

THE ACCOUNTING TREATMENT APPLICABLE TO DISCOUNTS MADE IN TRADE ACTIVITY

Associate Professor PhD Camelia-C t lina MIHALCIUC

Faculty of Economic Sciences and Public Administration,
" tefan cel Mare" University of Suceava, Romania

Email: cameliam@seap.usv.ro

Abstract: *In a competitive market environment, the activity of conducting transactions of sale involves operating with discounts, which may be granted by suppliers to customers, these reductions quantify the existing confidence between the two partners, the business volume, the quality of goods. The literature in the field and the business practice operates with two types of discounts: trade discounts and financial discounts. Given that, often in practice is not always a clear distinction between the two categories of discounts, since the invoices are often entitled with "discounts", the main objective of the work focuses on delineating the two categories of discounts, highlighting the applicable accounting treatment according to the Romanian accounting regulations in force (Order no. 1802/2014, valid from 1 January 2015 and Order no. 4160 of 31 December 2015 amending and supplementing certain accounting regulations valid from January 12, 2016). Thus, taking into account these regulations, in doing this work will be presented in detail issues concerning amendments and clarifications on the procedures for registration of price discounts by applying the accounting treatment prescribed.*

Keywords: *trade discounts, rebates, remises, financial discounts, settlement discounts.*

JEL Classification: *M41.*

1. Introduction

Making transactions on sale - purchase of goods and services due to conditions negotiated with customers, involves calculating certain reductions in purchase prices or tariffs, so that the level of debts towards suppliers may be less than the amount of debt at contract price. The amounts enlisted with minus in the invoices relate to some corrections and often to discounts granted by the supplier to his customers for various reasons: the volume of purchases, the particular situation of customers, payment before maturity, various promotional campaigns etc.

In the approach of this work is presented on the one hand the rules to be followed , taking into account accounting changes made by Order 1802/2014 and 4160 Order of December 31, 2015, concerning amending and supplementing certain accounting regulations, and on the other hand the ways of calculation and recording on the accounting treatment of price reductions. In the exemplification it was taken into account the aspects that depends on the time these discounts are granted/received and respectively on reporting to situations where goods to which they are associated are still into inventory. Therefore we emphasize price discounts in three distinct moments of time: price discounts granted at the date of invoice, price discounts granted subsequently to the invoice date, price discounts granted subsequently to the balance sheet date.

Also because in practice often it uses the term of "discount" is very important to analyze the cause that will lead to granting a category of discounts, in order to properly record then in accounting. Discounts granted (commercial and financial) is performed under the general conditions of delivery and settlement agreed between the parties.

According to the accounting provisions, the price discounts should be divided into two broad categories: commercial discounts (*rebates, remises and loyalty and fidelity*) and financial discounts, which is the formal discount granted for payment before maturity of the invoice (*settlement discounts or cash discounts*).

2. The categories of trade discounts

The rebate (price discounts granted for contract inconsistencies) represents a reduction of the sale price previously agreed between supplier and customer, taking into account some quality defects or non-conformity of traded goods in comparison to the clauses in the contract).

Remise (price discounts separately granted for special situations such as the high volume of purchases) is a discount practiced on the current price of sale, taking into account the volume of sales or the importance buyer clientele seller (represents a percent applied on the gross price, a percent enlisted in the offer price of the seller or in the results resulted after negotiation).

Loyalty and fidelity discount (price discounts periodically granted, usually depending on the business conducted during a certain period) represent a price discount calculated on all operations carried out with the same buyer within a specified period.

A schematic presentation of the main categories of trade discounts can be structured in Figure no. 1.

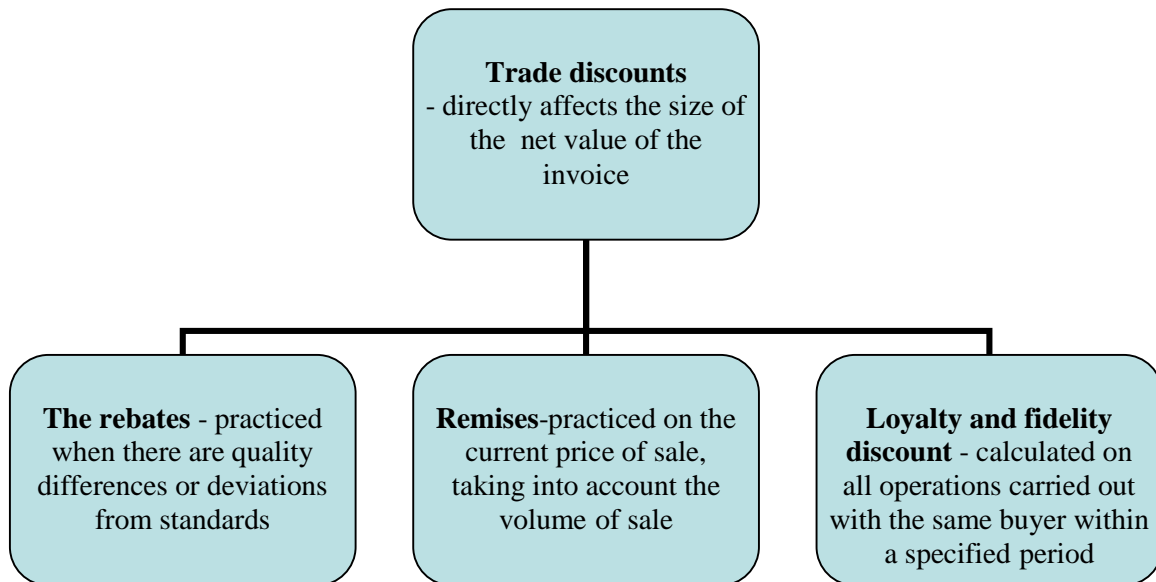


Figure no. 1. The categories of trade discounts

Discounts are not automatically granted. They must be agreed between the parties and stipulated in commercial contracts concluded between suppliers and customers. Usually, trade discounts are granted as a percentage of the gross price, but may be granted as a fixed amount.

With regards to the process of granting discounts as rebates and trade discounts, they are usually granted with the delivery and usually these price cuts do not affect specific records because the goods will be submitted in the invoice with the reduced value.

In commercial practice there are also situations where the rebate and trade discounts are given after delivery, which requires specific records on rectification debt to suppliers, by reducing the acquisition cost of purchased goods.

3. The treatment of the financial discounts

As I mentioned in the introduction, there are a series of financial discounts apart from trade discounts, reductions that are commonly described as cash discounts or settlement discounts.

Financial discounts are granted as a percentage of the value of an amount receivable settled (paid) by the buyer before the deadline or maturity of the invoice, namely a discount granted by a vendor to his customers for payments prior to maturity of the contracts.

The *settlement discount* is a percentage discount on a financial debt settled before the normal maturity. This is a financial expense for the supplier, which is the payer, and a *financial income for the customer*.

In practice, the price discounts operated between different traders, are often referred to as *discounts* and it is not always clear the reason for which they are granted, resulting in some inconsistencies regarding their effective writing in accounting records: sometimes these reductions are considered financial discounts - with consequences on financial revenue / expenses – other times the reductions are considered operating discounts - with consequences on operating income/ expenses.

4. The accounting treatment of trade discounts

In terms of methodology for calculation and entry in the accounting records, we must consider certain aspects, which are to be presented below. The first aspect is related to the tandem calculation of the discounts.

a) Tandem calculation of price discounts:

- price discounts are included in the invoice;
- trade discounts precede financial discounts;
- discounts are determined in tandem (the absolute amounts of each category of discounts is applied to the earlier net value);
- for trade discounts we shall calculate the rebates, then remises and loyalty and fidelity discount;
- settlement discounting is applied after the last trade discount (to trade net value);
- the value added tax is applied to the last "net value" (either trade net value if there is no financial discount, either financial net value);
- the trade net value, or financial net value, where appropriate, together with VAT will determine the total value of the invoice (payable / receivable);
- trade discounts, originally granted (when drawing up the invoice) is not enlisted in a separate account;

b) A second aspect is related to concrete situations where discounts are granted discounts and to regulations that we must follow in their accounting and in determining the amount of assets entering into inventory.

The Romanian Order no. 3055/2009 stipulates that "trade discounts received after invoicing, regardless of the covered period, were previously distinctly enlisted in the accounts (account 609 "Trade discounts received "and respectively account 709" Trade discounts granted") on third party accounts". Since 2015, the trade discounts received after the acquisition of the goods shall be recorded differently. To purchase products, buyer shall analyze the situation from two points of view, namely: if the purchase of products and the discount are seen as a whole, in this case the trade discounts received after invoicing shall adjust the cost of acquisition of goods and if the goods which discounts are associated to are still into inventory. The seller examines the initial transaction and the discount from a single point of view, ie if the two operations are seen as a whole.

Thus, the regulations to be observed in granted / received trade discounts relating to financial discounts are shown in Table no. 1, these rules are taken from Order no. 1802/2014, valid from January 1, 2015 and the Order no. 4160/2015 valid from January 12, 2016.

**Table no. 1. Regulations to be observed in trade and financial discounts
(granted/received)**

	Situations	Respected rules
1.	trade discounts granted by the supplier and included in the purchase invoice	<i>adjust in order to reduce cost of acquisition of goods</i>
2.	when purchasing products and receiving trade discount are made in the same time,	<i>trade discounts received previously invoicing also adjust the cost of acquisition of goods</i>
3.	trade discounts received subsequently to invoice	<i>adjust the cost of inventories, whether they are still into inventory stock; where the information held does not allow correction of inventories, these discounts will be reflected on the account 609 named "Trade discounts received"</i>
4.	if stocks for which the discounts were subsequently granted are no longer in inventory	<i>they are distinctly recorded in the accounting records (account 609 "Trade discounts received"), on behalf of Suppliers accounts (401 = 609)</i>
5.	when selling products and granting trade discounts are made in the same time	<i>trade discounts granted subsequently to invoicing, they adjust the sales revenues</i>
6.	commercial discounts granted subsequently to invoicing, regardless of the period to which it relates to	<i>it is distinctly outlined in accounting records (Account 709 "Trade discounts granted"), on behalf of Costumers accounts (709 = 4111)</i>
7.	discounts related to service providing activities, received subsequently to invoicing, regardless of the period to which it relates	<i>it is distinctly outlined in accounting records (Account 609 "Trade discounts received" and account 709 "Trade discounts granted"), on behalf of third-party accounts</i>
8.	when trade discounts represents events subsequent to the date of the balance sheet adjusting the annual financial statements	<i>they are recorded at the balance sheet date into account 408 "Suppliers - invoices to be received" and Account 418 "Customers - invoices to be issued" and is reflected in the financial statements for the year for which the report is based on documents</i>
9.	discounts that are to be received, recorded at the date of the balance sheet into account 408 "Suppliers - invoices to be received"	<i>corect the cost of inventories, whether they are still into inventory stock</i>

10.	commercial discounts received on the same invoice, when the amount of the reduction is equal to the value of the good	the company will record for that asset the entering in the heritage of the good at fair value in account 758 "Other operating income" if bought stocks respectively 475 "Investment subsidies" when purchased tangible assets
11.	financial discounts received from supplier	represent income in the period, regardless of the period to which they are related to (account 767 "Income from obtained discounts")
12.	discounts granted by the supplier	represent expenses in the period, regardless of the period to which they are related to (account 667 "Expenses on granted discounts")

Source: Order 1802/2014 and Order 4.160/2015

In paragraph 10 of the Table no. 1, Order no. 4160 of December 31, 2015 regulates distinctly the registration procedure of trade discounts received on the same invoice, when the amount of the reduction is equal to the value of goods (trade discounts given on purchase invoice covers all the value of the goods purchased). At the time of the consumption of these assets will perform and record the expenses with decrease from inventory or it will calculated the amortization as the case.

Also Order no. 4160 of December 31, 2015 brings clarification on trade discounts received after the acquisition, through a separate invoice.

Thus, if the information held does not allow correction of inventories, these discounts will be reflected on account 609 "Trade discounts received", this being presented in paragraph 4 of Table no. 1.

Trade discounts received after the billing of identifiable tangible and intangible assets represent income in advance, being reversed in the income statement over the remaining life of the respective assets.

Trade discounts received after the billing of tangible and intangible assets which are not identifiable represent revenues of the period (account 758 "Other operating income").

5. Practical examples related to the accounting treatment of price discounts

In the next part of the paper, we highlighted some practical examples of how to calculate the discounts and the method of registering into accounting records of the categories of presented discounts.

Trade discounts can be granted and charged together with the delivery of goods, subsequently to the initial sale (invoicing) or after the balance sheet date.

5.1. Discounts recorded in the initial invoice

Registering the cost of acquisition of the stocks taking into account trade discounts

The company Gama purchased goods from an external vendor, on the basis of an invoice that includes: 984 lei purchase price including VAT, 3% rebate, 2% remise, 2% settlement discount, VAT 20%. What will be the cost of acquisition of goods (Ca)?

The value of goods purchased without VAT: $984 : 1.20 = 820$ lei, or $984 \times 100/120$

Purchase Price	=	820
(-)Rabate	=	24.6
(-)Remise	=	15.91
<u>Cost of acquisition (Ca)</u>	=	<u>779.49</u>

$$\begin{aligned} \text{Rabate } 3\% &: 820 \times 3\% = 24.6 \\ \text{NC1} &= \text{Purchase price} - \text{Rabate} = 820 - 24.6 = 795.4 \\ \text{Remise } 2\% &: \text{NC1} \times 2\% = 795.4 \times 2\% = 15.91 \\ \text{NC2} &= \text{NC1} - \text{Remise} = 795.4 - 15.91 = 779.49 \\ \text{Ca} &= 820 - 24.6 - 15.91 = 779.49 \end{aligned}$$

where: NC is commercial net, the latest net being the acquisition cost
NF is financial net.

Determining the cost of acquisition for fixed assets

On 15.03.N the entity Gama acquires an imported equipment, so knowing the following:

- purchase price invoiced by the supplier, 100000 lei;
- custom duties paid in customs, 10000 lei;
- VAT paid in customs, 22000 lei;
- Internal transport costs along the way, 5000 lei, TVA 20 %.

Putting into operation of equipment requiring the Installation works by a specialized company for which it invoiced an amount of 14000 lei, VAT 20%. The final reception of the machine is on 10.04.N.

For this purchase supplier granted a trade dicount in the amount of 12000 lei. Before giving into operation the outsourcing provider was paid, registering an unfavorable exchange difference amounting to 22000 lei.

1. Evaluation at the acquisition cost of equipment:

Cost of acquisition = purchase price invoiced by the supplier + custom duties paid in customs + Internal transport costs along the way + installation expences – trade discount = 100000 + 10000 + 5000 + 14000 – 12000 = 117000 lei.

2. Recognition of acquisition and putting into operation of equipment:

Buying equipment (determining the value of the invoice):

Purchase Price	100000 lei
(+) Custom duties	10000 lei
(+) VAT paid in customs (110000 x 20%)	22000 lei
(-) Discount granted by supplier	12000 lei
= The value of the import invoice	= 120000 lei

“Tangible assets in progress “	%	98000
	“ Suppliers of property “	88000
	“ Other taxes and similar taxes “	10000

“Input VTA “	“Cash at bank in lei “	22000
--------------	------------------------	-------

(+) Internal transport costs along the way	5000 lei
(+) VAT of transportation invoice (5000 x 20%)	1000 lei
= Transportation invoice value	= 6000 lei

%	“ Suppliers of property “	6000
“Tangible assets in progress “		5000
“Input VAT “		1000

Recording the installation expenses incurred by the specialized entity according to the invoice dated 10.04.N.

Cost work		14000 lei
+) VAT of installation invoice	(14000 x 20%)	2800 lei
= Installation invoice value		= 16800 lei

%	“Suppliers of property “	<u>16800</u>
“Tangible assets in progress “		14000
“Input VAT “		2800

Putting into operation of machine (reception)

“Technological equipment “	“Tangible assets in progress “	<u>117000</u>
----------------------------	--------------------------------	---------------

Determining the value of an invoice, taking into account trade discounts and financial discounts

We assume that we know the following information of an invoice: an invoice for total gross sales of stocks is 30000 lei, quality defects rebate for 1800 lei, remise given for higher sales of 3% and remise given for preferential position of the buyer seller of 6%, 2% Loyalty and fidelity discount, the discount for payment settlement prior to maturity of 3.5%, VAT 20%. What will be the total invoice?

The calculation of the discounts and of the invoice value will be shown in Table no. 2, and the method of registering into accounting records in Table no. 3.

Table no. 2. Presentation of the simplified invoice

The method of calculating	Values in lei
Gross value of goods	30000
(-) Rabate	1800
NC1= 30000 - 1.00	28200
(-) Remise(1) = 28200 x 3%	846
(-) Remise(2) = 28200 x 6%	1692
NC2= NC1 – 846 – 1692 = 28200 – 846 – 1692	25662
(-)Loyalty and fidelity discount = 25662 x 2%	513.24
NC3= NC2 – 513.24	25148.76
Settlement discount = NC3 x 3.5%	880.21
NF = NC3 - 880.21	24268.55
VAT= NF x 20%	4853.71
TOTAL INVOICE = NF + VAT	29122.26

The process of registering the invoice into the accounting records, which includes trade and financial discounts, is presented as follows, both in the records of the supplier and of the customer. Trade discounts granted and invoiced shall not be recorded in a separate account in the books, they will adjust in order to reduce the acquisition cost of goods.

Table no. 3. Method of registering the invoice in the accounting records

SUPPLIER ACCOUNTING	COSTUMER ACCOUNTING
<i>Recording the sale of goods</i>	<i>Aquisition of goods</i>
Costumers = % <u>30002.47</u>	% = Suppliers <u>30002.47</u>
Income from sale of goods 25.148,76	Goods 25148.76
Output VAT 4853.71	Input VAT 4853.71
<i>Collect the invoice, highlighting the granted discount</i>	<i>Pay the invoice, highlighting the received discount</i>
% = Costumers <u>30002.47</u>	Suppliers = % <u>30002.47</u>
Cash at bank in lei 29122.26	Cash at bank in lei 29122.26
Expenses from granted discounts 880.21	Incomes from received discounts 880.21

Trade discounts granted and charged with the delivery of goods is not recorded in a separate account of reduction in accounting records, as we have seen in the previous example shown. Thus, if a sale of goods in the amount of 200000 lei has a discount of 8000 lei, accounting for accounting article for the entity that grants the discount is as follows:

4111 = 707 192000
Customer = Revenue from sale of goods

In the case of the purchasing entity, the trade discounts granted by a supplier and included in the purchase invoice adjust downwards the cost of acquisition of goods, and the accounting article is:

371 = 401 192000
Goods = Suppliers

5.2. Trade discounts granted subsequently to the moment of initial sale (the discount granting shall be subsequent to invoicing)

For this situation the customer will have to see whether the goods which they are associated discounts are or not in stock and where the information held does not allow correction of inventories, mentioned discounts will reflected also in account 609 "Trade discounts received".

Suppose we have the following situation:

They sell goods in January 05, 2014 in amount of 15000 lei, without VAT. On February 15, 2015, a trade discount of 10% is granted and highlighted on a separate invoice. The buyer of sold the goods in question in the amount of 11000 lei. At the date of receiving the discount he has goods in stock in the amount of 4000 lei.

The registration of the granted/received discount in the supplier and costumer accounting records will be highlighted in Table no. 4.

Table no. 4. Method of registering the granted/received discount in the accounting records

SUPPLIER ACCOUNTING	COSTUMER ACCOUNTING
<p><i>Recording the sale of goods on January 5</i></p> <p>Costumers = % <u>18000</u> Incomes from 15000 sale of goods Output VAT 3000</p> <p><i>Registration of the granted discount in February 15</i></p> <p>When selling products and granting trade discount are one and the same process, trade discounts granted subsequently to invoice adjust the income from sales invoicing.</p> <p>Costumers = % <u>(18000)</u> Incomes from (15000) Sale of goods Output VAT (3000)</p>	<p><i>Recording the purchase of goods on January 5</i></p> <p>% = Suppliers <u>18000</u> Goods 15000 Input VAT 3000</p> <p><i>Registration of the discount invoice in March 15</i></p> <p>For goods sold in the amount of 11000 lei, the associated discount is 1100 lei (11000 lei x 10% = 1100 lei) and will be registered in the account 609 "Trade discounts received".</p> <p>For goods existing in stock in the amount of 4000, the associated discount is 400 lei (4000 lei x 10% = 400 lei) and will be registered as a reduction of cost of inventories.</p> <p>Suppliers = % <u>13680</u> Goods 400 Trade discounts 11.000 received Input VAT 2280</p>

5.3. Trade discounts granted subsequent to the date of balance sheet

In the case of trade discounts granted subsequent to the date of balance sheet, the registrations in the accounting records will be highlighted in Table no. 5.

Table no. 5. Recording the trade discounts subsequent to the date of the balance sheet

Recording the discount at the entity beneficiary of the discount	Recording the discount at the entity that grants discounts
<p>% = 408 "Suppliers - invoices to be received" 609 "Trade discounts received" 4428 „VAT under settlement”</p>	<p>418 "Customers – = % invoices to be issued" 709 "Trade Discounts granted" 4428 „VAT under settlement”</p>

Thus, we notice from the Table no. 5, that the records at the balance sheet date will be made using the account 408 "Suppliers invoices to be received" and 418 "Customers - invoices to be issued".

Exemplifying the practice is highlighted as follows:

The economic entity Gama receives on January 18 N from provider Epsilon an invoice of trade discount for the transactions volume of the last quarter of the previous year N-1 worth 6500 lei, VAT 20%.

The operations of economic entities Gama and Epsilon for the two financial years N and N-1 will be highlighted in the Table no. 6.

Table no. 6. Method of registering the granted/received discount subsequent to the date of the balance sheet

ACCOUNTING OF ENTITY GAMA	ACCOUNTING OF ENTITY EPSILON
<p>a)Recording of the trade discounts received for the fourth quarter (without invoice): N-1</p> <p>% = 408 "Furnizori – (7800 lei) facturi nesosite"</p> <p>609"Trade discounts (6500 lei) received"</p> <p>4428 „VAT (1300 lei) under settlement"</p>	<p>a)Recording of the trade discounts granted for the fourth quarter (without invoice): N-1</p> <p>418 "Customers – = % (7800 lei) invoices to be issued</p> <p>709 "Trade (6500 lei) discounts granted"</p> <p>4428 „VAT (1300 lei) under settlement"</p>
<p>b) In the year N, on invoice receipt will be made following records: - the reversal of initial registration:</p> <p>% = 408 " Suppliers - 7800 lei invoices to be received"</p> <p>609" Trade discounts 6500 lei received "</p> <p>4428 „VAT 1300 lei under settlement"</p> <p>- recording the discount invoice</p> <p>% = 401 "Furnizori " (7800 lei)</p> <p>609"Reduceri comerciale (6500 lei) primite"</p> <p>4426 „Input VAT" (1300 lei)</p>	<p>b) In the year N, on invoice date will be made following records: - the reversal of initial registration:</p> <p>418 "Customers – = % 7800 lei invoices to be issuedlei</p> <p>709 "Trade 6500 lei discounts granted"</p> <p>4428 „VAT 1300 lei under settlement"</p> <p>- recording the discount invoice</p> <p>4111"Customers" = % (7800 lei)</p> <p>709 "Trade (6500 lei) discounts granted"</p> <p>4427 „Output (1300 lei) VAT"</p>

5.4. Trade discounts related to provided services

The trade discounts related to provided services, received or granted subsequent to invoicing, regardless of the period to which it relates, are highlighted separately in accounting records in account 609 "Trade discounts received" on account of third party accounts, and stands out distinctly at the seller's accounting records, in account 709 "Trade discounts granted".

Suppose we have the following situation:

An economic entity (Gama) invoices annual the maintenance of some equipments worth 7000 lei, without VAT, the invoice is issued in June 2014 and the invoice with a 3% discount is also issued in July 2014.

Method of recording the granted/received discount in the case of provided services is presented in Table no. 7.

Table no. 7. Method of recording the granted/ received discount in the case of provided services

SELLER ACCOUNTING	BUYER ACCOUNTING
<i>The registration of the service providing invoice in June</i>	<i>The registration of entry of the service providing invoice in June</i>
Costumers = % <u>8400</u> Incomes from provided services 7000 Output VAT 1400	% = Suppliers <u>8400</u> Expenses with other services provided by third parties 7000 Input VAT 1400
<i>Registering the discount granted in July 2014 that will be highlighted at the seller using account 709 "Trade discounts granted"</i> 7000 lei x 3% = 210 lei. Associated discount VAT 210 x 20% = 42 lei	<i>Registering the discount received in July 2014 that will be highlighted at the buyer using account the account to the buyer 609 "Trade discounts received":</i>
% = Costumers <u>252</u> Trade discounts granted 210 Output VAT 42	Suppliers = % <u>252</u> Trade discounts received 210 Input VAT 42

5.5. Financial discounts

The registration of financial discount in both accounting is presented in Table no. 8, starting from the situation highlighted in the next example.

An economic entity X sells to the economic entity Y, goods at price of 50000 lei, VAT 20%, in contract providing for the settlement period of two months. Y entity wants to settle the invoice immediately to the entity X, reason for what entity X grants to entity Y a financial discount as settlement discount of 3%. Thus, invoice of discount will contain the settlement discount 1500 lei, VAT 20%.

In Table no. 8, it will highlight distinct in the two accounting, first invoice of sale, and purchase and subsequent the invoice of discount granted/ received for payment before maturity.

For the seller, settlement discount generates a recording of financial expenses (667 "Expenditure from granted discounts"). VAT collected can be affected by adjusting the tax base. If price discounts are granted after the supply of goods or services, the taxable amount of VAT is adjusted accordingly.

For the buyer, financial discount received for settlement before maturity will determine the distinct disclosure of financial income (767 "Income from received discounts").

Table no. 8. Method of recording the granted/ received financial discounts

SUPPLIER ACCOUNTING	COSTUMER ACCOUNTING
<i>Recording the sale invoice of goods</i>	<i>Recording the aquisition invoice of goods</i>
Costumers = % <u>60000</u> Income from sale of goods 50000 Output VAT 10000	% = Suppliers <u>60000</u> Goods 50000 Input VAT 10000

<i>Recording the invoice of granted discount</i>		<i>Recording the invoice of received discount</i>	
% =	Costumers	Suppliers = %	
	<u>1800</u>		<u>1800</u>
Expenses from granted discounts	1500	Incomes from received discounts	1500
Output VAT	300	Input VAT	300

6. Conclusions

Detailing and clear analysis of the two categories of discounts is important both for their proper accounting and for the effect on the result.

From these considerations, financial discount as settlement discount is granted by the supplier to encourage payment of invoices before the normal deadline chargeability (maturity), and when that discount has another reason given by defects quality, non-compliance with the clauses in contracts, sales in large quantities, customer loyalty, then it will qualify as trade discounts, recorded in the accounts as such, respecting the appropriate accounting treatment.

Also, the effects of trade and financial discounts on the accounting result are different, so it is necessary to separate them. Thus, we know that financial discounts do affect the financial result, result without too much relevance in assessing the entity's performance, but the trade discounts do affect the operating result, which is the result which best characterizes the activity and performance of the company and underpinning the establishment of important indicators in the financial analysis undertaken by banks or other users of accounting information.

References

1. Hlaciuc, E. and Mihalcuic, C.-C., 2008. *Organizarea contabilității financiare a entităților economice: abordări teoretice și aplicative conforme cu prevederile OMFP 2374/2007 și Standardele internaționale de contabilitate*. București: Ed. Didactic și Pedagogic.
2. Gura, M., 2015. *Politici, opțiuni și proceduri contabile pentru entitățile economice ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*. București: Ed. ProUniversitaria.
3. Istrate, C., 2010. *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*. Iași: Ed. Universul Juridic.
4. Matei, D., coord., 2010. *Contabilitatea financiară în conformitate cu Directivele Europene*. Arad: Ed. Gutenberg.
5. Paraschivescu, M.D., Pavloaia W., Radu, F. and Olaru, G., 2007. *Aplicații și studii de caz*. Iași: Ed. Tehnopress.
6. Ristea, M., coord., 2005. *Contabilitatea financiară a întreprinderii*. București: Ed. Universitaria.
7. CECCAR, 2015. *Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin OMFP 1802/2014*. București: Ed. CECCAR.
8. Ordinul Nr. 1802 din 29 decembrie 2014 – Partea a II-a, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.
9. Ordinul nr. 4.160 din 31 decembrie 2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 21 din 12 ianuarie 2016.

TRATAMENTUL CONTABIL APLICABIL REDUCERILOR DE PRE EFECTUATE ÎN RELAȚIILE COMERCIALE

Conf. univ. dr. Camelia-Cristina MIHALCIUC
Facultatea de Științe Economice și Administrație Publică,
Universitatea „Ștefan cel Mare” din Suceava, România
Email: cameliam@seap.usv.ro

Rezumat: Într-un mediu de piață concurențial, derularea tranzacțiilor de vânzare-cumpărare presupune operarea cu reduceri de preț, care se pot acorda de către furnizorii clienților, aceste reduceri cuantificând, printre altele, încrederea existentă între cei doi parteneri, volumul afacerilor, calitatea bunurilor. În literatura de specialitate din domeniu și în practica afacerilor se operează cu două categorii de reduceri de preț: reducerile comerciale și reducerile financiare. Având în vedere că, de multe ori, în practică nu se face mereu distincția clară între cele două categorii de reduceri, deoarece pe facturi, ele apar adeseori cu denumirea de discount, obiectivul principal al lucrării se axează pe delimitarea celor două categorii de reduceri, cu evidențierea tratamentului contabil aplicabil, în conformitate cu reglementările contabile în vigoare (prevederile OMFP 1802/2014, valabil de la 1 ianuarie 2015 și ordinul nr. 4.160 din 31 decembrie 2015 valabil din 12 ianuarie 2016). Astfel, înându-se cont de aceste reglementări, în demersul prezentei lucrări se vor prezenta detaliat aspectele privind modificările și clarificările referitoare la procedurile de înregistrare a reducerilor de preț, prin aplicarea tratamentului contabil prevăzut.

Cuvinte-cheie: reduceri comerciale, rabat, remiză, risturn, reduceri financiare, scont de decontare.
Clasificare JEL: M41.

1. Introducere

Realizarea tranzacțiilor privind vânzarea – cumpărarea de bunuri și servicii, ca urmare a unor condiții negociate cu clienții, presupune calculul anumitor reduceri ale prețurilor de cumpărare sau tarifelor, astfel că nivelul datoriei față de furnizori poate fi mai mic decât valoarea datoriei la preț de contract.

În demersul acestei lucrări, se prezintă, pe de o parte, regulile care trebuie respectate, înându-se cont de modificările contabile aduse prin OMFP 1802/2014 și Ordinul 4160 din 31 decembrie 2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, iar, pe de altă parte, modalitățile de calcul și înregistrare cu privire la tratamentul contabil al reducerilor de preț. În cadrul exemplificărilor s-au avut în vedere aspectele ce depind de perioada de timp când sunt acordate/primite aceste reduceri și, respectiv, de raportarea la situațiile în care bunurile cumpărate sunt aferente reducerilor mai sunt sau nu în gestiune. Astfel, putem evidenția reducerile în trei momente distincte de timp: reduceri acordate în momentul facturării, ulterior facturării, ulterior datei bilanțului.

De asemenea, datorită faptului că, în practică, deseori, se utilizează termenul de „discount”, este foarte important să se analizeze cauza care va conduce la acordarea unei categorii de reduceri de preț, pentru a se putea ulterior înregistra corect în contabilitate. Acordarea reducerilor de preț (comerciale și financiare) se efectuează potrivit condițiilor generale de livrare și de decontare stabilite între părți.

Din punct de vedere contabil, reducerile trebuie împărțite în două mari categorii: reduceri comerciale (*rabaturi, remize și risturnuri*) și, respectiv, reduceri financiare, adică acele reduceri acordate formal pentru plata înainte de scadență (*sconturi de decontare sau de cas*).

2. Categoriile de reduceri comerciale

Rabatul (acordat pentru neconcordanțe cu contractul) reprezintă reducerea practică asupra prețului de vânzare convenit anterior între furnizor și client, înându-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate a bunurilor comercializate, față de clauzele prevăzute în contract.

Remiza (acordat punctual pentru situații deosebite, cum ar fi volumul mare de cumpărări) este o reducere practică asupra preului curent de vânzare, înându-se cont de volumul vânzărilor sau de importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului (se aplică în procente aplicate asupra preului brut, procente stabilite în oferta de preuri a vânzătorului sau cele rezultate în urma negocierii).

Risturnul (acordat periodic, de regulă în funcție de afacerile realizate în perioada respectivă) reprezintă o reducere de pre calculată asupra ansamblului operațiilor efectuate cu același cumpărător într-o perioadă determinată.

O prezentare schematică a categoriilor de reduceri de natură comercială poate fi structurată în Figura nr. 1.

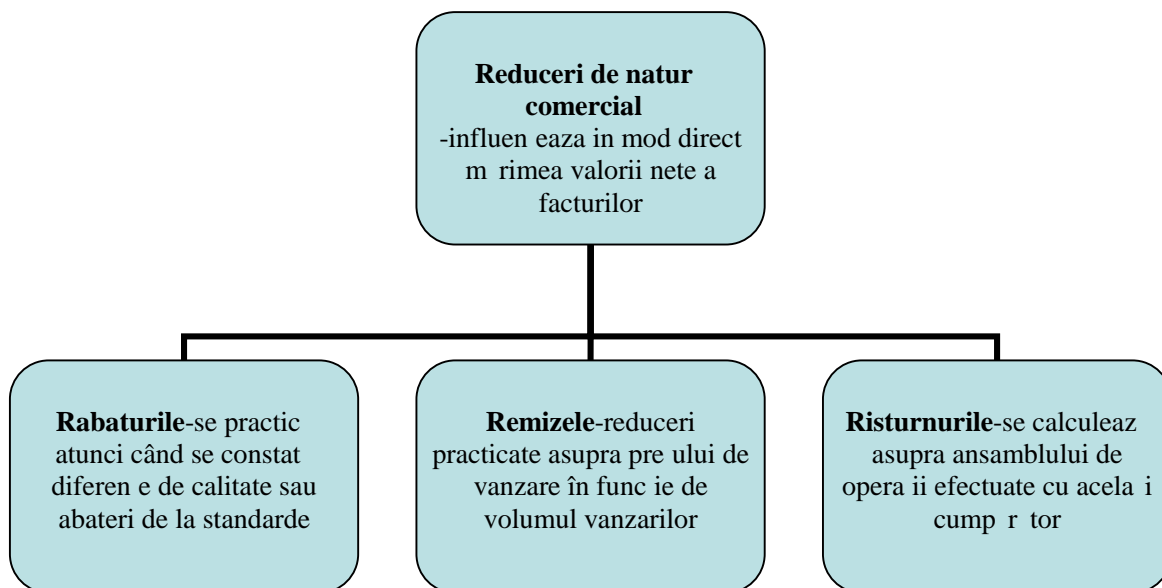


Figura nr. 1. Categoriile de reduceri comerciale

Reducerile nu se acordă automat. Ele trebuie să fie convenite între părți și stipulate în contractele comerciale încheiate între furnizori și clienți. De regulă, reducerile comerciale se acordă sub formă de procente din preul brut, dar se pot acorda și în sumă fixă.

În ceea ce privește acordarea reducerii sub forma rabatului și a remizei, acestea se acordă, de regulă, odată cu efectuarea livrărilor, în cazul acestor reduceri, nu intervin înregistrări specifice, deoarece bunurile livrate vor fi înscrise în factură cu valoarea redusă.

În activitatea comercială sunt și situații în care rabatul și remiza se acordă ulterior livrărilor, fapt ce necesită înregistrări specifice, privind rectificarea datoriei față de furnizori, prin diminuarea costului de achiziție al bunurilor cumpărate.

3. Modul de tratare a reducerilor financiare

După cum am amintit în partea introductivă, în afară de reducerile de natură comercială, se mai întâlnesc și reducerile financiare, reduceri care sunt denumite în mod curent sconturi de casă sau sconturi de decontare.

Reducerile financiare se acordă sub formă procentuală asupra valorii unei creanțe decontate (achitate) de cumpărător înainte de termenul sau scadența stabilită, mai exact reduceri acordate de un furnizor clienților, pentru plăți efectuate înainte de scadențele din contracte.

Scontul de decontare este o reducere financiară acordată procentual asupra unei creanțe decontate înainte de scadența normală. Aceasta reprezintă: o *cheltuială financiară pentru furnizor*, care este beneficiarul plății, și un *venit financiar pentru client*.

În practică, adeseori, reducerile practicate între agenții economici se numesc *discount* și nu este mereu foarte clar din ce motiv sunt acordate, rezultând unele inconsecvențe în ceea ce privește recunoașterea efectivă în contabilitate a reducerilor respective: uneori sunt considerate reduceri financiare – cu consecințe asupra veniturilor/cheltuielilor financiare –, alteori sunt considerate reduceri de exploatare – cu consecințe asupra veniturilor/cheltuielilor de exploatare.

4. Tratatamentul contabil al reducerilor de pre

Sub aspectul metodologiei de calcul și înregistrare în contabilitate trebuie reținute anumite reguli, pe care le vom prezenta în continuare. Astfel, un prim aspect este cel legat de calculul în cascadă al reducerilor.

a) Calculul în cascadă al reducerilor de pre :

- reducerile de pre sunt înscrise în factură ;
- reducerile comerciale premerg reducerile financiare;
- reducerile sunt determinate în cascadă (sumele absolute ale fiecărei categorii de reduceri se aplică asupra netului anterior);
- în cadrul reducerilor comerciale, mai întâi se calculează rabaturile și apoi remizele și risturnurile;
- scontul de decontare se aplică după ultima reducere comercială (la valoarea netă comercială);
- taxa pe valoare adăugată se aplică la ultimul „net” determinat (fie la netul comercial, dacă nu există reduceri financiare, fie la netul financiar, în caz contrar);
- valoarea netă comercială sau netă financiară, după caz, plus TVA, va determina totalul facturii (de plată /de încasat);
- reducerile comerciale, acordate inițial (în momentul întocmirii facturii) nu se contabilizează într-un cont distinct.

b) Un al doilea aspect este cel legat de situațiile concrete în care se acordă reducerile și regulile pe care trebuie să le respectăm în contabilizarea acestora și în stabilirea valorii de intrare în gestiunea bunurilor.

În Ordinul Nr. 3055/2009, care este abrogat prin OMFP 1802/2014, „*Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se refereau, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”, respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate”)*”, pe seama conturilor de terți. Începând cu anul 2015, tratamentul reducerilor comerciale ulterioare achiziției se înregistrează diferit. Pentru achiziția de produse, cumpărătorul efectuează o analiză din două puncte de vedere, și anume: dacă achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, în acest caz, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează costul de achiziție al bunurilor și dacă bunurile cumpărate sunt aferente reducerii mai sunt sau nu în gestiune. Vânzătorul analizează tranzacția inițial și reducerea acordată dintr-un singur punct de vedere, și anume, dacă cele două operații sunt tratate împreună.

Astfel, regulile de respectat în situația reducerilor comerciale acordate/primite și în ceea ce privește reducerile financiare sunt prezentate în Tabelul nr. 1, aceste reguli fiind preluate din Ordinul Nr. 1802 din 2014, valabil de la 1 ianuarie 2015 și Ordinul Nr. 4160 din 31 decembrie 2015, valabil de la 12 ianuarie 2016.

Tabel nr. 1. Regulile de respectat în situa ia reducerilor comerciale i financiare acordate/primate

Nr. Crt.	Situa ii întâlnite	Reguli de respectat
1.	reducerile comerciale acordate de furnizor i înscrise pe factura de achizi ie	<i>ajusteaz , în sensul reducerii, costul de achizi ie al bunurilor</i>
2.	atunci când achizi ia de produse i primirea reducerii comerciale sunt tratate împreun	<i>reducerile comerciale primite ulterior factur rii ajusteaz , de asemenea, costul de achizi ie al bunurilor</i>
3.	reducerile comerciale primite ulterior factur rii	<i>corectează costul stocurilor la care se refer , dac acestea mai sunt în gestiune; în cazul în care informa iile de inute nu permit corectarea valorii stocurilor, aceste reduceri se vor reflecta, pe seama contului 609 "Reduceri comerciale primite"</i>
4.	dac stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune	<i>acestea se eviden iaz distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de ter i (401 = 609)</i>
5.	atunci când vânzarea de produse i acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreun	<i>reducerile comerciale acordate ulterior factur rii ajusteaz veniturile din vânzare</i>
6.	reducerile comerciale acordate ulterior factur rii, indiferent de perioada la care se refer	<i>se eviden iaz distinct în contabilitate (contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de ter i (709 = 4111)</i>
7.	reducerile comerciale legate de prest rile de servicii, primite ulterior factur rii, respectiv acordate ulterior factur rii, indiferent de perioada la care se refer	<i>se eviden iaz distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de ter i</i>
8.	în cazul în care reducerile comerciale reprezint evenimente ulterioare datei bilan ului care conduc la ajustarea situa iilor financiare anuale	<i>acestea se înregistrează la data bilan ului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 "Clien i - facturi de întocmit", i se reflect în situa iile financiare ale exerci iului pentru care se face raportarea, pe baza documentelor justificative</i>
9.	reducerile care urmează a fi primite, înregistrate la data bilan ului în contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"	<i>corectează costul stocurilor la care se refer , dac acestea mai sunt în gestiune</i>

10.	reducerilor comerciale primite pe aceeași factură, când valoarea reducerii este egală cu valoarea bunului	societatea va înregistra pentru activul respectiv intrarea în patrimoniu a bunului la valoarea justă, pe seama contului 758 „Alte venituri din exploatare”, dacă s-au achiziționat stocuri, respectiv 475 „Subvenții pentru investiții”, când s-au achiziționat imobilizări corporale
11.	reducerile financiare primite de la furnizor	reprezintă venituri ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 767 "Venituri din sconturi obținute");
12.	reducerile financiare acordate de furnizor	reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate").

Sursa: Ordinul Nr. 1802/2014 și Ordinul Nr. 4160/2015

La punctul 10 din Tabelul nr. 1, Ordinul Nr. 4160 din 31 decembrie 2015 reglementează distinct *procedura de înregistrare a reducerilor comerciale primite pe aceeași factură, când valoarea reducerii este egală cu valoarea bunului* (reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate). În momentul consumului acestor active se va efectua înregistrarea cheltuielii cu scderea din gestiune sau se va calcula amortizarea, după caz.

De asemenea, Ordinul Nr. 4160 din 31 decembrie 2015 aduce clarificări cu privire la reducerile comerciale primite ulterior achiziției, printr-o factură distinctă.

Astfel, în cazul în care informațiile de intrate nu permit corectarea valorii stocurilor, aceste reduceri se vor reflecta, pe seama contului 609 "Reduceri comerciale primite", acest aspect fiind prezentat la punctul 4 al Tabelului nr. 1.

Reduceri comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale identificabile reprezintă venituri în avans, fiind reluate în contul de profit și pierdere pe durata de viață a imobilizărilor respective.

Reduceri comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale care nu pot fi identificabile reprezintă venituri ale perioadei (contul 758 "Alte venituri din exploatare").

5. Exemplificări practice legate de tratamentul contabil al reducerilor de pre

În partea următoare a lucrării, am evidențiat câteva exemple practice legate de modul de calcul al reducerilor și, respectiv, modul de înregistrare în contabilitate a categoriilor de reduceri prezentate.

Reduceri comerciale pot fi acordate și facturate odată cu livrarea bunurilor, ulterior momentului vânzării inițiale (facturării) sau ulterior datei bilanșului.

5.1. Reduceri de pre consemnate în factura inițială

Evidențierea costului de achiziție a stocurilor înănd cont de reducerile comerciale

Entitatea Gamma a achiziționat mărfuri de la un furnizor extern, pe baza facturii ce include: pre de cumpărare 984 lei, inclusiv TVA, rabat 3%, remiză 2%, scont de decontare 2%, TVA 20%. Care va fi costul de achiziție al mărfurilor (Ca)?

Valoarea fără TVA a mrfurilor achiziționate: $984 : 1.20 = 820$ lei, sau $984 \times 100/120$

Pret de cump rare	= 820
(-)Rabat	= 24,6
<u>(-)Remiz</u>	<u>= 15,91</u>
Cost de achiziție	= 779,49

Rabat 3% : $820 \times 3\% = 24,6$

NC1=Pre de cump rare – Rabat = $820 - 24,6 = 795,4$

Remiz 2% : $NC1 \times 2\% = 795,4 \times 2\% = 15,91$

NC2=NC1 – Remiz = $795,4 - 15,91 = 779,49$

Ca= $820 - 24,6 - 15,91 = 779,49$

unde: NC reprezintă netul comercial, ultimul net fiind aferent costului de achiziție

NF reprezintă netul financiar

Determinarea costului de achiziție pentru active imobilizate

Pe data de 15.03.N, entitatea Gama achiziționează un utilaj din import, cunoscându-se, astfel, următoarele date:

- prețul de cump rare facturat de furnizor 100000 lei,
- taxele vamale achitate în vam sunt de 10000 lei;
- taxa pe valoare adăugată achitată în vam este de 22000 lei;
- cheltuielile de transport pe parcurs intern sunt de 5000 lei, TVA 20%.

Punerea în funcțiune a utilajului necesită lucrări de montaj de către o firmă specializată pentru care aceasta facturează o sumă în valoare de 14000 lei, TVA 20%. Recepția finală a utilajului se face la data de 10.04.N.

Pentru această achiziție, furnizorul a acordat o reducere comercială în valoare de 12000 lei. Înainte de a se da în funcțiune s-a achitat furnizorul extern, înregistrându-se o diferență de curs nefavorabilă în sumă de 22000 lei.

1. Evaluarea la cost de achiziție a utilajului:

Costul de achiziție = prețul de cumpărare facturat de furnizor + taxele vamale achitate în vam + cheltuielile de transport pe parcurs intern + cheltuielile de montare – reducerea comercială = $100000 + 10000 + 5000 + 14000 - 12000 = 117000$ lei.

2. Recunoașterea achiziției și punerii în funcțiune a utilajului:

Cumpărarea utilajului (stabilirea valorii facturii):

Pret de cumpărare	100000 lei
(+) Taxe vamale	10000 lei
(+) TVA achitat în vam ($110.000 \times 20\%$)	22000 lei
(-) Reducere acordată de furnizor	12000 lei
= Valoarea din factură de import	= 120000 lei

“Imobilizări corporale în curs de execuție”	=	%	98000
		“Furnizori de imobilizări”	88000
		“Alte impozite taxelor și vrs minte asimilate”	10000

“TVA deductibil”	=	“Disponibil la bănci în lei”	<u>22000</u>
------------------	---	------------------------------	--------------

(+) Cheltuieli de transport pe parcurs intern	5000 lei
(+) TVA aferent facturii de transport ($5000 \times 20\%$)	1000 lei
= Valoarea facturii transport	= 6000 lei

%	=	“Furnizori de imobiliz ri “	<u>6000</u>
“Imobiliz ri corporale în curs de execu ie “			5000
“TVA deductibil “			1.000

Înregistrarea cheltuielilor de montaj efectuate de entitatea specializat , conform facturii din data de 10.04.N:

Cost lucrare		14000 lei	
+) TVA aferent facturii de montaj (14000 x 20%)		2800 lei	
= Valoarea factur montaj		= 16800 lei	
%	=	“Furnizori de imobiliz ri “	<u>16800</u>
“Imobiliz ri corporale în curs de execu ie “			14000
“TVA deductibil “			2800

Punerea în func iune a utilajului (recep ia)

“Echipamente tehnologice “	=	“Imobiliz ri corporale în curs de execu ie “	<u>117000</u>
----------------------------	---	--	---------------

Determinarea valorii unei facturi, inând cont de reducerile comerciale i cele financiare

Presupunem c tim urm toarele date în cazul unei facturi de vânzare: totalul brut al unei facturi pentru vânz ri de stocuri este de 30000 lei, rabatul pentru defecte de calitate de 1800 lei, remiz acordat pentru vânz ri superioare de 3 % i tot remiz pentru pozi ia preferen ial a cump ratorului în clientela vânz torului de 6%, risturn de 2%, scontul de decontare pentru plata înainte de scaden de 3,5%, TVA 20%. Care va fi valoarea total a facturii?

Calculul reducerilor i a valorii facturii vor fi prezentate în Tabelul nr. 2., iar modul de înregistrare în contabilitate pentru cele dou contabilit i în Tabelul nr. 3.

Tabelul nr. 2. Prezentarea facturii simplificate

Modalitatea de calcul	Valorile în lei
Valoare bruta a marfurilor	30000
(-) Rabat	1800
NC1= 30.000 - 1.800	28200
(-) Remiza(1) = 28.200 x 3%	846
(-) Remiza(2) = 28.200 x 6%	1692
NC2= NC1 – 846 – 1.692 = 28.200 – 846 – 1.692	25662
(-) Risturn = 25.662 x 2%	513,24
NC3= NC2 - 513,24	25148,76
Scontul de decontare = NC3 x 3,5%	880,21
NF = NC3 - 880,21	24268,55
TVA= NF x 20%	4853,71
TOTAL FACTURA = NF + TVA	29122,26

Contabilizarea facturii, care include reducerile comerciale și financiare, este prezentat în continuare pentru cele două contabilități, atât la furnizor, cât și la client. Reducerile comerciale acordate și facturate nu se evidențiază într-un cont distinct în contabilitate, ele vor ajusta în sensul reducerii costului de achiziție al bunurilor.

Tabelul nr. 3. Modul de înregistrare în contabilitate a facturii

CONTABILITATEA FURNIZORULUI	CONTABILITATEA CLIENTULUI
<p><i>Înregistrarea vânzării marfurilor</i></p> <p>Client = % <u>30002,47</u></p> <p>Venituri din vânzarea marfurilor 25148,76</p> <p>TVA colectat 4853,71</p> <p><i>Încasarea facturii, cu evidențierea scontului acordat</i></p> <p>% = Client <u>30002,47</u></p> <p>Conturi la bănci în lei 29122,26</p> <p>Cheltuieli privind sconturile acordate 880,21</p>	<p><i>Achiziția de marfuri</i></p> <p>% = Furnizori <u>30002,47</u></p> <p>Marfuri 25148,76</p> <p>TVA deductibil 4853,71</p> <p>Plata facturii, cu reflectarea scontului primit</p> <p>Furnizori = % <u>30002,47</u></p> <p>Conturi la bănci în lei 29122,26</p> <p>Venituri privind sconturile obținute 880,21</p>

Reducerile comerciale acordate și facturate odată cu livrarea bunurilor nu se evidențiază într-un cont distinct de reducere în contabilitate, așa cum s-a putut observa din exemplul anterior prezentat.

Astfel, dacă la o vânzare de marfuri în sumă de 200.000 lei se acordă o reducere de 8000 lei, articolul contabil pentru cel care acordă reducerea va fi:

4111 Client = 707 Venituri din vânzarea marfurilor 192000 lei

În cazul societății cumpărătoare, reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează, în sensul reducerii, costul de achiziție al bunurilor, articolul contabil fiind:

371 Marfuri = 401 Furnizori 192000 lei

5.2. Reducerile comerciale acordate ulterior momentului vânzării inițiale (acordarea reducerii se face ulterior facturării marfurilor)

Pentru această situație, cumpărătorul va trebui să vadă dacă bunurile cumpărate sunt aferente reducerilor mai sunt sau nu în gestiune, iar în cazul în care informațiile de înțelegere nu permit corectarea valorii stocurilor, reducerile menționate se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 „Reduceri comerciale primite”.

Presupunem, spre exemplificare, următoarea situație:

Se vând marfuri în data de 05 ianuarie 2014 de 15000 lei, valoare fără TVA. În data de 15 februarie 2015 se acordă o reducere comercială de 10%, evidențiată pe o factură distinctă. La cumpărător, din marfa achiziționată până la data primirii, a fost vândut marf în sumă de 11000 lei. La data primirii reducerii se află în stoc marf în sumă de 4000 lei.

Înregistrarea în contabilitatea vânzătorului și a cumpărătorului a reducerii acordate, respectiv primite, va fi evidențiată în Tabelul nr. 4.

Tabelul nr. 4. Modul de înregistrare în contabilitate a reducerii acordate/primate

CONTABILITATEA VÂNZ TORULUI	CONTABILITATEA CUMP R TORULUI
<p><i>Înregistrarea vânzării marfurilor în data de 05 ianuarie</i></p> <p>Clien i = % <u>18000</u> Venituri din 15000 vânzarea marfurilor TVA colectat 3000</p> <p><i>Înregistrarea reducerii acordate în data de 15 februarie</i></p> <p>Atunci când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare.</p> <p>Clien i = % - <u>18000</u> Venituri din - 15000 vânzarea marfurilor TVA colectat - 3000</p>	<p><i>Înregistrarea achiziției de marfă în data de 05 ianuarie</i></p> <p>% = Furnizori <u>18000</u> Marfuri 15000 TVA deductibil 3000</p> <p><i>Înregistrarea facturii de reducere în data de 15 martie</i></p> <p>Pentru marfa vândută în sumă de 11000 lei, reducerea aferentă este de 1100 lei (11000 lei x 10% = 1100 lei) și se va înregistra în contul 609 „Reduceri comerciale primite”. Pentru marfa existentă în stoc în sumă de 4000 lei, reducerea aferentă este de 400 lei (4000 lei x 10% = 400 lei) și se va înregistra ca diminuare a costului stocurilor.</p> <p>Furnizori = % <u>13680</u> Marfuri 400 Reduceri comerciale primite 11000 TVA deductibil 2280</p>

5.3. Reduceri comerciale care reprezintă evenimente ulterioare datei bilanului

În cazul reducerilor comerciale acordate ulterior datei bilanului, înregistrările contabile vor fi evidențiate în Tabelul nr. 5.

Tabelul nr. 5. Înregistrarea reducerilor comerciale acordate ulterior datei bilanului

Înregistrarea reducerii la beneficiarul reducerii	Înregistrarea la entitatea care acordă reducerile
<p>% = 408 "Furnizori - facturi nesosite" 609 "Reduceri comerciale primite" 4428 „TVA neexigibil”</p>	<p>418 "Clien i - facturi de întocmit" = % 709 "Reduceri comerciale acordate" 4428 „TVA neexigibil”</p>

Observăm, astfel, din Tabelul nr. 5, că înregistrările la data bilanului se vor face cu ajutorul conturilor 408 „Furnizori facturi nesosite” 418 „Clien i - facturi de întocmit”.

Exemplificarea practică este evidențiată astfel:

Entitatea economică Gama primește la data de 18 ianuarie, exerciul N, de la furnizorul Epsilon o factură de reducere comercială pentru volumul tranzacțiilor aferent ultimului trimestru al anului anterior N-1, în valoare de 6500 lei, TVA 20%.

Operațiunile entităților economice Gama și Epsilon aferente celor două exerciții financiare, N și N-1, vor fi evidențiate în Tabelul nr. 6.

Tabelul nr. 6. Modul de înregistrare în contabilitate a reducerii acordate/primate ce reprezintă evenimente ulterioare datei bilanului

CONTABILITATEA ENTITĂȚII GAMA	CONTABILITATEA ENTITĂȚII EPSILON
<p>a) Înregistrarea reducerii comerciale primite aferente trimestrului IV (f r factur)</p> <p>% = 408 "Furnizori – (7800 lei) facturi nesosite"</p> <p>609 "Reduceri comerciale (6500 lei) primite"</p> <p>4428 „TVA neexigibil ” (1300 lei)</p>	<p>a) Înregistrarea reducerii comerciale acordate aferente trimestrului IV (f r factur)</p> <p>418 "Clien i – = % (7800 lei) facturi de întocmit"</p> <p>709 "Reduceri (6500 lei) comerciale acordate"</p> <p>4428 „TVA (1300 lei) neexigibil ”</p>
<p>b) În anul N, la data primirii facturii se vor efectua următoarele înregistrări: - stornarea înregistrării inițiale</p> <p>% = 408 "Furnizori – 7800 lei facturi nesosite"</p> <p>609 "Reduceri comerciale 6500 lei primite"</p> <p>4428 „TVA neexigibil ” 1300 lei</p> <p>- înregistrarea facturii de reducere</p> <p>% = 401 "Furnizori " (7800 lei)</p> <p>609 "Reduceri comerciale (6500 lei) primite"</p> <p>4426 „TVA deductibil ” (1300 lei)</p>	<p>b) În anul N, la data emiterii facturii se vor efectua următoarele înregistrări: - stornarea înregistrării inițiale</p> <p>418 "Clien i – = % 7800 lei facturi de întocmit"</p> <p>709 "Reduceri 6500 lei comerciale acordate"</p> <p>4428 „TVA 1300 lei neexigibil ”</p> <p>- înregistrarea facturii de reducere</p> <p>4111 "Clien i" = % (7800 lei)</p> <p>709 "Reduceri (6500 lei) comerciale acordate"</p> <p>4427 „TVA (1300 lei) colectat ”</p>

5.4. Reduceri comerciale legate de prestările de servicii

Pentru reducerile comerciale legate de prestările de servicii, primite sau acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate în contul 609 „Reduceri comerciale primite”, pe seama conturilor de terți, iar la vânzător se evidențiază distinct în contabilitate în contul 709 „Reduceri comerciale acordate”.

O entitate economică facturează anual întreținerea unor utilaje în sumă de 7000 lei fără TVA, factura fiind emisă în luna iunie 2014, iar factura de rabat de 3% fiind emisă în luna iulie 2014.

Înregistrarea reducerii în cele două contabilități este prezentată în Tabelul nr. 7

Tabelul nr. 7. Modul de înregistrare în contabilitate a reducerii acordate/primate în cazul prestărilor de servicii

CONTABILITATEA VÂNZĂTORULUI	CONTABILITATEA CUMPĂRĂTORULUI
<p><i>Înregistrarea facturii de prestări servicii în luna iunie</i></p> <p>Clienți = % <u>8.400</u></p> <p>Venituri din servicii prestate 7.000</p> <p>TVA colectat 1.400</p> <p><i>Înregistrarea reducerii acordate în luna iulie 2014, care va fi evidențiată la vânzător cu ajutorul contului 709 „Reduceri comerciale acordate”: 7.000 lei x 3% = 210 lei.</i></p> <p>Reducerea aferent TVA 210 x 20% = 42 lei</p> <p>% = Clienți <u>252</u></p> <p>Reduceri comerciale acordate 210</p> <p>TVA colectat 42</p>	<p><i>Înregistrarea facturii de intrare a serviciilor beneficiare în luna iunie</i></p> <p>% = Furnizori <u>8.400</u></p> <p>Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți 7.000</p> <p>TVA deductibil 1.400</p> <p><i>Înregistrarea reducerii primite în luna iulie, care va fi evidențiată la cumpărător cu ajutorul contului 609 „Reduceri comerciale primite”:</i></p> <p>Furnizori = % <u>252</u></p> <p>Reduceri comerciale primite 210</p> <p>TVA deductibil 42</p>

5.5. Reduceri financiare

Înregistrarea reducerii financiare în cele două contabilități este prezentat în Tabelul nr. 7, pornind de la situația prezentată în exemplul următor.

O entitate economică X vinde entităților economice Y mărfuri la prețul de 50000 lei, TVA 20%, în contract prevăzându-se perioada de decontare de 2 luni. Entitatea Y dorește să deconteze imediat factura către entitatea X, motiv pentru care entitatea X îi acordă entității Y o reducere financiară sub forma scontului de decontare de 3%. Astfel, factura de reducere va conține scontul de 1500 lei, TVA 20%.

În Tabelul nr. 8 se va evidenția distinct în cele două contabilități, mai întâi factura de vânzare, respectiv achiziție, iar ulterior factura de reducere acordată /primită pentru plata înainte de scadență.

Pentru vânzător, scontul generează înregistrarea unei cheltuieli financiare (667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”). TVA colectat poate fi afectat prin ajustarea bazei de impozitare. În cazul în care reducerile de preț sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, baza de impozitare a TVA este ajustată în consecință.

Pentru cumpărător, reducerea financiară primită, pentru decontarea înainte de scadență va determina evidențierea distinctă a unui venit financiar (767 „Venituri din sconturi obținute”).

Tabelul nr. 8. Modul de înregistrare a reducerilor financiare acordate/primate

CONTABILITATEA FURNIZORULUI	CONTABILITATEA CLIENTULUI
<p><i>Înregistrarea facturii de vânzare a mrfurilor</i></p> <p>Clien i = % <u>60000</u></p> <p>Venituri din vânzarea mrfurilor 50000</p> <p>TVA colectat 10000</p>	<p><i>Înregistrarea facturii de achiziție a mrfurilor</i></p> <p>% = Furnizori <u>60000</u></p> <p>Mrfuri 50000</p> <p>TVA deductibil 10000</p>
<p><i>Înregistrarea facturii de reducere acordat</i></p> <p>% = Clie i <u>1800</u></p> <p>Cheltuieli privind sconturile acordate 1500</p> <p>TVA colectat 300</p>	<p><i>Înregistrarea facturii de reducere primit</i></p> <p>Furnizori = % <u>1800</u></p> <p>Venituri din sconturile obținute 1500</p> <p>TVA deductibil 300</p>

6. Concluzii

Detalierea și analiza clară a celor două categorii de reduceri este importantă, atât pentru contabilizarea lor corectă, cât și ca efect asupra rezultatului contabil.

Pornind de la aceste considerente, reducerea financiară sub forma scontului de decontare este acordată de către furnizor pentru a se încuraja plata unei facturi înainte de termenul normal de exigibilitate (scadență), iar în situația potrivit căreia reducerea are o altă cauză dată de defecte de calitate, neconformități cu clauzele prevăzute în contracte, vânzări în cantități mari, fidelizarea clienților, atunci se va încadra în categoria reducerilor comerciale, înregistrându-se în contabilitate ca atare, respectându-se, de altfel, tratamentul contabil corespunzător. De asemenea, efectele reducerilor comerciale și a celor financiare asupra rezultatului contabil sunt diferite, motiv pentru care este necesară separarea lor distinctă. Astfel, reducerile financiare afectează rezultatul financiar, rezultatul fiind prea mare relevant în aprecierea performanțelor entității, iar reducerile comerciale afectează rezultatul de exploatare, adică rezultatul care caracterizează cel mai bine activitatea și performanțele firmei și care stă la baza stabilirii unor indicatori importanți în analiza financiară efectuată de bancheri sau de alți utilizatori ai informațiilor contabile.

Bibliografie

- Hlaciuc, E. și Mihalciuc, C.-C., 2008. *Organizarea contabilității financiare a entităților economice: abordări teoretice și aplicative conforme cu prevederile OMFP 2374/2007 și Standardele internaționale de contabilitate*. București: Ed. Didactică și Pedagogică.
- Gurău, M., 2015. *Politici, opțiuni și proceduri contabile pentru entitățile economice ale căror valori mobiliare nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată*. București: Ed. ProUniversitaria.
- Istrate, C., 2010. *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*. Iași: Ed. Universul Juridic.
- Matei, D., 2010. *Contabilitatea financiară în conformitate cu Directivele Europene*. Arad: Ed. Gutenberg.
- Paraschivescu, M.D., Pavaloaia W., Radu, F. și Olaru, G., 2007. *Aplicații și studii de caz*. Iași: Ed. Tehnopress.

6. Ristea, M., coord., 2005. *Contabilitatea financiar a întreprinderii*. Bucure ti: Ed. Universitaria.
7. CEECAR, 2015. *Ghid practic de aplicare a Reglement rilor contabile privind situa iile financiare anuale individuale i situa iile financiare anuale consolidate, aprobate prin OMFP 1802/2014*. Bucure ti: Ed. CECCAR.
8. Ordinul Nr. 1802 din 29 decembrie 2014 – Partea a II-a, pentru aprobarea Reglement rilor contabile privind situa iile financiare anuale individuale i situa iile financiare anuale consolidate.
9. Ordinul nr. 4.160 din 31 decembrie 2015 privind modificarea si completarea unor reglementari contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 21 din 12 ianuarie 2016.