituie 120 000 lei, inclusiv TVA – 20 000 lei.

Mărfurile se comercializează cu 10% reducere, adică la preț de 108 000 lei, inclusiv TVA – 18 000 lei. Reducerea se acordă la momentul vânzării și se atribuie la lotul total de marfă.

La vânzător se vor întocmi următoarele formule contabile:

1. La valoarea de achiziție a mărfurilor primite în sumă lor totală:  
debit contul 217 „Mărfuri” – 70 000 lei;  
debit contul 5344 „Datorii privind TVA” – 14 000 lei;  
credit contul 521 „Datorii comerciale curente” – 84 000 lei.
2. Însurarea adaosului comercial la valoarea mărfurilor achiziționate:  
debit contul 217 „Mărfuri” – 50 000 lei (120 000 lei – 70 000 lei);  
credit contul 831 „Adaos comercial” – 50 000 lei.
3. Se livrează mărfuri către cumpărător la preț de vânzare din care pînă la facturare s-a aplicat reducerea în mărime de 10%:  
debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 108 000 lei;  
credit contul 5344 „Datorii privind TVA” – 18 000 lei;  
credit contul 6112 „Venituri din vânzarea mărfurilor” – 90 000 lei.
4. Stornarea reducerii comerciale cedate cumpărătorului în mărime de 10%:  
debit contul 831 „Adaos comercial” – 12 000 lei;  
credit contul 217 „Mărfuri” – 12 000 lei (120 000 lei × 10%).
5. Reflectarea costului mărfurilor vândute la în suma costului de achiziție:  
debit contul 7112 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute” – 70 000 lei;  
credit contul 217 „Mărfuri” – 70 000 lei.
6. Decontarea sumei adaosului comercial aferent mărfurilor vândute:  
debit contul 831 „Adaos comercial” – 38 000 lei (50 000 lei – 12 000 lei);  
credit contul 217 „Mărfuri” – 38 000 lei.

Entitățile comerciale în condițiile utilizării metodelor de evidență auto, atizată a stocurilor care comercializează produse alimentare și mărfuri industriale, utilizează sistemul de codificare și terminalele speciale de casă ce asigură evidența fiecărei unități mărfare în parte. Acestea, de cele mai multe ori organizează evidența stocurilor de mărfuri la valoarea contabilă și la vânzarea cu reducere nu este necesar de moderat cu mărimea reducerii.

**Exemplu 2.** Datele inițiale sunt similare exemplului 1, doar că entitatea de comerț ține evidența mărfurilor la valoarea contabilă. În această situație se vor executa următoarele înregistrări contabile:

1. La valoarea mărfurilor intrate în gestiune în sumă totală:  
debit contul 217 „Mărfuri” – 70 000 lei;  
debit contul 5344 „Datorii privind TVA” – 14 000 lei;  
credit contul 521 „Datorii comerciale curente” – 84 000 lei.
2. Se livrează mărfurile către cumpărător la preț de vânzare cu reducere comercială aplicată în mărime de 10%:  
debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 108 000 lei;  
credit contul 5344 „Datorii privind TVA” – 18 000 lei;  
credit contul 6112 „Venituri din vânzarea mărfurilor” – 90 000 lei
3. Reflectarea costului mărfurilor vândute la valoarea contabilă:  
debit contul 7112 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute” – 70 000 lei;  
credit contul 217 „Mărfuri” – 70 000 lei.

Cumpărătorul poate beneficia de reduceri comerciale nu doar la momentul ridicării mărfurilor de la vânzător, ci peste o anumită perioadă cu condiția acumulării unor volume de vânzare substanțiale. În acest caz, vânzătorul poate ceda reducerea după facturare în scopul cointereseării cumpărătorului în achitarea datoriilor pentru mărfurile vândute înaintea termenului limită stabilit în contract.

De menționat, că cedarea reducerii comerciale duce la diminuarea venitului scontat și, respectiv, la micșorarea sumei TVA datorată bugetului pentru livrarea executată. Articolul 98, punctul (a) al Codului Fiscal, permite ajustarea sumei TVA dacă valoarea livrării impozabile, aprobată anticipat, s-a schimbat ca rezultat al schimbării prețurilor, livrarea impozabilă a fost, în totalitate sau parțial, restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea, valoarea impozabilă a livrării impozabile a fost redusă în urma acordării discountului.

**Exemplu 3.** Entitatea de comerț cu ridicata ține evidența mărfurilor la valoarea contabilă. Mărfurile propuse spre vânzare valorează 120 000 lei, inclusiv TVA – 20 000 lei. Cumpărătorul procură mărfurile și urmează să achite contravaloarea lor cu o reducere comercială în mărime de 10% din partida totală de 120 000 lei. Prețul de achiziție al mărfurilor vândute constituie 84 000 lei, inclusiv TVA – 14 000 lei.

Operațiile de vânzare a mărfurilor se înscriu în următoarele formule contabile:

1. Se livrează mărfuri către cumpărător la preț de vânzare:
  - debit contul 221 „Creanțe comerciale” – 120 000 lei;
  - credit contul 5344 „Datorii privind TVA” – 20 000 lei;
- credit contul 6112 „Venituri din vânzarea mărfurilor” – 100 000 lei.
2. Reflectarea costului mărfurilor vândute la valoarea contabilă:
  - debit contul 7112 „Valoarea contabilă a mărfurilor vândute” – 70 000 lei;
  - credit contul 217 „Mărfuri” – 70 000 lei.
3. Se decontează suma reducerii comerciale în mărime de 10% cedate după facturare:
  - debit contul 7128 „Cheltuieli privind returnările și reducerile” – 10 000 lei ( $120\,000 \times 10\%$ ) fără TVA;
  - debit contul 5344 „Datorii privind TVA” – 2 000 lei;
  - credit contul 221 „Creanțe comerciale” – 12 000 lei.

Deseori reducerea comercială are drept scop accelerarea achitării pentru mărfurile vândute, ceea ce asigură o rotație mai frecventă a capitalului circulant al entității de comerț, în special în condiții de inflație în creștere. Acest tip de reduceri se cedează în mărime ce nu depășește, de obicei, rata de refinanțare a Băncii Naționale la credite. În așa fel, dacă rata de refinanțare reprezintă 30%, atunci cota reducerii comerciale pentru 20 de zile de achitare din momentul livrării mărfurilor reprezintă 1,67% ( $30 \times 20 / 360$ ).

Pentru cumpărător, reducerile comerciale diminuează valoarea mărfurilor achiziționate și a mărimii TVA deductibile. De menționat, că prevederile articolului 15 a Standardului Național de Contabilitate „Stocuri” permit diminuarea valorii mărfurilor primite la suma reducerilor beneficiate.

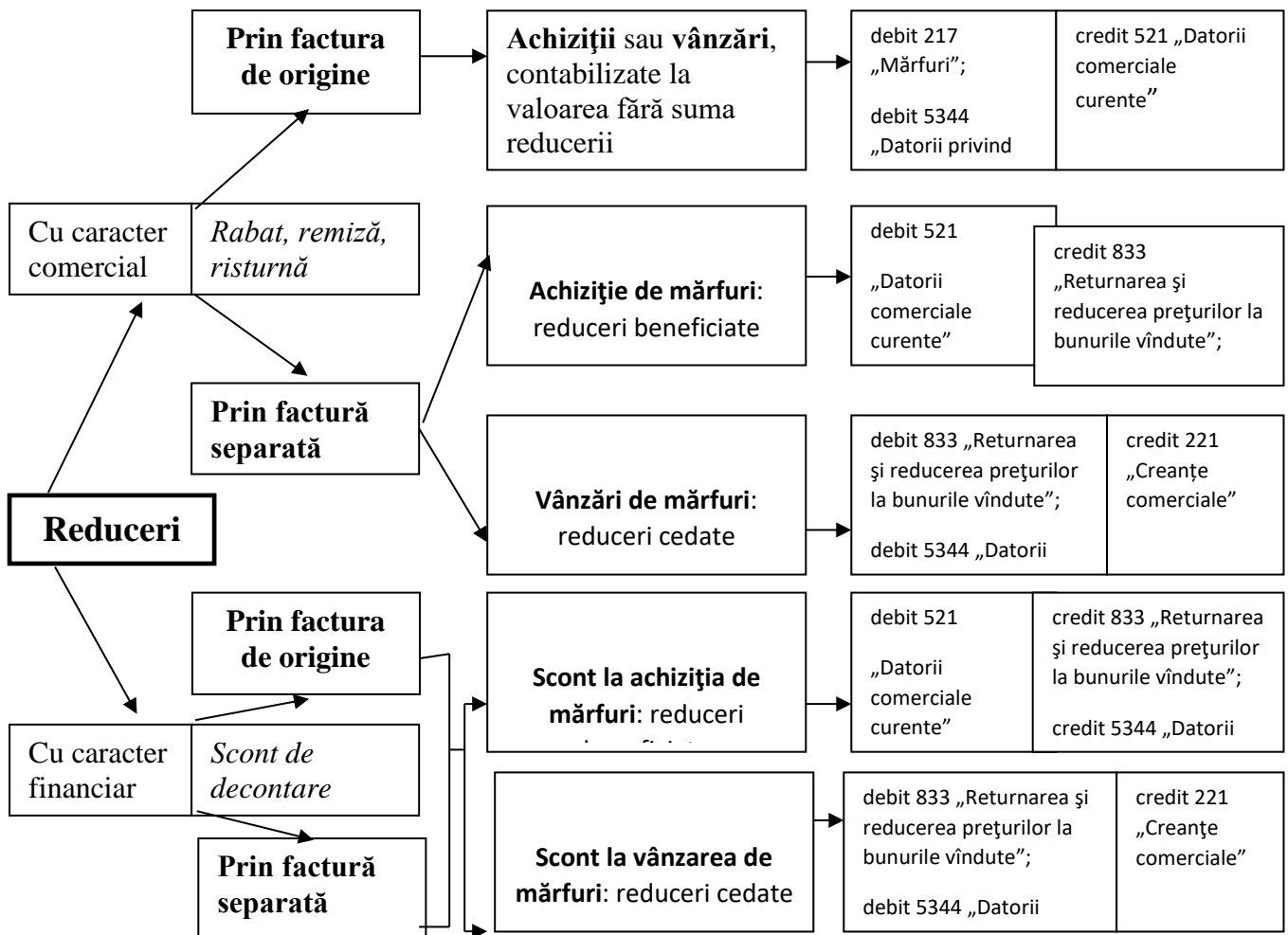
Aspectele de structurizare a reducerilor, ordinea documentării și baza de aplicare se prezintă schematic în desenul nr. 1.

Reducerea comercială de care beneficiază entitatea de comerț după momentul intrării mărfurilor în patrimoniu se stabilește prin condițiile contractuale, se acordă în procente și trebuie materializate, după opinia noastră, în facturi de reduceri (în roșu) care să cuprindă și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor reduceri ce trebuie să formeze obiectul regularizărilor din decontul TVA. În factura în roșu, ar trebui specificată, după opinia noastră, numărul și data facturii sau facturilor emise clientului asupra cărora se aplică reducerea reciprocă. Aceasta pentru înlesnirea eventualelor controale din partea organelor fiscale. Reducerile menționate se fac succesiv (în cascadă), respectiv se aplică mai întâi rabatul și apoi, dacă este cazul, remiza. Reducerea se aplică asupra sumei nete anterioare. Astfel, pentru acest caz se vor executa următoarele înregistrări:

debit contul 521 „Datorii comerciale curente” la suma calculată a reducerilor aplicabile;

credit contul 5344 „Datorii privind TVA” la suma TVA calculată la reducerea bonificată;  
 credit contul 831 „Adaos comercial” la suma reducerii de preț calculate fără TVA.

În contabilitatea furnizorului de mărfuri se vor executa următoarele înregistrări contabile:  
 debit contul 833 „Returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vândute” la valoarea totală a reducerii prezentate spre decontare în sumă fără TVA;  
 debit contul 5344 „Datorii privind TVA” la suma TVA spre deducere în reducerea bonificată;  
 credit contul 221 „Creanțe comerciale” la valoarea mărfurilor eliberate în prețuri incluse în factură.



**Figura nr. 1. Structura reducerilor cu caracter comercial și operațiile comerciale**

În al doilea rând, pentru aprecierea prețului de vânzare cu amănuntul plus TVA care, de fapt, este valoarea care urmează să fie achitată de către cumpărător la procurarea mărfurilor, este necesară însumarea cotei TVA neexigibile. Această operație servește la înlăturarea impedimentului care afectează evidența și decontarea separată a valorii propriu-zise a mărfurilor și mărimea TVA aplicată la această valoare. Această operație se înregistrează prin formula contabilă:

debit contul 217 „Mărfuri” la valoarea TVA neexigibile incluse în preț;  
 credit contul 837 „TVA neexigibilă”.

Agenții economici care comercializează mărfuri en détail, având ca obiect de activitate principal sau complementar vânzarea către populație a mărfurilor alimentare și nealimentare, adoptă, în marea majoritate a lor, prețul cu amănuntul ca preț de evidență. De altfel, utilizarea prețului amintit se justifică sau altfel spus este recomandată în condițiile unui comerț en détail cu articole și sortimente numeroase și o frecvență mare a intrărilor și ieșirilor, precum și în situația organizării evidenței analitice a mărfurilor după metoda global-valorică, ceea ce nu exclude posibilitatea adoptării lui și în cazul evidenței analitice cantitativ-valorică pe sortimente de mărfuri.

Prețul cu amănuntul care, după vânzarea mărfurilor, se cuvine integral agentului economic, deci fără TVA, se stabilește de către acesta prin adăugarea la costul de achiziție sau de producție, după caz, a cotei de adaos comercial pe care o apreciază ca fiind posibilă de realizat, în funcție de conjunctura pieței. În legătură cu acest preț se impune precizarea că în cazul agenților economici neplătitori de TVA el conține, pe lângă cele două elemente amintite și TVA facturată de furnizori și reprezintă atât prețul de vânzare către populație, cât și prețul de evidență sau de înregistrare în contul de mărfuri.

La rândul său, prețul cu amănuntul propriu-zis sau de vânzare către populație, practicat de agenții economici plătitori de TVA și, totodată, utilizat ca preț de evidență, se determină prin însumarea prețului cu amănuntul fără TVA, menționat anterior, cu suma absolută corespunzătoare cotei legale pentru acest impozit indirect.

Prețul de vânzare către populație datorită modificărilor cu caracter oarecum curent ale prețurilor de cumpărare, ale conjuncturii pieței sau altor cauze, se poate reduce sau majora, după caz, prin influențarea adaosului comercial, operație care se efectuează pe baza inventarului de schimbare de prețuri și efectuarea înregistrării corespunzătoare în contabilitate. Asemenea operațiune nu contravine prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate întrucât nu afectează valoarea de intrare în patrimoniu a mărfurilor la costul de achiziție. În legătură cu acest ultim aspect, care, poate fi aplicat în activitatea practică, se reține că majorarea sau reducerea prețului cu amănuntul până la nivelul costului de achiziție respectă regulile și principiile contabile și reprezintă un drept exclusiv al întreprinderilor comerciale.