

PARTICULARITĂȚI PRIVIND CONTABILITATEA AMBALAJELOR

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA

Direcția de Legislație și Reglementări Contabile
Ministerul Finanțelor Publice

Rezumat	Abstract
<p>La nivelul unei întreprinderi, procesul de producție al ambalajelor care sunt destinate ambalării și transportului produselor finite și al mărfurilor se supune principiilor și regulilor generale privind contabilitatea stocurilor.</p> <p>În schimb, din punct de vedere contabil, prezintă particularități ambalajele reutilizabile care circulă de la furnizor la client în sistem de restituire.</p> <p>Articolul își propune să prezinte teoretic și practic câteva aspecte privind tratamentul contabil specific ambalajelor.</p>	<p>At company level, the process of package production intended for packaging and shipping the finished products and the commodities is subject to the principles and general rules on inventories accounting.</p> <p>Instead, in accounting terms, the reusable packages moving from supplier to customer within the refund system presents particularities.</p> <p>The paper aims to provide several theoretical and practical aspects of the specific accounting treatment of the packages.</p>
<p style="text-align: center;">Cuvinte cheie:</p> <p>√ ambalaj, ambalaje reutilizabile, stocuri</p>	<p style="text-align: center;">Keywords:</p> <p>√ package, reusable packages, inventories</p>

Prin prevederile *Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 38/2016*¹ au fost aduse modificări și completări *Legii nr. 249/2015*² *privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje*, lege care reglementează gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje în vederea prevenirii sau reducerii impactului asupra mediului. Se au în vedere aici toate ambalajele introduse pe piață, indiferent de materialul din care au fost realizate și de modul lor de utilizare în activitățile economice, comerciale, în gospodăriile populației sau în orice alte activități, precum și toate deșeurile de ambalaje, indiferent de modul de generare.

Potrivit acestei legi, reprezintă **ambalaj** orice obiect, indiferent de materialul din care este confecționat ori de natura acestuia, destinat reținerii, protejării, manipulării, distribuției și prezentării produselor, de la materii prime la produse procesate, de la producător până la utilizator sau consumator. Obiectul nereturnabil destinat aceluiași scopuri este, de asemenea, considerat ambalaj.

Criteriile care stau la baza definirii unui obiect ca ambalaj sunt:

✎ un obiect se consideră ambalaj dacă îndeplinește condițiile din definiție fără prejudiciul altor funcții pe care acesta le poate îndeplini suplimentar, în măsura în care acesta nu face parte integrantă din produs, fiind necesar pentru a conține, a susține sau a păstra produsul pe toată durata de viață a acestuia, iar toate elementele sale sunt destinate a fi utilizate, consumate ori eliminate împreună cu produsul. Spre exemplu, sunt considerate ambalaje: cutiile pentru dulciuri, foliile care învelesc carcassele de compact discuri, pungile în care se expediază cataloage și reviste, cu o revistă înăuntru și altele;

✎ obiectele proiectate și destinate a fi umplute la punctele de vânzare, precum și obiectele "de unică folosință", vândute umplute sau destinate a fi umplute în punctele de desfacere sunt

¹ *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 38/28.06.2016 pentru modificarea și completarea Legii nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje* (M.O. nr. 489/30.06.2016)

² *Legea nr. 249/28.10.2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje* (M.O. nr. 809/30.10.2015), cu modificările și completările ulterioare

considerate ambalaje, dacă îndeplinesc funcția de ambalare. Spre exemplu, sunt considerate ambalaje (dacă au fost concepute pentru a fi umplute la punctul de vânzare): pungile din plastic sau din hârtie; farfuriile și paharele de unică folosință, folia alimentară aderentă; pungile pentru sandviciuri; folia de aluminiu, husele din folie de plastic pentru protejarea hainelor curățate în curățătorii;

✎ componentele ambalajelor și elementele auxiliare integrate în ambalaj sunt considerate ca parte din ambalajul în care sunt integrate. Elementele auxiliare agățate direct de produs sau atașate de acesta, care îndeplinesc funcții de ambalaj, sunt considerate ambalaje dacă nu sunt parte integrantă a produsului și dacă nu toate elementele lor sunt destinate a fi utilizate, consumate sau eliminate împreună cu produsul. Spre exemplu, sunt considerate ambalaje: etichetele agățate direct de produs sau atașate acestuia. Sunt considerate ca parte a ambalajului: etichetele adezive atașate unui alt articol de ambalaj, capsele metalice, manșoanele din plastic, dispozitivul de măsurare-dozare care face parte din sistemul de închidere a recipientului pentru detergenți, rășnițele mecanice, integrate în recipiente fără posibilitate de reîncărcare, pline cu un anumit produs, de exemplu rășnițele de piper pline cu piper.

Potrivit prevederilor *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014³ pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare*, în cadrul **stocurilor** se cuprind, alături de mărfuri, materii prime, materiale consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, activele biologice de natura stocurilor, producția în curs de execuție și **ambalajele⁴, care includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte.**

Potrivit *Anexei nr. 1 Semnificația termenilor specifici* care face parte integrantă din *Legea nr. 249/2015, ambalajul reutilizabil* este definit ca fiind ambalaj refolosit pentru același scop, a cărui returnare de către consumator ori comerciant este asigurată de plata unei sume-sistem depozit, prin reachiziționare sau altfel.

Elemente suplimentare sunt precizate de aceeași lege cu privire la ambalajele reutilizabile, după cum urmează:

↳ *Ambalajul reutilizabil* se consideră introdus pe piață atunci când este făcut disponibil pentru prima oară, împreună cu produsul pe care este destinat să îl conțină, să îl protejeze, să îl manipuleze, să îl distribuie sau să îl prezinte.

↳ *Ambalajul reutilizabil* se consideră *deșeu de ambalaj* când se înlătură, la sfârșitul duratei utile de viață. Ambalajul reutilizabil nu se consideră deșeu de ambalaj atunci când este returnat pentru a fi refolosit.

↳ *Ambalajul reutilizabil* nu se consideră ambalaj introdus pe piață atunci când este refolosit pentru ambalarea unui produs și făcut disponibil din nou.

↳ Cantitatea de *deșeuri de ambalaje reutilizabile* generate într-un an se consideră a fi egală cu cantitatea de *ambalaje reutilizabile* introduse pe piața națională în anul respectiv.

Referitor la contabilitatea ambalajelor se pot identifica două situații distincte:

Situația I. Acesta este cazul *ambalajelor produse în cadrul întreprinderii*, care sunt destinate ambalării și transportului produselor finite și al mărfurilor; sunt aplicabile principiile și regulile generale privind contabilitatea stocurilor.

Situația II. Un caz aparte îl reprezintă *ambalajele reutilizabile care circulă de la furnizor la client în sistem de restituire.*

³ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate* (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare *Reglementări contabile*.

⁴ *Pct. 276 alin. (1) lit. g) din Reglementările contabile*

Vom prezenta, în cele ce urmează, exemple practice care ilustrează tratamentul contabil al ambalajelor în fiecare din cele două situații prezentate.

Exemplu pentru Situația I

Societatea PRIMA are ca obiect de activitate producția de ambalaje destinate transportului aerian al mărfurilor. Cheltuielile efectuate în luna ianuarie 2017 care sunt direct atribuibile obținerii a 40 buc. ambalaje (cutii etanșe de mari dimensiuni) sunt următoarele: materii prime 27.500 lei, materiale consumabile 3.500 lei, salariile personalului 19.000 lei, amortizarea imobilizărilor corporale 11.000 lei. Nu sunt luate în considerare cheltuielile perioadei, deoarece acestea nu trebuie să se regăsească în costul de producție al produselor finite.

Societatea PRIMA vinde la sfârșitul lunii către societatea CARGO&PLANE 30 buc. ambalaje în valoare de 60.000 lei, costul de producție al acestora fiind de 45.750 lei (30 buc. x 1.525 lei/buc.).

Reflectarea în contabilitatea societății PRIMA a producției de produse finite și a comercializării acestora

Înregistrări contabile, în lei:

a) Evidențierea în contabilitate a consumurilor, după natura lor:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	27.500
602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	302 Materiale consumabile	3.500
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	19.000
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	11.000

b) Înregistrarea obținerii produselor finite, respectiv a ambalajelor:

345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	61.000
--------------------	---	--	--------

c) Vânzarea produselor finite către clienți și încasarea acestora:

4111 Clienți	=	7015 Venituri din vânzarea produselor finite	60.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	60.000

d) Descărcarea gestiunii cu valoarea produselor finite vândute:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	45.750
--	---	--------------------	--------

h) Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri aferente lunii ianuarie 2017:

121 Profit sau pierdere	=	%	61.000
		601 Cheltuieli cu materiile prime	27.500
		602 Cheltuieli cu materialele consumabile	3.500
		641 Cheltuieli cu salariile personalului	19.000
		6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	11.000

%	=	121 Profit sau pierdere	75.250
7015 Venituri din vânzarea produselor finite			60.000
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse			15.250

Reflectarea în contabilitatea societății CARGO&PLANE a achiziției ambalajelor

Înregistrări contabile, în lei:

Evidențierea în contabilitate a achiziției ambalajelor și a plății acestora:

381 Ambalaje	=	401 Furnizori	60.000
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	60.000

Operatorii economici, respectiv furnizorii de materiale de ambalare, producătorii de ambalaje și produse ambalate, importatorii, comercianții, distribuitorii, autoritățile publice și organizațiile neguvernamentale, **care produc ambalaje reutilizabile** sunt obligați să respecte, la fabricarea de ambalaje, cerințele esențiale privind caracterul reutilizabil al unui ambalaj prevăzute la pct. 2 din Anexa nr. 2 la Legea nr. 249/2015, astfel încât acestea să corespundă unor reutilizări multiple.

Operatorii economici care produc și/sau comercializează produse ambalate în ambalaje reutilizabile sunt obligați să aplice *sistemul depozit* în vederea asigurării unui număr optim de cicluri de utilizare a acestora.

Sistemul depozit este acel sistem prin care cumpărătorul, la achiziționarea unui produs ambalat, plătește vânzătorului o sumă de bani care îi este rambursată atunci când ambalajul este returnat.

Operatorii economici care produc produse ambalate în ambalaje reutilizabile sunt obligați să respecte următoarele cerințe:

- ☒ să organizeze un sistem pentru colectarea, în vederea reutilizării multiple, a ambalajelor, prin operatorii economici care comercializează aceste produse sau prin centre specializate de colectare a acestor tipuri de ambalaje;

- ☒ să asigure o distribuție optimă în teritoriu și o capacitate corespunzătoare a centrelor specializate de colectare, potrivit prevederii de mai sus, astfel încât acestea să poată prelua de la consumatori ambalajele reutilizabile;

- ☒ să informeze consumatorii asupra sistemului depozit și asupra sistemului de colectare a ambalajelor reutilizabile în vederea asigurării reutilizării multiple.

Legea nr. 249/2015 prevede că, circulația ambalajelor reutilizabile, paleți, navete și ambalaje primare reutilizabile, între operatorii economici, se face cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991⁵, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii nr. 227/2015⁶ privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din punctul de vedere al evidenței contabile, ambalajele reutilizabile sunt livrate de către furnizori clienților cu titlu provizoriu, în vederea asigurării transportului și stocajului mărfurilor.

⁵ *Legea contabilității nr. 82/24.12.1991, republicată (M.O. nr. 454/18.06.2008), cu modificările și completările ulterioare*

⁶ *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.*

Prin urmare, furnizorul păstrează dreptul de proprietate asupra acestora, urmând ca ele să îi fie restituite după o anumită perioadă.

Exemplu pentru Situația II

În data de 12 ianuarie 2017, societatea BERE S.A. vinde societății ALIMENTARA S.R.L. mărfuri în valoare de 15.000 lei. Aceste mărfuri sunt ambalate în 70 navete, cu o valoare de 17 lei/buc. Navetele circulă în regim de restituire. În data de 17 ianuarie 2017, societatea ALIMENTARA S.R.L. achită societății BERE S.A. contravaloarea mărfurilor achiziționate și restituie 60 navete. În data de 19 ianuarie 2017, societatea GAMA S.A. recuperează restul de 20 navete la valoarea de 10 lei/buc., deoarece acestea au fost deteriorate de către societatea TETA S.R.L. Exemplul nu ia în considerare regimul TVA, acesta fiind cel prevăzut de Codul fiscal.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea societății BERE S.A.

Înregistrări contabile, în lei:

12 ianuarie 2017

a) Evidențierea în contabilitate a facturării mărfurilor și ambalajelor:

70 navete x 17 lei/buc. = 1.190 lei

4111 Clienți	=	%	16.190
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	15.000
		419 Clienți-creditori	1.190

17 ianuarie 2017

b) Încasarea contravalorii mărfurilor vândute și recuperarea a 60 navete la valoarea acestora din factură:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	15.000
------------------------------	---	--------------	--------

60 navete x 17 lei/buc. = 1.020 lei

419 Clienți-creditori	=	4111 Clienți	1.020
-----------------------	---	--------------	-------

19 ianuarie 2017

c) Recuperarea a 10 navete deteriorate la valoarea de 12 lei/buc. și încasarea diferenței de preț:

10 navete x 17 lei/buc. = 170 lei

10 navete x 12 lei/buc. = 120 lei

Diferență = 50 lei

419 Clienți-creditori	=	%	170
		4111 Clienți	120
		708 Venituri din activități diverse	50

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	50
------------------------------	---	--------------	----

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea societății ALIMENTARA S.R.L.

Înregistrări contabile, în lei:

12 ianuarie 2017

a) Evidențierea în contabilitate a achiziției mărfurilor și a ambalajelor de restituit:

	%			
371 Mărfuri		= 401 Furnizori		16.190
409 Furnizori-debitori				15.000
				1.190

17 ianuarie 2017

b) Plata contravalorii mărfurilor achiziționate și restituirea a 60 navete la valoarea acestora din factură:

401 Furnizori		=	5121 Conturi la bănci în lei	15.000
---------------	--	---	------------------------------	--------

60 navete x 17 lei/buc. = 1.020 lei

401 Furnizori		=	409 Furnizori-debitori	1.020
---------------	--	---	------------------------	-------

19 ianuarie 2017

c) Restituirea a 10 navete deteriorate la valoarea de 12 lei/buc. și plata diferenței de preț:

10 navete x 17 lei/buc. = 170 lei

10 navete x 12 lei/buc. = 120 lei

Diferență = 50 lei

	%			
401 Furnizori		= 409 Furnizori-debitori		170
608 Cheltuieli privind ambalajele				120
				50

401 Furnizori		=	5121 Conturi la bănci în lei	50
---------------	--	---	------------------------------	----

În ceea ce privește *amortizarea fiscală*⁷, cheltuielile aferente achiziționării sau producerii de containere sau ambalaje, care circulă între contribuabil și clienți, se recuperează prin deduceri de amortizare, prin metoda liniară, pe durata normală de utilizare stabilită de contribuabilul care își menține dreptul de proprietate asupra containerelor sau a ambalajelor.

Referitor la *taxa pe valoarea adăugată*, art. 286 alin. (4) lit. d) din *Codul fiscal* prevede că *baza de impozitare a TVA nu cuprinde valoarea ambalajelor* care circulă între furnizorii de marfă și clienți, **prin schimb, fără facturare**.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 1/2016*⁸, cu modificările și completările ulterioare, precizează că în sensul art. 286 alin. (4) lit. d) din *Codul fiscal*, ambalajele care circulă între furnizorii de marfă și clienți prin schimb, fără facturare, nu se includ în baza de impozitare a taxei, chiar dacă benefi-

⁷ Art. 28 alin. (22) din *Codul fiscal*

⁸ *Hotărârea Guvernului nr. 1/06.01.2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 22/13.01.2016), cu modificările și completările ulterioare, pct. 31 alin. (9)-(10) al Capitolului VII *Baza de impozitare*, Secțiunea 1 *Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*

ciarii nu dețin cantitățile de ambalaje necesare efectuării schimbului și achită o garanție bănească în schimbul ambalajelor primite. Pentru vânzările efectuate prin unități care au obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, suma garanției bănești încasate pentru ambalaje se evidențiază distinct pe bonurile fiscale, fără taxă. Restituirea garanțiilor bănești nu se reflectă în documente fiscale.

Persoanele care au primit ambalaje în schimbul unei garanții bănești au obligația să comunice periodic furnizorului de ambalaje, dar nu mai târziu de termenul legal pentru efectuarea inventarierii anuale, cantitățile de ambalaje scoase din evidență ca urmare a distrugerii, uzurii, lipsurilor sau altor cauze de aceeași natură. Furnizorii de ambalaje sunt obligați să factureze cu taxă cantitățile de ambalaje respective. Dacă garanțiile sunt primite de la persoane fizice de către proprietarul ambalajelor, pe baza evidenței vechimii garanțiilor primite și nerestituite se va colecta taxa pentru ambalajele pentru care s-au încasat garanții mai vechi de un an calendaristic.

Totodată, la art. 287 lit. e) din *Codul fiscal* se prevede că *baza de impozitare a TVA se reduce* în cazul în care **cumpărătorii returnează ambalajele** în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele **care circulă prin facturare**.

Aceleași *Norme metodologice*, menționate mai sus, precizează⁹ că în situațiile prevăzute la art. 287 din *Codul fiscal*, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din *Codul fiscal* intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop, furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Aceste prevederi se aplică și pentru livrări intracomunitare.

⁹ Pct. 32 alin. (1) al Capitolului VII Baza de impozitare, Secțiunea a 2-a Ajustarea bazei de impozitare