

SNCSP „PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE”

Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie modul în care ar trebui prezentate situațiile financiare cu scop general pentru a asigura comparabilitatea atât cu situațiile financiare ale entității pentru perioadele precedente, cât și cu situațiile financiare ale altor entități. Pentru a realiza acest obiectiv, prezentul standard stabilește considerentele generale pentru prezentarea situațiilor financiare, îndrumări privind structura lor și dispoziții minime privind conținutul situațiilor financiare întocmite conform contabilității pe bază de angajamente.

Domeniu de aplicare

2. **Prezentul standard trebuie aplicat tuturor situațiilor financiare cu scop general întocmite și prezentate conform contabilității pe bază de angajamente, în conformitate cu Standardele Naționale Contabilitate pentru Sectorul Public (în continuare – SNCSP).**
3. Situațiile financiare cu scop general sunt cele care au ca obiectiv să răspundă nevoilor utilizatorilor care nu sunt în măsură să solicite rapoarte ajustate pentru a răspunde nevoilor lor specifice de informații. Utilizatorii situațiilor financiare cu scop general includ contribuabili și plătitori de taxe și impozite locale, membri ai legislativului, creditorii, furnizorii, mass-media și angajații. Situațiile financiare cu scop general le includ pe acelea care sunt prezentate separat sau în cadrul unui alt document public, cum ar fi un raport anual. Prezentul standard nu se aplică informațiilor financiare interimare simplificate.

Definiții

4. **Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

Contabilitate de angajamente reprezintă o bază de contabilitate conform căreia tranzacțiile și alte evenimente sunt recunoscute atunci când apar (și nu doar la primirea sau plățirea de numerar sau echivalente de numerar). Așadar, tranzacțiile și evenimentele sunt înregistrate în evidențele contabile și recunoscute în situațiile financiare ale perioadelor la care se referă. Elementele recunoscute conform contabilității de angajamente sunt activele, datoriile, activele nete, veniturile și cheltuielile.

Activele sunt resurse controlate de o entitate ca urmare a unor evenimente trecute și de la care se preconizează că vor decurge beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru entitate.

Contribuțiile de la proprietari înseamnă beneficii economice viitoare sau potențial de servicii oferite entității drept contribuție a unor părți externe acesteia, altele decât cele care generează datoriile pentru entitate, ce stabilesc un

interes financiar față de activele nete ale entității care:

- (a) Conferă dreptul atât la (i) distribuiri ale beneficiilor economice viitoare sau ale potențialului de servicii de către entitate pe parcursul duratei sale de viață, astfel de distribuiri fiind la discreția proprietarilor sau a reprezentanților lor, cât și la (ii) distribuiri ale oricărui surplus al activelor față de datorii în cazul în care entitatea este lichidată; și/sau
- (b) Pot fi vândute, schimbate, transferate sau răscumpărate.

Distribuirile către proprietari reprezintă beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii distribuite de către entitate tuturor sau unora dintre proprietari, fie ca rentabilitate a investiției, fie ca rezultat al investiției.

Entitatea economică reprezintă un grup de entități care cuprinde o entitate care controlează și una sau mai multe entități controlate.

Cheltuielile sunt scăderi ale beneficiilor economice sau ale potențialului de servicii pe durata perioadei de raportare sub forma unor ieșiri sau epuizări ale activelor sau a suportării unor datorii care au drept rezultat reduceri ale activelor nete, altele decât cele legate de distribuirile către proprietari.

Entitatea economică de stat reprezintă o entitate care are toate caracteristicile următoare:

- (a) Este o entitate cu capacitatea de a contracta în nume propriu;
- (b) I-a fost desemnată autoritatea financiară și operațională de a desfășura o activitate;
- (c) Vinde bunuri și prestează servicii, în cursul normal al activității sale, către alte entități cu scopul de a obține profit sau cu recuperarea totală a costului;
- (d) Nu se bazează pe o finanțare continuă de la stat pentru continuarea activității (alta decât achiziționarea de produse într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective); și
- (e) Este controlată de o entitate din sectorul public.

Imposibil Aplicarea unei dispoziții este imposibilă atunci când entitatea nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens.

Datoriile sunt obligații actuale ale entității, rezultate din evenimente trecute, a căror decontare se așteaptă să determine o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii din entitate.

Semnificativ Omisiunile sau prezentările eronate ale elementelor sunt semnificative dacă ele pot influența, individual sau colectiv, deciziile sau evaluările utilizatorilor făcute pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de natura și dimensiunea omisiunii sau a prezentării eronate în anumite circumstanțe. Natura sau mărimea elementului sau combinația lor poate fi un factor determinant.

Activele nete reprezintă interesul rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

Notele cuprind informații suplimentare față de cele prezentate în bilanțul contabil, situația veniturilor și cheltuielilor, situația modificărilor activelor nete și situația fluxurilor de trezorerie. Notele oferă descrieri narative sau dezagregări ale elementelor prezentate în aceste situații și informații privind elementele care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute în acele situații.

Veniturile sunt intrările brute de beneficii economice sau potențial de servicii pe parcursul perioadei de raportare atunci când aceste intrări se concretizează în creșteri ale activelor nete, altele decât cele aferente contribuțiilor de la proprietari.

Entitate economică

5. Termenul „entitate economică” este utilizat în prezentul standard pentru a defini, în contextul raportării financiare, un grup de entități care cuprinde entitatea care controlează și orice entități controlate.

Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii

6. Activele oferă entităților o modalitate de realizare a obiectivelor lor. Activele care sunt utilizate pentru a oferi bunuri și servicii în conformitate cu obiectivele unei entități, dar care nu generează direct intrări nete de numerar sunt adesea descrise drept încorporând potențial de servicii. Activele care sunt utilizate pentru a genera intrări nete de numerar sunt adesea descrise ca încorporând beneficii economice viitoare. Pentru a cuprinde toate utilizările activelor, prezentul standard utilizează termenul „beneficii economice viitoare sau potențial de servicii” pentru a descrie caracteristicile esențiale ale activelor.

Pragul de semnificație

7. Evaluarea măsurii în care o omisiune sau o prezentare eronată ar putea influența deciziile utilizatorilor, putând astfel să fie semnificativă, necesită, în mod obligatoriu, luarea în considerare a caracteristicilor acelor utilizatori. Se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind sectorul public și activitățile de afaceri economice și de contabilitate, precum și că doresc să studieze informațiile cu atenția cuvenită. Astfel, evaluarea trebuie să ia în considerare cum ar putea fi influențați în mod rezonabil astfel de utilizatori în luarea și evaluarea deciziilor.

Active nete

8. Active nete este termenul folosit în prezentul standard pentru a desemna evaluarea reziduală în bilanțul contabil (active minus datorii). Activele nete pot fi pozitive sau negative.

Scopul situațiilor financiare

9. Obiectivele situațiilor financiare cu scop general sunt de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități,

utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea și evaluarea deciziilor legate de alocarea resurselor.

10. Raportarea financiară poate oferi utilizatorilor informații:

- (a) Care să indice dacă resursele au fost obținute și utilizate în conformitate cu bugetul legal aprobat; și
- (b) Care să indice dacă resursele au fost obținute și utilizate în conformitate cu dispozițiile legale și contractuale, inclusiv limitele financiare stabilite de către autoritățile legislative corespunzătoare.

11. Pentru a atinge aceste obiective, situațiile financiare oferă informații despre:

- (a) Active;
- (b) Datorii;
- (c) Active nete;
- (d) Venituri;
- (e) Cheltuieli;
- (f) Alte modificări ale activelor nete; și
- (g) Fluxuri de trezorerie.

Responsabilitatea pentru situațiile financiare

12. Responsabilitatea pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare revine conducătorului entității.

13. Responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale guvernului ca întreg revine Ministerului Finanțelor.

Componente ale situațiilor financiare

14. **Un set complet de situații financiare include:**

- (a) Un bilanț contabil;**
- (b) O situație a veniturilor și cheltuielilor;**
- (c) O situație a modificărilor activelor nete;**
- (d) O situație a fluxurilor de trezorerie;**
- (e) Atunci când entitatea își face public bugetul aprobat, o comparație a valorilor bugetare cu cele reale fie ca o situație financiară suplimentară individuală, fie ca o coloană a bugetului în situațiile financiare; și**

- (f) **Notele, care cuprind un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.**
- (g) **Informații comparative cu privire la perioada anterioară specificate la punctele 23 și 23A din SNCSP „Prezentarea situațiilor financiare”.**

Considerente generale

Prezentarea fidelă și conformitatea cu SNCSP

- 15. **Situațiile financiare trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități. Prezentarea fidelă prevede reprezentarea exactă a efectelor tranzacțiilor, altor evenimente și condiții, în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere pentru active, datorii, venituri și cheltuieli stabilite în SNCSP. Se presupune că aplicarea SNCSP, cu informații suplimentare prezentate atunci când este necesar, are drept rezultat situații financiare care realizează o prezentare fidelă.**

Continuitatea activității

- 16. **La întocmirea situațiilor financiare trebuie făcută o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea. Această evaluare trebuie făcută de persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare. Situațiile financiare trebuie întocmite pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care se intenționează lichidarea entității sau oprirea activității, sau nu există o alternativă realistă decât cea menționată. În situația în care persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare conștientizează, atunci când fac evaluarea, că există incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care pot cauza îndoeli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, incertitudinile respective trebuie prezentate. Atunci când situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității, acest fapt trebuie prezentat, împreună cu baza de întocmire a situațiilor financiare și motivul pentru care s-a considerat că entității nu i se aplică principiul continuității activității.**
- 17. **Determinarea măsurii în care ipoteza de continuitate a activității este adecvată este relevantă în primul rând pentru entitățile individuale, și nu pentru un guvern ca întreg. Pentru entitățile individuale, în a evalua dacă baza de continuare a activității este adecvată, persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare ar putea avea nevoie să ia în considerare o gamă amplă de factori privind (a) performanța curentă și așteptată, (b) restructurările potențiale și anunțate ale unităților organizaționale, (c) estimările veniturilor sau posibilitatea continuării finanțării guvernamentale și (d) sursele potențiale de înlocuire a finanțării înainte de a fi adecvat să se ajungă la concluzia că ipoteza de continuare a activității este corespunzătoare.**

Consecvența prezentării

- 18. **Prezentarea și clasificarea elementelor din situațiile financiare trebuie păstrate de la o perioadă la următoarea numai dacă:**

- (a) **În urma unei modificări semnificative a naturii activității entității sau în urma unei analize a situațiilor sale financiare este evident că ar fi mai potrivită o altă prezentare sau clasificare având în vedere criteriile de selecție și aplicare a politicilor contabile din SNCSP „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori”;** sau
- (b) **Un SNCSP prevede o modificare a prezentării.**

Pragul de semnificație și agregarea

- 19. **Fiecare categorie importantă de elemente similare trebuie prezentată individual în situațiile financiare. Elementele care nu au natură sau funcție similară trebuie prezentate individual, în afară de cazul în care nu sunt importante.**
- 20. Aplicarea conceptului de prag de semnificație înseamnă că o anumită dispoziție de prezentare dintr-un SNCSP nu trebuie să fie satisfăcută dacă informațiile nu sunt semnificative.

Compensarea

- 21. **Nici activele și datoriile, și nici veniturile și cheltuielile nu trebuie compensate, cu excepția cazului în care compensarea este impusă sau permisă de un SNCSP.**
- 22. Este important ca atât activele și datoriile, cât și veniturile și cheltuielile să fie raportate individual. Compensarea în situația performanței financiare sau în situația poziției financiare, cu excepția cazului în care compensarea reflectă substanța tranzacției sau a unui alt eveniment, micșorează capacitatea utilizatorilor atât de (a) a înțelege tranzacțiile întreprinse, alte evenimente și condiții care au apărut, cât și de (b) a evalua viitoarele fluxuri de trezorerie ale entității. Evaluarea activelor nete de provizioanele de evaluare – de exemplu, provizioanele pentru deprecierea stocurilor și provizioanele pentru creanțe compromise - nu se consideră compensare.

Informații comparative

- 23. **Cu excepția cazului în care un SNCSP permite sau prevede altfel, informațiile comparative trebuie prezentate în raport cu perioada precedentă pentru toate sumele raportate în situațiile financiare. Informațiile comparative trebuie incluse pentru informațiile narative și descriptive atunci când acest lucru este relevant pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.**
- 23A. **O entitate trebuie să prezinte, cel puțin, un bilanț contabil cu informații comparative pentru perioada precedentă, o situație a veniturilor și cheltuielilor cu informații comparative pentru perioada precedentă, o situație a fluxurilor de trezorerie cu informații comparative pentru perioada precedentă și o situație a modificării activelor nete cu informații comparative pentru perioada precedentă, și notele aferente.**
- 24. **În unele cazuri, informațiile narative oferite în situațiile financiare pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) continuă să fie relevante pentru perioada curentă. De exemplu, detaliile privind o dispută juridică, al cărei rezultat nu era sigur la ultima dată de raportare și care așteaptă încă să fie rezolvată, sunt prezentate în perioada curentă. Utilizatorii beneficiază de informația (a) că incertitudinea exista la ultima dată**

de raportare și (b) despre ce anume s-a întreprins în această perioadă pentru rezolvarea incertitudinii respective.

25. **Atunci când prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile financiare se modifică, sumele comparative trebuie reclasificate, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil de realizat. Atunci când valorile comparative sunt reclasificate, o entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Natura reclasificării;**
 - (b) **Valoarea fiecărui element sau a fiecărei clase de elemente care este reclasificat(ă); și**
 - (c) **Motivul reclasificării.**
26. **În situația în care reclasificarea valorilor comparative este imposibilă, o entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Motivul pentru care sumele nu au fost reclasificate; și**
 - (b) **Natura ajustărilor care ar fi fost făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate.**

Structură și conținut

Identificarea situațiilor financiare

27. **Situațiile financiare trebuie identificate în mod clar și separate de alte informații din același document publicat.**
28. **Fiecare componentă a situațiilor financiare trebuie identificată clar. Mai mult, următoarele informații trebuie evidențiate și repetate atunci când este necesar pentru o înțelegere corectă a informațiilor prezentate:**
- (a) **Denumirea entității raportoare sau alte mijloace de identificare și orice modificare a acelor informații care a intervenit de la data de raportare precedentă;**
 - (b) **Dacă situațiile financiare acoperă entitatea individuală sau entitatea economică;**
 - (c) **Data de raportare sau perioada acoperită de situațiile financiare, oricare este adecvată pentru componenta respectivă a situațiilor financiare;**
 - (d) **Moneda de prezentare, conform definiției din SNCSP „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, și**
 - (e) **Nivelul de rotunjire utilizat în prezentarea valorilor din situațiile financiare.**

Perioada de raportare

29. **Situațiile financiare trebuie prezentate cel puțin o dată pe an.**

Actualitatea

30. **Utilitatea situațiilor financiare este depreciată dacă acestea nu sunt puse la dispoziția**

utilizatorilor într-o perioadă rezonabilă după data de raportare.

Bilanțul contabil

Distincția activ circulant/imobilizat, respectiv datorie curentă /pe termen lung

31. **O entitate trebuie să prezinte activele circulante și cele imobilizate, precum și datoriile curente și cele pe termen lung drept clasificări distincte în bilanțul contabil, în conformitate cu punctele 36-45.**
32. **Pentru fiecare element-rând de activ și datorie care combină valori preconizate a fi recuperate sau decontate (a) într-un interval de până la douăsprezece luni de la data de raportare și (b) într-un interval de peste douăsprezece luni de la data de raportare, o entitate trebuie să prezinte valoarea care se preconizează a fi recuperată sau decontată după mai mult de douăsprezece luni.**
33. Atunci când o entitate furnizează bunuri sau prestează servicii în cadrul unui ciclu de exploatare clar identificabil, clasificarea distinctă în bilanțul contabil a activelor circulante și a celor imobilizate, precum și a datoriilor curente și a celor pe termen lung oferă informații utile, făcându-se distincție între activele nete care sunt în mod continuu rulate sub formă de capital circulant și cele utilizate în activitatea pe termen lung a entității. De asemenea, acest fapt evidențiază activele care se preconizează a fi realizate în cadrul ciclului curent de exploatare și datoriile exigibile pentru decontare în cursul aceleiași perioade.

Active circulante

34. **Un activ trebuie clasificat drept activ circulant atunci când îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:**
 - (a) **Se așteaptă să fie realizat sau este deținut în vederea vânzării sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;**
 - (b) **Este deținut în principal în scopul tranzacționării;**
 - (c) **Se așteaptă să fie realizat în termen de douăsprezece luni de la data de raportare; sau**
 - (d) **Reprezintă numerar sau echivalente de numerar (conform definiției din SNCSP „Situțiile fluxurilor de trezorerie”), în afară de cazul în care este restricționat de la schimb sau utilizat pentru decontarea unei datorii pentru cel puțin douăsprezece luni după data de raportare.**

Toate celelalte active vor fi clasificate drept active imobilizate

35. Prezentul standard utilizează termenul „active imobilizate” pentru a cuprinde activele corporale, necorporale și financiare pe termen lung.
36. Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp necesară pentru transformarea intrărilor sau resurselor în ieșiri. De exemplu, guvernele transferă resurse entităților din sectorul public astfel încât acestea să poată transforma aceste resurse în bunuri și servicii, sau ieșiri, pentru a realiza rezultatele sociale, politice și economice dorite de guverne. Atunci când ciclul normal de exploatare al entității nu este clar

identificabil, durata sa se presupune a fi de douăsprezece luni.

37. Activele circulante includ active (cum ar fi creanțe fiscale, creanțe din cheltuielile utilizatorilor, creanțe din amenzi și taxe reglementate, stocuri și venituri din investiții angajate) care sunt realizate, consumate sau vândute ca parte a ciclului normal de exploatare, chiar dacă nu se anticipează să se realizeze în douăsprezece luni de la data de raportare. Activele circulante includ, de asemenea, active care sunt deținute în primul rând pentru a fi tranzacționate (exemplele includ câteva active financiare din cadrul acestei categorii clasificate drept deținute pentru a fi tranzacționate în conformitate cu SNCSP „Instrumente financiare”) și partea curentă a activelor financiare imobilizate.

Datorii curente

38. **O datorie trebuie clasificată drept curentă atunci când îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:**

- (a) **Se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;**
- (b) **Este deținută în principal în scopul tranzacționării;**
- (c) **Trebuie să fie decontată în termen de douăsprezece luni de la data de raportare; sau**
- (d) **Entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna decontarea datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni după data de raportare (a se vedea punctul 42).**

Toate celelalte datorii vor fi clasificate drept datorii pe termen lung.

39. Anumite datorii curente, cum ar fi transferurile de plată ale guvernului și unele angajamente pentru angajați și alte costuri de exploatare, fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al entității. Astfel de elemente operaționale sunt clasificate drept datorii curente, chiar dacă trebuie să fie decontate într-un interval de peste douăsprezece luni de la data de raportare. Același ciclu normal de exploatare se aplică la clasificarea activelor și datoriilor unei entități. Atunci când ciclul normal de exploatare al entității nu este clar identificabil, durata sa se presupune a fi de douăsprezece luni.

40. O entitate își clasifică datoriile financiare drept curente dacă ele trebuie decontate în douăsprezece luni după data de raportare, chiar dacă:

- (a) Termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de douăsprezece luni; și
- (b) Este încheiat un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților pe termen lung după data de raportare și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru emitere.

41. Dacă o entitate preconizează și are capacitatea să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni după data de raportare conform unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. Totuși, atunci

când refinanțarea sau reînnoirea obligației nu poate fi decisă de entitate (de exemplu, nu există un acord de refinanțare), potențialul de refinanțare nu este luat în considerare, iar obligația este clasificată drept curentă.

42. Atunci când o entitate încalcă un angajament conform unui acord de împrumut pe termen lung la data de raportare sau înainte de aceasta, având drept efect faptul că datoria devine scadentă la cerere, datoria este clasificată drept curentă, chiar dacă creditorul a fost de acord, după data de raportare și înainte de autorizarea emiterii situațiilor financiare, să nu ceară plata ca urmare a încălcării. Datoria este clasificată drept curentă deoarece, la data de raportare, entitatea nu are dreptul necondiționat de a amâna decontarea acesteia cel puțin douăsprezece luni după acea dată.
43. Totuși, datoria este clasificată drept datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a convenit ca până la data de raportare să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel puțin douăsprezece luni după data de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea și în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată.
44. Cu privire la împrumuturile clasificate drept datorii curente, dacă următoarele evenimente au loc între data de raportare și data la care sunt autorizate pentru emitere situațiile financiare, aceste evenimente se califică pentru prezentarea drept evenimente neajustabile în conformitate cu SNCSP „Evenimente ulterioare datei închiderii exercițiului”:
 - (a) Refinanțarea pe termen lung;
 - (b) Rectificarea unei încălcări a unui acord de împrumut pe termen lung; și
 - (c) Primirea de la creditor a unei perioade de grație pentru rectificarea abaterii dintr-un acord de împrumut pe termen lung care să se sfârșească la cel puțin douăsprezece luni după data de raportare.

Informații care trebuie prezentate în bilanțul contabil

45. Bilanțul contabil va avea structura prezentată în anexa nr.1.

Informații care trebuie prezentate fie în bilanțul contabil, fie în note

46. **O entitate trebuie să prezinte în note, subclasificări suplimentare definite în actele normative respective.**
47. Detaliile oferite în subclasificări depind de dispozițiile SNCSP și de mărimea, natura și funcția sumelor implicate. Prezentările diferă pentru fiecare element, de exemplu:
 - (a) Elementele de imobilizări corporale sunt dezagregate pe clase în conformitate cu SNCSP „Imobilizări corporale”;
 - (b) Creanțele sunt împărțite pe grupe de creanțe de la utilizatori, taxe și alte venituri în afara celor din tranzacțiile de schimb, creanțe de la părți afiliate, plăți efectuate în avans și alte sume;
 - (c) Stocurile sunt subclasificate, în conformitate cu SNCSP „Stocuri”, în categorii precum mărfuri, materii prime, materiale, producție în curs de execuție și produse finite;
 - (d) Taxele și transferurile de plată sunt împărțite în rambursări de taxe, transferuri de

- plată și sume de plată către alți membri ai entității economice;
- (e) Provizioanele sunt dezagregate în provizioane pentru beneficiile angajaților și alte elemente; și
 - (f) Componentele de active nete sunt împărțite în capital vărsat, surpluse sau deficite acumulate și orice rezerve.

Situația veniturilor și cheltuielilor

Surplus sau deficit al perioadei

- 48. **Toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă vor fi incluse la surplus sau deficit, în afară de cazul în care un SNCSP prevede altfel.**
- 49. În mod normal, toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă sunt incluse la surplus sau deficit. Aceasta include efectele modificărilor în estimările contabile. Totuși, pot exista situații în care anumite elemente pot fi excluse din surplusul sau deficitul perioadei curente. SNCSP „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori” tratează două astfel de circumstanțe: corectarea erorilor și efectul modificărilor politicilor contabile.

Informații care trebuie prezentate în situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor

- 50. **Situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor va avea structura prezentată în anexa nr. 2.**

Informații care trebuie prezentate fie în situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor, fie în note

- 51. **Atunci când elementele de venituri și cheltuieli sunt semnificative, natura și valoarea lor trebuie prezentate separat.**
- 52. Circumstanțele care ar genera prezentarea separată a elementelor de venituri și cheltuieli includ:
 - (a) Reduceri ale valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă sau ale imobilizărilor corporale până la valoarea recuperabilă sau valoarea recuperabilă a serviciilor, după caz, și, de asemenea, reluări ale unor astfel de reduceri;
 - (b) Restructurări ale activităților unei entități și reluări ale oricăror provizioane pentru costurile restructurării;
 - (c) Cedări ale unor elemente de imobilizări corporale;
 - (d) Privatizările sau alte cedări de investiții;
 - (e) Activități în curs de întrerupere;
 - (f) Soluționarea litigiilor; și
 - (g) Alte reluări de provizioane.
- 53. **O entitate trebuie să prezinte, fie în situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor, fie în note, o subclasificare a veniturilor totale, clasificate într-o manieră corespunzătoare operațiunilor entității.**

54. **O entitate trebuie să prezinte, fie în situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor, fie în note, o analiză a cheltuielilor, utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația lor în cadrul entității, oricare dintre ele oferă informații mai credibile și mai relevante.**

Situația modificărilor activelor nete

55. **O entitate trebuie să prezinte o situație a modificărilor activelor nete care va avea structura prezentată în anexa nr.3.**
56. Modificările în activele nete ale entității între două date de raportare reflectă creșterea sau reducerea activelor sale nete în cursul perioadei.
57. Schimbarea generală în activele nete reprezintă surplusul sau deficitul total al perioadei, alte venituri și cheltuieli recunoscute direct ca modificări în activele nete, precum și orice contribuții de la și distribuiri către proprietari, în calitatea lor de proprietari.
58. Contribuțiile de la și distribuiri către proprietari includ transferurile dintre, două entități din cadrul unei entități economice (de exemplu, un transfer de la un guvern, acționând în calitatea sa de proprietar, către un departament guvernamental). Contribuțiile de la proprietari, în calitatea lor de proprietari, către entitățile controlate sunt recunoscute drept o ajustare directă a activelor nete numai atunci când generează în mod explicit interese reziduale în entitate sub forma drepturilor la activele nete.

Situația fluxurilor de trezorerie

59. Informațiile privind fluxurile de trezorerie le oferă utilizatorilor de situații financiare o bază pentru evaluarea (a) capacității entității de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și (b) a necesităților entității de a utiliza fluxurile de trezorerie respective. SNCSP „Situațiile fluxurilor de trezorerie” stabilește dispoziții de prezentare a situației fluxurilor de trezorerie și a informațiilor aferente.

Note

Structură

60. **Notele trebuie:**
- (a) **Să prezinte informații despre baza de întocmire a situațiilor financiare;**
 - (b) **Să descrie informațiile prevăzute de SNCSP care nu sunt prezentate în bilanțul contabil, în situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor, în situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete sau în situația propriu-zisă a fluxurilor de trezorerie; și**
 - (c) **Să ofere informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanțul contabil, în situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor, în situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete sau în situația propriu-zisă a fluxurilor de trezorerie, dar care sunt relevante pentru înțelegerea oricăror dintre ele.**
61. **Notele la situațiile financiare trebuie prezentate, pe cât posibil, într-un mod**

sistematic. Fiecare element din bilanțul contabil, din situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor, din situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete și din situația propriu-zisă a fluxurilor de trezorerie trebuie să facă trimitere la orice informație aferentă din note.

Surse principale ale incertitudinii estimărilor

62. O entitate trebuie să prezinte în note informații legate de (a) ipotezele-cheie privind viitorul și (b) alte surse-cheie ale incertitudinii estimării la data de raportare, care au un risc semnificativ de generare a unei ajustări semnificative a valorilor contabile ale activelor și datoriilor în următorul an financiar. În privința acelor active și datorii, notele trebuie să includă detalii referitoare la:

- (a) Natura lor; și
- (b) Valoarea lor contabilă la data de raportare.

Alte dezvăluiri de informații

63. O entitate trebuie să dezvăluie în note:

- (a) Valoarea dividendelor sau distribuțiilor similare, propuse sau declarate înainte de autorizarea pentru emitere a situațiilor financiare, dar nerecunoscute drept o distribuție către proprietari în timpul perioadei, și valoarea aferentă pe acțiune; și
- (b) Valoarea oricăror dividende preferențiale cumulate, sau distribuiri similare, nerecunoscute.

64. O entitate trebuie să dezvăluie următoarele, dacă nu sunt dezvăluite în altă parte în informațiile publicate împreună cu situațiile financiare:

- (a) Domiciliul și forma legală a entității și jurisdicția în care își desfășoară activitatea;
- (b) O descriere a naturii operațiunilor entității și a principalelor activități;
- (c) Referințe la legislația relevantă după care se conduc operațiunile entității;
- (d) Numele entității care controlează și ultima entitate care a controlat, în cadrul entității economice (atunci când se aplică); și
- (e) Dacă este o entitate cu durată de viață utilă limitată, informații despre durata sa de viață.

Caracteristici calitative ale raportării financiare

Prezenta anexă este parte integrantă din SNCSP „Prezentarea situațiilor financiare”.

Caracteristicile calitative din prezenta Anexă continuă să se aplice normelor existente, cu excepția cazului în care se specifică altfel. Caracteristicile calitative din *Cadrul general* se vor aplica la elaborarea viitoarelor norme. Eventualele modificări ale normelor care rezultă din emiterea *Cadrului general*, inclusiv eventuala retragere a prezentei anexa, vor fi luate în considerare după finalizarea *Cadrului general*.

Caracteristicile calitative reprezintă atributele care fac informațiile furnizate în situațiile financiare folositoare pentru utilizatori. Cele patru caracteristici calitative principale sunt înțelegibilitatea, relevanța, fiabilitatea și comparabilitatea.

Înteligibilitate

Informațiile sunt înțelegibile atunci când se poate preconiza, în mod rezonabil, că utilizatorii le înțeleg sensul. În acest scop, se presupune că utilizatorii au un nivel rezonabil de cunoștințe despre activitățile entității și mediu în care aceasta își desfășoară activitatea și că sunt dispuși să studieze informațiile.

Informațiile privind problemele complexe nu trebuie excluse din situațiile financiare numai din motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru unii utilizatori.

Relevanță

Informațiile sunt relevante pentru utilizatori dacă pot fi folosite pentru a evalua evenimente trecute, prezente sau viitoare sau pentru a confirma sau corecta evaluările anterioare. Pentru a fi relevante, informațiile trebuie să fie și oportune.

Pragul de semnificație

Relevanța informațiilor este afectată de natura lor și de pragul de semnificație.

Informațiile sunt semnificative dacă omiterea sau prezentarea lor eronată ar putea influența deciziile utilizatorilor sau evaluările efectuate pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de natura sau dimensiunea elementului sau erorii, evaluată în circumstanțele specifice omiterii sau prezentării sale eronate. Prin urmare, pragul de semnificație reprezintă un prag sau un punct-limită mai degrabă decât o caracteristică calitativă de bază pe care trebuie să o aibă informațiile pentru a fi utile.

Fiabilitate

Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce și-au propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte.

Reprezentare exactă

Pentru ca informațiile să reprezinte exact tranzacțiile și alte evenimente, ele trebuie prezentate în conformitate cu fondul economic al acelor tranzacții și evenimente, și nu doar cu forma lor juridică.

Prevalarea economicului asupra juridicului

Pentru ca informațiile să reflecte exact tranzacțiile și alte evenimente pe care își propun să le reprezinte, este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în conformitate cu fondul și realitatea lor economică, și nu doar cu forma lor juridică. Fondul economic al tranzacțiilor sau al altor evenimente nu este întotdeauna consecvent cu forma lor juridică.

Neutralitate

Informațiile sunt neutre dacă nu prezintă influențe. Situațiile financiare nu sunt neutre dacă informațiile pe care le conțin au fost selectate sau prezentate într-o manieră menită să influențeze luarea unei decizii sau efectuarea unui raționament în vederea realizării unui rezultat sau a unui efect predeterminat.

Prudență

Prudența reprezintă includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările impuse în condiții de incertitudine, astfel încât activele sau veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile sau cheltuielile să nu fie subevaluate.

Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, (a) crearea unei rezerve ascunse sau a unor provizioane excesive, (b) subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, sau (c) supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar fi neutre și, prin urmare, nu ar avea calitatea de a fi fiabile.

Exhaustivitate

Informațiile din situațiile financiare trebuie să fie complete în limitele pragului de semnificație și ale costului.

Comparabilitate

Informațiile din situațiile financiare sunt comparabile atunci când utilizatorii pot identifica asemănările și deosebirile dintre acele informații și informațiile din alte rapoarte.

Comparabilitatea se aplică pentru:

- (a) Compararea situațiilor financiare ale diferitelor entități; și
- (b) Compararea situațiilor financiare ale aceleiași entități pe perioade diferite de timp.

O implicație importantă a caracteristicii comparabilității este aceea că utilizatorii trebuie să fie informați cu privire la politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare, modificările acestor politici și efectele acestor modificări.

Deoarece utilizatorii doresc să compare performanța unei entități de-a lungul timpului, este

important ca situațiile financiare să prezinte informații corespondente pentru perioadele anterioare.

Constrângeri privind informațiile relevante și fiabile

Oportunitate

Dacă există o întârziere nejustificată în raportare, informațiile și-ar putea pierde din relevanță. Pentru a oferi informațiile la timp, poate fi necesar, adeseori, să se realizeze raportarea înainte de a se cunoaște toate aspectele unei tranzacții, afectând astfel fiabilitatea. Invers, dacă data de raportare este amânată până când sunt cunoscute toate aspectele, informațiile pot fi foarte fiabile, dar prea puțin folositoare utilizatorilor care au fost nevoiți să ia decizii între timp. Pentru obținerea unui echilibru între relevanță și fiabilitate, principalul considerent este modul în care se pot satisface cel mai bine necesitățile decizionale ale utilizatorilor.

Echilibrul între beneficiu și cost

Echilibrul între beneficiu și cost este o constrângere generală. Beneficiile generate de informații trebuie să fie mai mari decât costul furnizării lor. Cu toate acestea, evaluarea beneficiilor și a costurilor este, în principal, o problemă de raționament. Mai mult, costurile nu le revin întotdeauna utilizatorilor cărora le revin beneficiile. Le pot reveni beneficii și altor utilizatori decât cei pentru care au fost întocmite informațiile. Din aceste motive, este dificil să se aplice un test cost-beneficiu într-un caz particular. Cu toate acestea, normalizatorii, precum și persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare și utilizatorii situațiilor financiare trebuie să fie conștienți de această constrângere.

Echilibrul între caracteristicile calitative

În practică, o compensare sau un compromis între caracteristicile calitative este adesea necesar(ă). În general, scopul este atingerea unui echilibru corespunzător între caracteristici pentru a îndeplini obiectivele situațiilor financiare. Importanța relativă a caracteristicilor în diferite cazuri este o problemă de raționament profesional.

SNCSP „SITUAȚIILE FLUXURILOR DE TREZORERIE”

Obiectiv

1. Situația fluxurilor de trezorerie identifică (a) sursele de intrări de numerar, (b) elementele pentru care numerarul a fost cheltuit în perioada de raportare și (c) soldul de casă la data de raportare. Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie ale unei entități sunt folosite de utilizatorii situațiilor financiare în obținerea de informații atât în sensul răspunderii, cât și în sensul procesului decizional. Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie le permit utilizatorilor să determine modalitatea în care o entitate din sectorul public a acumulat numerarul necesar pentru a-și finanța activitățile și modalitatea în care respectivul numerar a fost utilizat. Atunci când utilizatorii iau și evaluează deciziile privind alocarea resurselor, precum susținerea activităților entității, ei au nevoie de o înțelegere a oportunității și a certitudinii fluxurilor de trezorerie. Obiectivul prezentului standard este de a impune furnizarea de informații cu privire la modificările istorice de numerar și echivalente de numerar ale unei entități, prin intermediul unei situații a fluxurilor de trezorerie care clasifică fluxurile de trezorerie din timpul perioadei în fluxuri din activitatea operațională, de investiții și financiară.

Domeniu de aplicare

2. O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității de angajamente trebuie să întocmească o situație a fluxurilor de trezorerie în conformitate cu dispozițiile prezentului standard și să o prezinte drept parte integrantă a situațiilor sale financiare pentru fiecare perioadă pentru care situațiile financiare sunt prezentate.

Definiții

3. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Numerarul cuprinde disponibilul în casă și la bănci și depozitele la vedere.

Echivalentele de numerar sunt investiții pe termen scurt foarte lichide, care sunt ușor convertibile în sume cunoscute de numerar și care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Fluxurile de trezorerie sunt intrările și ieșirile de numerar și echivalente de numerar.

Controlul reprezintă capacitatea de a governa politicile financiare și operaționale ale altei entități pentru a obține beneficii din activitățile acesteia.

Activitățile de finanțare sunt activități care au drept rezultat modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor vărsate și împrumuturilor entității.

Activitățile de investiții constau în achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

Activitățile operaționale sunt activitățile entității care nu sunt activități de investiții sau de finanțare.

Data de raportare este data ultimei zile din perioada de raportare la care se referă situațiile financiare.

Numerar și echivalente de numerar

4. Echivalentele de numerar sunt deținute mai degrabă în scopul îndeplinirii angajamentelor în numerar pe termen scurt decât pentru investiții sau în alte scopuri. Pentru ca o investiție să îndeplinească condițiile unui echivalent de numerar, aceasta trebuie să fie ușor convertibilă într-o sumă cunoscută de numerar și supusă unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Prin urmare, o investiție îndeplinește, în mod normal, condițiile unui echivalent de numerar doar atunci când are o scadență inițială mică, de până la trei luni sau mai puțin de la data achiziției.
5. Împrumuturile bancare sunt, în general, considerate a fi activități de finanțare. Descoperirile de cont care sunt rambursabile la cerere fac parte integrantă din gestiunea numerarului unei entități. Descoperirile de cont sunt considerate o componentă a numerarului și a echivalentelor de numerar. O caracteristică a acestor aranjamente bancare este faptul că soldul bancar fluctuează deseori între pozitiv și negativ.
6. Fluxurile de trezorerie exclud mișcările între elemente care constituie numerar sau echivalente de numerar, deoarece aceste componente fac parte din gestiunea numerarului unei entități, și nu din activitățile operaționale, de investiții și financiare. Gestiunea numerarului presupune plasarea excedentului de numerar în echivalente de numerar.

Prezentarea unei situații a fluxurilor de trezorerie

7. **Situația fluxurilor de trezorerie trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate în cadrul activității operaționale, de investiții și de finanțare.**
8. O entitate prezintă fluxurile sale de trezorerie din activitatea operațională, de investiții și financiară într-o manieră care corespunde cel mai bine activităților sale. Clasificarea pe activități furnizează informații care le permit utilizatorilor să evalueze impactul respectivelor activități asupra bilanțului contabil al entității și valoarea numerarului și a echivalentelor de numerar. Aceste informații pot fi folosite, de asemenea, pentru a evalua relațiile care apar între activitățile respective.
9. O singură tranzacție poate include fluxuri de trezorerie care sunt clasificate diferit. De exemplu, când rambursarea în numerar a unui împrumut include atât dobânda, cât și capitalul împrumutat, elementul de dobândă trebuie fi clasificat în cadrul activității operaționale, iar elementul de capital, în cadrul activității de finanțare.

Activitatea operațională

10. Valoarea fluxurilor de trezorerie nete care rezultă din activitatea operațională este un indicator-cheie al măsurii în care sunt fundamentate operațiunile entității:
 - (a) Prin impozite (direct sau indirect); sau

- (b) De la beneficiarii de bunuri și servicii furnizate de entitate.

Valoarea fluxurilor de trezorerie nete este utilă pentru a demonstra că entitatea își poate menține capacitatea de funcționare, își poate rambursa obligațiile, și poate face noi investiții fără a recurge la surse externe de finanțare. Fluxurile de trezorerie consolidate din activitatea operațională a unei entități oferă o indicație a măsurii în care guvernul și-a finanțat activitățile curente din contul impozitelor și taxelor. Informațiile cu privire la componentele specifice ale fluxurilor istorice de trezorerie din activitatea operațională, împreună cu alte informații, sunt utile pentru prognozarea viitoarelor fluxuri de trezorerie din activitatea operațională.

11. Fluxurile de trezorerie provenite din activitatea operațională sunt derivate, în primul rând, din principalele activități generatoare de numerar ale entității. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități operaționale sunt:

- (a) Încasările din impozite, taxe și amenzi;
- (b) Încasările din prețurile pentru bunuri și tarifele pentru servicii furnizate de entitate;
- (c) Încasările provenite din subvenții sau transferuri și alte alocări și autorizări bugetare făcute de către guvern sau alte entități din sectorul public;
- (d) Încasările provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
- (e) Plățile către alte entități din sectorul public pentru finanțarea operațiunilor acestora (nu includ împrumuturile);
- (f) Plățile efectuate către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii;
- (g) Plățile efectuate către angajați și în numele angajaților;
- (h) Încasările sau plățile legate de stingerea litigiilor.

Activitatea de investiții

12. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie care rezultă din activitatea de investiții este importantă, deoarece fluxurile de trezorerie indică măsura în care au existat plăți pentru resurse care vor fi folosite de entitate pentru a presta servicii în viitor. Numai plățile care apar sub forma unui activ recunoscut în situația poziției financiare sunt eligibile pentru clasificarea în cadrul activității de investiții. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activitatea de investiții sunt:

- (a) Plățile pentru procurarea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate. Aceste plăți le includ și pe acelea care se referă la costurile de dezvoltare capitalizate și la construcția, în regie proprie, a imobilizărilor corporale;
- (b) Încasările din vânzarea (realizarea) de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate;
- (c) Plățile pentru dobândirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și de interese în asocierile în participație (altele decât plățile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deținute în vederea plasării sau tranzacționării);

- (d) Încasările din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și din vânzarea de interese în asocierile în participație (altele decât încasările pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar și pentru cele păstrate în vederea plasării sau tranzacționării);
- (e) Avansurile și împrumuturile acordate altor părți (altele decât avansurile și împrumuturile acordate de o instituție financiară publică);
- (f) Încasările din rambursarea avansurilor și împrumuturilor acordate altor părți (altele decât avansurile și împrumuturile unei instituții financiare publice).

Activitatea de finanțare

13. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie provenite din activitatea de finanțare este importantă, deoarece este utilă pentru prognozarea pretențiilor creditorilor entității asupra fluxurilor de trezorerie viitoare. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activitatea de finanțare sunt:

- (a) încasările provenite din emisiunea titlurilor de creanță, împrumuturilor, efectelor comerciale, obligațiunilor, și a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;
- (b) Rambursări ale sumelor împrumutate; și
- (c) Plățile efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing financiar.

Raportarea fluxurilor de trezorerie din activitatea operațională

14. O entitate trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din activitatea operațională folosind metoda directă, prin care sunt prezentate clasele principale de încasări și plăți brute.

Raportarea fluxurilor de trezorerie din activitatea de investiții și activitatea de finanțare

15. O entitate trebuie să raporteze separat clasele principale de încasări și plăți brute provenite din activitatea de investiții și activitatea de finanțare.

Fluxuri de trezorerie în valută

16. Fluxurile de trezorerie provenite din tranzacțiile efectuate în valută trebuie înregistrate în moneda funcțională a unei entități prin aplicarea, asupra valorii în valută, a cursului de schimb stabilit de Banca Națională a Moldovei, dintre moneda funcțională și valută de la data fluxului de trezorerie.

17. Fluxurile de trezorerie ale unei entități controlate din străinătate trebuie convertite la cursul de schimb stabilit de Banca Națională a Moldovei, dintre moneda funcțională și valută de la datele fluxurilor de trezorerie.

18. Fluxurile de trezorerie exprimate în valută sunt raportate într-o manieră conformă cu SNCSP „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”.

19. Câștigurile și pierderile nerealizate care provin din variația cursurilor de schimb valutar

nu sunt fluxuri de trezorerie. Totuși, efectul variației cursului de schimb valutar asupra numerarului și echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută este raportat în situația fluxurilor de trezorerie pentru a reconcilia numerarul și echivalentele de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei. Această valoare este prezentată separat de fluxurile de trezorerie provenite din activitatea operațională, de investiții și de finanțare și include, dacă este cazul, diferențele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursurile de schimb de la sfârșitul perioadei.

Dobânzi și dividende sau distribuiri similare

- 20. Fluxurile de trezorerie din dobânzi și dividende încasate sau distribuiri similare plătite trebuie prezentate fiecare separat. Fiecare dintre acestea trebuie clasificat într-o manieră consecventă de la o perioadă la alta drept activitate operațională, de investiții sau de finanțare.**
21. Dobânda plătită este clasificată drept fluxuri în cadrul activității de finanțare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare;
22. Dividendele sau distribuiri similare plătite sunt clasificate drept fluxuri de trezorerie din activitatea de finanțare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare.
23. Dobânda și dividendele sau distribuiri similare încasate sunt clasificate drept fluxuri de trezorerie din activitatea de investiții, deoarece reprezintă sursele rentabilității investițiilor.

Alte tranzacții decât cele în numerar

- 24. Tranzacțiile de investiții și de finanțare care nu impun întrebuințarea numerarului sau a echivalentelor de numerar trebuie excluse din situația fluxurilor de trezorerie. Astfel de tranzacții trebuie prezentate în altă parte a situațiilor financiare într-un mod care să furnizeze toate informațiile relevante cu privire la aceste activități de investiții și de finanțare.**

Componente ale numerarului și ale echivalentelor de numerar

- 25. O entitate trebuie să prezinte componentele de numerar și echivalente de numerar și trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din situația fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate în situația poziției financiare.**

Alte dezvăluiri de informații

- 26. O entitate trebuie să prezinte în notele la situațiile financiare, împreună cu un comentariu al conducerii, valoarea soldurilor semnificative de numerar și de echivalente de numerar deținute de entitate și care nu pot fi utilizate de entitatea economică.**
27. Există diverse circumstanțe în care soldurile de numerar și echivalente de numerar deținute de o entitate nu sunt disponibile pentru a fi utilizate de entitatea economică. Exemplele includ soldurile de numerar și echivalente de numerar deținute de o entitate controlată care își desfășoară activitatea într-o țară unde se aplică măsuri de control al schimbului valutar sau alte restricții legale, atunci când soldurile nu sunt utilizabile în

scopuri generale de către entitatea care controlează sau de alte entități controlate.

SNCSP „POLITICI CONTABILE, MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI”

Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie criteriile de selecție și de modificare a politicilor contabile, împreună cu (a) tratamentul contabil și prezentarea informațiilor privind modificările politicilor contabile, (b) modificările estimărilor contabile și (c) corectările erorilor. Prezentul standard este menit să îmbunătățească relevanța și fiabilitatea situațiilor financiare ale unei entități, comparabilitatea acestor situații financiare în timp și comparabilitatea cu situațiile financiare ale altor entități.

Domeniu de aplicare

2. Prezentul standard trebuie să se aplice la contabilizarea modificărilor politicilor contabile, a modificărilor estimărilor contabile și a corectărilor erorilor din perioadele anterioare.

Definiții

3. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

O modificare a estimării contabile reprezintă o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unei datorii, sau valoarea consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea stadiului actual al activelor și datoriilor, precum și a beneficiilor și obligațiilor viitoare preconizate asociate acestora. Modificările estimărilor contabile rezultă de pe urma noilor informații sau noilor evoluții și, în consecință, nu reprezintă corectare a erorilor.

Imposibil Aplicarea unei dispoziții este imposibilă atunci când entitatea nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens. Pentru o perioadă anterioară specifică, este imposibil de aplicat retroactiv o modificare a unei politici contabile sau de făcut o retratare retroactivă pentru a corecta o eroare dacă:

- (a) Efectele aplicării retroactive sau ale retratării retroactive nu sunt determinabile;
- (b) Aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă necesită ipoteze privind intenția pe care ar fi avut-o conducerea în acea perioadă; sau
- (c) Aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă necesită estimări semnificative ale valorilor și sunt imposibil de distins, în mod obiectiv, informațiile privind acele estimări care:
 - i. Oferă dovezi ale circumstanțelor care au existat la data (datele) la care acele valori trebuie recunoscute, evaluate sau prezentate; și

- ii. **Ar fi fost disponibile la data la care s-a aprobat emiterea situațiilor financiare pentru acea perioadă anterioară;**

de informații din alte surse.

Erorile perioadei anterioare reprezintă omisiuni și prezentări eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultate din neutilizarea sau utilizarea greșită a informațiilor fiabile care:

- (d) **Erau disponibile la momentul în care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate în vederea emiterii; și**
- (e) **Se poate preconiza, în mod rezonabil, că ar fi putut fi obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.**

Astfel de erori includ efecte ale erorilor matematice, greșeli în aplicarea politicilor contabile, neglijaarea sau interpretarea greșită a faptelor și fraude.

Aplicarea prospectivă a unei modificări a politicilor contabile și, respectiv, a recunoașterii efectului unei modificări a estimărilor contabile reprezintă:

- (a) **Aplicarea noii politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții care au apărut după data la care se modifică politica; și**
- (b) **Recunoașterea efectului modificării estimării contabile în perioadele curente și viitoare afectate de modificare.**

Aplicarea retroactivă reprezintă aplicarea unei noi politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții ca și cum politica respectivă s-ar fi aplicat dintotdeauna.

Retratarea retroactivă reprezintă corectarea recunoașterii, evaluării și prezentării valorilor elementelor situațiilor financiare ca și cum erorile perioadei anterioare nu ar fi existat.

Prag de semnificație

- 4. **Evaluarea măsurii în care o omisiune sau o prezentare eronată ar putea influența deciziile utilizatorilor, putând astfel să fie semnificativă, necesită luarea în considerare a caracteristicilor acelor utilizatori. Se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind sectorul public și activitățile de afaceri economice și de contabilitate, precum și că doresc să studieze informațiile cu atenția cuvenită. Astfel, evaluarea trebuie să ia în considerare cum ar putea fi influențați în mod rezonabil astfel de utilizatori în luarea și evaluarea deciziilor. Prag de semnificație să stabilește la nivel de 2% din budgetul anual al entității.**

Politici contabile

Selectarea și aplicarea politicilor contabile

- 5. **Ministerul Finanțelor stabilește politicile contabile aplicabile tuturor**

tranzacțiilor.

Consecvența politicilor contabile

6. **O entitate trebuie să aplice politicile sale contabile în mod consecvent pentru tranzacții, alte evenimente și condiții similare.**

Modificări ale politicilor contabile

7. **O entitate trebuie să modifice o politică contabilă doar dacă modificarea:**
 - (c) **Este impusă de un SNCSP; sau**
 - (d) **Este inițiată de Ministerul Finanțelor.**
8. **Utilizatorii situațiilor financiare trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei entități în timp, pentru a identifica tendințele poziției sale financiare, ale performanței sale financiare și ale fluxurilor sale de trezorerie. Prin urmare, se aplică aceleași politici contabile în fiecare perioadă și de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care o modificare de politică contabilă corespunde unuia dintre criteriile de la punctul 6.**
9. **O modificare de la o bază contabilă la alta este o modificare a politicii contabile.**
10. **O modificare a tratamentului contabil, a recunoașterii sau a evaluării unei tranzacții, unui eveniment sau unei condiții în cadrul unei baze de contabilitate este privită ca o modificare a politicii contabile.**
11. **Următoarele nu sunt modificări de politici contabile:**
 - (e) **Aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, în fond, de cele care au avut loc anterior; și**
 - (f) **Aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost ne semnificative.**

Aplicarea retroactivă

12. **Atunci când o modificare de politică contabilă se aplică retroactiv, entitatea trebuie să ajusteze soldul inițial al fiecărei componente de active nete / capitaluri proprii afectate pentru prima perioadă anterioară prezentată, precum și celelalte valori comparative prezentate pentru fiecare perioadă anterioară prezentată ca și cum noua politică contabilă s-ar fi aplicat dintotdeauna.**

Limitări ale aplicării retroactive

13. **Atunci când aplicarea retroactivă este evaluată de către Ministerul Finanțelor ca fiind una nepractică și este imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al modificării.**

Prezentarea informațiilor

14. **Atunci când aplicarea inițială a unui SNCSP (a) are un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei perioade anterioare, (b) ar avea un astfel de efect, cu**

excepția faptului că este imposibil de determinat valoarea ajustării, sau (c) ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, entitatea trebuie să prezinte:

- (a) **Titlul standardului;**
- (b) **Natura modificării de politică contabilă;**
- (c) **Pentru perioada curentă și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării pentru fiecare element-rând afectat al situației financiare;**

Modificări ale estimărilor contabile

15. Ca rezultat al incertitudinilor inerente furnizării de servicii, activităților comerciale și altor activități, multe elemente din situațiile financiare nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi doar estimate. Estimarea implică raționamente bazate pe cele mai recente informații fiabile disponibile. De exemplu, pot fi prevăzute estimări ale:

- (a) Veniturilor din impozite datorate guvernului;
- (b) Creanțelor nerecuperabile rezultate din impozite necolectate;
- (c) Uzurii morale a stocurilor;
- (d) Valorii juste a activelor financiare sau datoriilor financiare;
- (e) Duratei de viață utilă sau modelului așteptat de consum al beneficiilor economice viitoare sau al potențialului de servicii din bunuri depreciable, sau procentului finalizării construcției de drumuri; și
- (f) Obligațiilor de garanție.

16. Utilizarea estimărilor rezonabile este o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu le subminează fiabilitatea.

17. O estimare poate necesita o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unor experiențe ulterioare. Prin natura ei, revizuirea unei estimări nu are legătură cu perioadele anterioare și nu reprezintă corectarea unei erori.

18. O modificare a bazei de evaluare aplicate reprezintă o modificare de politică contabilă, și nu o modificare de estimare contabilă. Atunci când este dificil să se facă distincția între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare contabilă, modificarea este tratată ca o modificare de estimare contabilă.

19. **Efectul modificării unei estimări contabile, alta decât o modificare căreia i se aplică punctul 20, trebuie recunoscut prospectiv prin includerea ei în surplusul sau deficitul:**

- (a) **Perioadei modificării, dacă modificarea afectează doar acea perioadă; sau**
- (b) **Perioadei modificării și perioadelor viitoare, dacă modificarea le afectează pe amândouă.**

20. **În măsura în care o modificare de estimare contabilă dă naștere la modificări de active și datorii sau afectează un element de active nete / capitaluri proprii,**

aceasta trebuie recunoscută prin ajustarea valorii contabile a activului, a datoriei sau a elementului de active nete / capitaluri proprii aferent(e) în perioada modificării.

21. Recunoașterea prospectivă a efectului unei modificări de estimare contabilă înseamnă că modificarea este aplicată tranzacțiilor, altor evenimente sau condiții de la data modificării estimării. O modificare de estimare contabilă poate afecta numai surplusul sau deficitul perioadei curente, sau surplusul sau deficitul atât al perioadei curente, cât și al perioadelor viitoare. De exemplu, o modificare a estimării valorii aferente conturilor de clienți incerti afectează doar surplusul sau deficitul perioadei curente și, prin urmare, este recunoscută în perioada curentă. Cu toate acestea, o modificare a estimării duratei de viață utilă a unui activ amortizabil sau a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii încorporate într-un activ amortizabil afectează cheltuiala cu amortizarea în perioada curentă și în fiecare perioadă viitoare de-a lungul duratei de viață utilă rămase a activului. În ambele cazuri, efectul modificării aferente perioadei curente este recunoscut drept venit sau cheltuială în perioada curentă. Dacă există, efectul asupra perioadelor viitoare este recunoscut în acele perioade viitoare.

Prezentarea informațiilor

22. **O entitate trebuie să prezinte natura și valoarea unei modificări de estimare contabilă care are efect în perioada curentă sau se așteaptă să aibă efect în perioadele viitoare, cu excepția prezentării efectului asupra perioadelor viitoare atunci când este imposibil de estimat acel efect.**
23. **Dacă valoarea efectului în perioadele viitoare nu este prezentată din cauza faptului că estimarea este imposibilă, o entitate trebuie să menționeze acest fapt.**

Erori

24. Erorile pot apărea cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor situațiilor financiare. Situațiile financiare nu sunt conforme cu SNCSP în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative făcute în mod intenționat pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități. Erorile potențiale ale perioadei curente descoperite în acea perioadă sunt corectate înainte de a se aproba emiterea situațiilor financiare. Totuși, se întâmplă uneori ca erori semnificative să nu fie descoperite până într-o perioadă ulterioară și aceste erori ale perioadei anterioare sunt corectate în informațiile comparative prezentate în situațiile financiare pentru acea perioadă ulterioară (a se vedea punctele 24-28).
25. **Sub rezerva punctului 26, o entitate trebuie să corecteze retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de situații financiare a căror emisie a fost aprobată după descoperirea acestora, prin:**
- (a) **Retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară(e) prezentată(e) în care a apărut eroarea; sau**
 - (b) **Dacă eroarea a apărut înainte de prima perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și activelor nete / capitalurilor proprii pentru prima perioadă anterioară prezentată.**

Limitări ale retratării retroactive

- 26. O eroare a perioadei anterioare trebuie corectată prin retratare retroactivă, cu excepția cazului când sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al erorii.**
- 27. Atunci când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei ale unei erori privind informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade prezentate, entitatea trebuie să retrateze soldurile inițiale ale activelor, datoriilor și activelor nete / capitalurilor proprii pentru prima perioadă pentru care este posibilă retratarea retroactivă (care poate fi perioada curentă).**
- 28. Atunci când este imposibil de determinat, la începutul perioadei curente, efectul cumulativ al unei erori asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative pentru a corecta eroarea prospectiv începând cu prima dată posibilă.**
29. Corectarea unei erori dintr-o perioadă anterioară este exclusă din surplusul sau deficitul perioadei în care eroarea a fost descoperită. Orice informație prezentată privind perioadele anterioare, inclusiv orice sinteze istorice ale datelor financiare, este, de asemenea, retratăă începând cu cel mai îndepărtat moment posibil din trecut.
30. Corectările erorilor se diferențiază de modificările estimărilor contabile. Estimările contabile, prin natura lor, sunt aproximări care pot necesita revizuire pe măsură ce se află informații suplimentare. De exemplu, câștigul sau pierderea recunoscut(ă) ca fiind datorat/(ă) rezolvării unei situații neprevăzute nu reprezintă corectarea unei erori.

Prezentarea erorilor perioadei anterioare

- 31. O entitate trebuie să prezinte următoarele:**
 - (a) **Natura erorii perioadei anterioare;**
 - (b) **Pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea corectării pentru fiecare element-rând afectat al situației financiare;**
 - (c) **Valoarea corectării la începutul primei perioade anterioare prezentate; și**
 - (d) **Dacă retratarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, circumstanțele care au condus la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost corectată eroarea.**

Situațiile financiare ale perioadelor ulterioare nu trebuie să repete aceste prezentări de informații.

SNCSP „COSTURILE ÎNDATORĂRII”

Obiectiv

1. Prezentul standard stipulează tratamentul contabil al costurilor îndatorării. Prezentul standard prevede, în general, evidențierea imediată a costurilor îndatorării drept cheltuieli. Totuși, standardul permite, drept tratament contabil alternativ permis, capitalizarea costurilor îndatorării care sunt atribuibile în mod direct achiziționării, construirii sau producerii unui activ cu ciclu lung de producție.

Domeniu de aplicare

2. Prezentul standard trebuie aplicat pentru contabilizarea costurilor îndatorării.

Definiții

3. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Costurile îndatorării reprezintă dobânzile și alte cheltuieli suportate de o entitate pentru împrumutarea de fonduri.

Un activ cu ciclu lung de producție este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

Costurile îndatorării

4. Costurile îndatorării pot include:
 - (a) Dobânzile la overdraft și împrumuturi pe termen scurt și lung;
 - (b) Amortizarea reducerilor sau primelor aferente împrumuturilor;
 - (c) Amortizarea costurilor complementare suportate în scopul obținerii împrumuturilor;
 - (d) Cheltuielile financiare cu privire la leasinguri financiare și angajamente de concesiune a serviciilor; și
 - (e) Diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, în măsura în care acestea sunt privite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.

Active cu ciclu lung de producție

5. Exemple de active cu ciclu lung de producție sunt clădirile de birouri, spitalele, activele de infrastructură, cum ar fi drumurile, podurile și unitățile producătoare de electricitate, și stocurile care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a le aduce la stadiul de vânzare sau de utilizare. Alte investiții și acele active care sunt fabricate de-a lungul unei scurte perioade de timp nu sunt considerate active cu ciclu lung de producție. Nu sunt active cu ciclu lung de producție nici activele care în momentul achiziției sunt gata

în vederea utilizării lor prestabilite sau a vânzării.

Costurile îndatorării

Recunoaștere

6. **Costurile îndatorării trebuie recunoscute drept o cheltuială în perioada în care sunt suportate.**
7. Costurile îndatorării se recunosc drept o cheltuială în perioada în care ele au apărut, fără a se tine cont de felul în care sunt utilizate împrumuturile.

Dezvăluirea informațiilor

8. **Situațiile financiare trebuie să prezinte politica contabilă adoptată pentru costurile îndatorării.**

SNCSP „CONTRACTE DE CONSTRUCȚIE”

Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru costurile și veniturile aferente contractelor de construcție. Standardul:
 - Identifică acele contracte care pot fi clasificate drept contracte de construcție;
 - Oferă îndrumare cu privire la tipurile de contracte de construcție care apar în sectorul public; și
 - Specifică baza de recunoaștere și de prezentare a cheltuielilor contractului.

Datorită naturii activității desfășurate în cadrul contractelor de construcție, data la care începe activitatea contractului și data la care este finalizată se înscriu, de regulă, în perioade de raportare diferite.

Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe baza de angajamente va aplica prezentul standard în contabilizarea contractelor de construcție.**

Definiții

3. **Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

Contractul de construcție este un contract, sau un angajament irevocabil similar, negociat în mod specific pentru construirea unui activ sau a unei combinații de active care se află într-o strânsă interrelație sau interdependență în ceea ce privește proiectarea, tehnologia și funcționarea sau scopul ori utilizarea lor finală.

Antreprenorul este o entitate care prestează activitatea de construcție în conformitate cu un contract de construcție.

Contractul cu preț fix este un contract de construcție în care antreprenorul convine asupra unui preț contractual fix sau asupra unei rate fixe pe unitatea de produs finit, contract care, în unele cazuri, cuprinde clauze de creștere a prețului.

Contracte de construcție

4. Un contract de construcție (termenii „contract de construcție” și „contract” sunt utilizați alternativ în contextul prezentului standard) poate fi negociat pentru construirea unui singur activ, cum ar fi un pod, o clădire, un baraj, o conductă, un drum, un vas sau un tunel. Un contract de construcție se poate referi, de asemenea, la construirea unui număr de active care se află într-o strânsă interrelație sau interdependență în ceea ce privește proiectarea, tehnologia și funcționarea sau scopul ori utilizarea lor finală. Exemplele de astfel de contracte includ contractele pentru construirea unui sistem

reticular de furnizare a apei, a rafinărilor sau a altor active complexe ale infrastructurii.

5. În sensul prezentului standard, contractele de construcție includ:
 - (a) Contractele pentru prestarea de servicii care se referă în mod direct la construirea activului, de exemplu, contractele pentru serviciile directorilor de proiect și ale arhitecților; și
 - (b) Contractele pentru distrugerea sau restaurarea activelor, precum și restaurarea mediului ulterior demolării activelor.

Antreprenor

6. Un antreprenor reprezintă o entitate care încheie un contract pentru a construi structuri, a crea facilități, a produce bunuri sau a presta servicii conform specificațiilor unei alte entități. Termenul „antreprenor” include un antreprenor general sau un prim antreprenor, un subcontractor al antreprenorului general sau un administrator al proiectului de construcție.

Combinarea și segmentarea contractelor de construcție

7. Dispozițiile prezentului standard se aplică, de regulă, în mod separat fiecărui contract de construcție. Totuși, în anumite circumstanțe, este necesar ca standardul să se aplice componentelor identificabile în mod distinct ale unui singur contract sau ale unui grup de contracte, cu scopul de a reflecta substanța respectivului contract sau grup de contracte.
8. **Atunci când un contract acoperă un număr de active, construirea fiecărui activ trebuie tratată ca un contract separat de construcție în situația în care:**
 - (a) **Au fost prezentate oferte separate pentru fiecare activ;**
 - (b) **Fiecare activ a fost supus unei negocieri separate, iar antreprenorul și beneficiarul au avut posibilitatea de a accepta sau respinge acea parte a contractului aferentă fiecărui activ; și**
 - (c) **Costurile și veniturile aferente fiecărui activ pot fi identificate.**
9. **Un grup de contracte, cu un singur beneficiar sau cu mai mulți beneficiari, trebuie tratat ca un contract unic de construcție atunci când:**
 - (a) **Grupul de contracte este negociat într-un singur pachet;**
 - (b) **Contractele se află într-o interrelație atât de strânsă încât sunt, de fapt, parte a unui singur proiect cu o marjă globală a profitului, dacă există; și**
 - (c) **Contractele se desfășoară simultan sau într-o secvență continuă.**
10. **Un contract poate să prevadă construirea unui activ suplimentar la exprimarea opțiunii beneficiarului sau poate fi modificat astfel încât să includă construirea unui activ suplimentar. Construirea unui activ suplimentar trebuie tratată ca un contract separat de construcție atunci când:**
 - (a) **Activul se deosebește în mod semnificativ ca proiectare, tehnologie sau**

funcționare de activul sau activele care intră sub incidența contractului inițial; sau

- (b) **Prețul activului este negociat fără a se ține cont de prețul contractului inițial.**

Venituri contractuale

11. Veniturile contractuale trebuie să cuprindă:

- (a) **Valoarea inițială a veniturilor convenite în contract; și**
- (b) **Modificările în lucrările contractuale, revendicările și plățile de stimulare în măsura în care:**
 - i. Este probabil ca acestea să aibă drept rezultat venituri; și**
 - ii. Acestea se pot evalua în mod fiabil.**

12. În plus, valoarea veniturilor contractuale poate crește sau scădea de la o perioadă la alta. De exemplu:

- (a) Un antreprenor și un beneficiar pot conveni asupra unor modificări sau pretenții care măresc sau micșorează veniturile contractuale într-o perioadă ulterioară celei în care contractul a fost inițial convenit;
- (b) Valoarea veniturilor stabilite într-un contract poate crește ca rezultat al creșterii prețurilor sau al altor clauze;
- (c) Valoarea veniturilor contractuale poate scădea ca rezultat al penalităților generate de întârzierile cauzate de antreprenor în finalizarea contractului; sau
- (d) Atunci când un contract cu preț fix implică un preț fix pe unitatea de producție, venitul contractual crește sau scade odată cu creșterea sau scăderea numărului de unități.

13. O modificare este o instrucțiune dată de beneficiar cu privire la o schimbare adusă domeniului de aplicare al lucrării care trebuie realizată conform unui contract. O modificare poate duce la o creștere sau la o scădere a veniturilor contractuale. Exemple de modificări sunt schimbarea specificațiilor sau proiectului activului și modificări ale duratei contractului.

14. O pretenție este o sumă pe care antreprenorul dorește să o colecteze de la beneficiar sau de la o altă parte drept rambursare a costurilor neincluse în prețul contractului. O pretenție poate apărea, de exemplu, în urma întârzierilor cauzate de client, a erorilor din specificații sau proiect și a modificărilor asupra cărora nu s-a căzut de acord în ceea ce privește activitatea contractuală.

15. Plățile de stimulente sunt sume suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care standardele de performanță specificate sunt atinse sau depășite. De exemplu, un contract poate să prevadă plata stimulentei către un antreprenor în cazul unei finalizări mai devreme a contractului.

Costuri contractuale

16. Costurile contractuale trebuie să cuprindă:

- (a) **Costurile direct aferente contractului respectiv ;**
- (b) **Costurile atribuibile activității contractului în general și care pot fi alocate contractului pe o bază sistematică și rațională; și**
- (c) **Orice alte costuri care pot fi imputate în mod specific beneficiarului conform termenilor respectivului contract.**

17. Costurile direct aferente unui contract specific includ:

- (a) Costurile forței de muncă de pe șantier, inclusiv dirijarea de șantier;
- (b) Costurile materialelor folosite în construcție;
- (c) Amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor folosite în contract;
- (d) Costurile transportării instalațiilor tehnice, a echipamentelor și a materialelor la și de la șantierul specificat în contract;
- (e) Costurile închirierii instalațiilor tehnice și a echipamentelor;
- (f) Costurile proiectării și asistenței tehnice direct aferente contractului;
- (g) Costurile estimate ale reparațiilor și ale lucrărilor de garanție, inclusiv costurile de garanție prevăzute; și
- (h) Pretențiile unor terțe părți.

Aceste costuri pot fi reduse de orice venituri ocazionale care nu sunt incluse în veniturile contractuale, de exemplu, veniturile rezultate din vânzarea surplusului de materiale la terminarea contractului.

18. Costurile care sunt atribuibile activității contractului în general și care pot fi alocate unor contracte specifice includ:

- (a) Asigurările;
- (b) Costurile proiectării care nu sunt în mod direct aferente unui contract specific; și
- (c) Cheltuielile de regie ale construcției.

19. Costurile care nu pot fi atribuite activității contractului sau care nu pot fi alocate acestuia sunt excluse din costurile unui contract de construcție. Aceste costuri includ:

- (a) Costurile generale de administrare pentru care rambursarea nu este specificată în contract;
- (b) Costurile de vânzare;
- (c) Costurile de cercetare și dezvoltare pentru care rambursarea nu este specificată în contract; și
- (d) Amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor inactive care nu sunt folosite în cadrul unui anumit contract.

Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor contractuale

20. **Atunci când rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil, veniturile și costurile contractuale asociate contractului de construcție trebuie recunoscute ca venituri și, respectiv, cheltuieli în funcție de stadiul de execuție al contractului la data de raportare.**
21. **Rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil atunci când toate condițiile următoare sunt satisfăcute:**
- (a) **Venitul contractual total, dacă există, poate fi evaluat în mod fiabil;**
 - (b) **Este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii asociate contractului să îi revină entității;**
 - (c) **Atât costurile contractuale necesare finalizării contractului, cât și stadiul de execuție al acestuia, reflectate la data de raportare, pot fi evaluate în mod fiabil; și**
 - (d) **Costurile contractuale atribuibile contractului pot fi identificate în mod clar și evaluate în mod fiabil, astfel încât costurile contractuale reale suportate să poată fi comparate cu estimările precedente.**

Modificări ale estimărilor

22. **Metoda procentului de finalizare este aplicată pe o bază cumulativă, pentru fiecare perioadă de raportare, estimărilor curente ale veniturilor și costurilor contractuale. Prin urmare, efectul unei modificări în estimarea veniturilor și a costurilor contractuale sau efectul unei modificări în estimarea rezultatului unui contract este înregistrat în contabilitate drept modificare a estimării contabile**

Dezvăluirea informațiilor

23. **O entitate trebuie să prezinte informații cu privire la:**
- (a) **Valoarea costurilor recunoscute drept activ în cursul perioadei;**
 - (b) **Valoarea avansurilor acordate; și**
 - (c) **Suma brută datorată antreprenorului în urma lucrărilor contractuale, drept datorie; și**
 - (d) **Angajamente de capital.**

SNCSP „STOCURI”

Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru stocuri. Prezentul standard furnizează îndrumări referitoare la determinarea costului și la recunoașterea ulterioară a acestuia drept cheltuială, inclusiv orice reducere a valorii realizabile nete. De asemenea, standardul furnizează îndrumări cu privire la formulele de determinare a costului care sunt utilizate la calcularea costurilor stocurilor.

Domeniu de aplicare

2. Acest standard se aplică tuturor stocurilor, cu excepția:
 - (a) Producției în curs de execuție în cadrul contractelor de construcție, inclusiv contractele de prestări de servicii direct legate de acestea (a se vedea SNCSP „Contracte de construcție”);
 - (b) Instrumentelor financiare;
 - (c) Activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării (a se vedea SNCSP „Agricultura”); și
 - (d) Serviciilor în curs de desfășurare furnizate gratuit sau pentru o contravaloare nominală direct ca schimb de la beneficiari.

Definiții

3. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Costul curent de înlocuire este costul pe care l-ar suporta entitatea pentru a dobândi activul la data de raportare.

Stocurile sunt active:

- (a) Sub formă de materiale sau consumabile care vor fi folosite pe parcursul procesului de producție;
- (b) Sub formă de materiale sau consumabile care vor fi folosite sau distribuite în procesul de prestare a serviciilor;
- (c) Deținute în vederea vânzării sau distribuirii pe parcursul desfășurării normale a activității; sau
- (d) Pe parcursul procesului de producție în vederea vânzării sau distribuirii.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat pe parcursul desfășurării normale a activității, al stocurilor diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) și costurile estimate necesare efectuării vânzării, schimbului sau distribuirii.

Valoare realizabilă netă

4. Valoarea realizabilă netă se referă la suma netă pe care o entitate se așteaptă să o realizeze din vânzarea de stocuri pe parcursul desfășurării normale a activității. Valoarea justă reflectă suma pentru care același stoc ar putea fi tranzacționat pe piață între cumpărători și vânzători interesați și în cunoștință de cauză. Prima este o valoare specifică entității; cea de-a doua nu este.

Stocuri

5. Stocurile includ bunuri cumpărate și deținute în vederea revânzării, inclusiv, de exemplu, mărfurile cumpărate de o entitate și deținute în vederea revânzării, sau terenurile și alte proprietăți deținute în vederea vânzării. Stocurile cuprind și produsele finite realizate sau producția în curs de execuție în cadrul entității. Stocurile cuprind și materiale și consumabile care urmează să fie utilizate în procesul de producție și bunuri achiziționate sau produse de către entitate care vor fi distribuite către terți gratuit sau pentru un preț nominal, de exemplu, manuale educaționale realizate de o autoritate din domeniul sănătății pentru a fi donate școlilor.
6. În sectorul public, stocurile pot include:
 - (a) Muniție;
 - (b) Provizii consumabile;
 - (c) Materiale de întreținere;
 - (d) Piese de schimb pentru alte imobilizări corporale decât cele tratate în standardele despre imobilizări corporale;
 - (e) Provizii strategice (de exemplu, rezerve de energie);
 - (f) Produse în curs de execuție, inclusiv:
 - i. Materiale pentru cursuri educaționale / de formare; și
 - ii. Servicii clienți (de exemplu, servicii de audit), acolo unde aceste servicii sunt vândute la prețuri normale pe piață; și
 - (g) Terenuri/proprietăți deținute în vederea vânzării.
7. Atunci când un guvern menține diverse rezerve strategice, cum ar fi rezerve energetice (de exemplu, petrol), care să fie utilizate în caz de urgență sau în alte situații (de exemplu, dezastre naturale sau alte urgențe în apărarea civilă), acestea sunt recunoscute ca stocuri în sensul prezentului standard și sunt tratate ca atare.

Evaluarea stocurilor

8. **Stocurile trebuie evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă, cu excepția cazului în care se aplică punctele 9 sau 10.**
9. **Atunci când stocurile sunt dobândite dintr-o tranzacție care nu este o tranzacție de schimb, costul lor trebuie evaluat la valoarea justă de la data achiziției.**
10. **Stocurile trebuie evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și costul curent de înlocuire atunci când sunt deținute:**

- (a) Pentru distribuire gratuit sau la un preț nominal; sau
- (b) Pentru a fi consumate în procesul de producție al bunurilor care vor fi distribuite gratuit sau la un preț nominal.

Costul stocurilor

11. **Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile de achiziție, costurile de conversie, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent.**

Costuri de achiziție

12. Costurile de achiziție a stocurilor cuprind (a) prețul de cumpărare, (b) taxele vamale de import și alte impozite și taxe nerecuperabile și (c) costurile de transport, încărcare, descărcare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale și provizii. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse la determinarea costurilor de achiziție.

Costuri de conversie

13. Costurile de conversie a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu personalul direct, precum și costurile indirecte de producție, care cuprind costurile fixe și variabile de producție generate de transformarea materialelor în produse finite. Costurile fixe de producție constau în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi amortizarea și întreținerea fabricilor și echipamentelor, costurile cu conducerea și administrarea fabricii. Costurile variabile de producție constau în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum ar fi materialele indirecte și costurile cu personalul indirect.

Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse. Atunci când costurile de conversie nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale aplicate cu consecvență.

Alte costuri

14. Alte costuri sunt incluse în costul stocurilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent.

Formule de determinare a costului

15. **Costul elementelor de stocuri care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor anumite proiecte trebuie să fie determinat prin identificarea specifică a costurilor lor individuale.**
16. Identificarea specifică a costurilor presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificate ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care sunt destinate unui anumit proiect, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

17. **Atunci când aplică punctul 16, o entitate trebuie să folosească aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile de natură și utilizare similare pentru entitate. Pentru stocurile de natură sau utilizare diferită (de exemplu, anumite mărfuri utilizate într-un segment și același tip de mărfuri utilizate într-un alt segment) pot fi justificate diferite formule pentru cost. Pentru a justifica utilizarea unor formule diferite de determinare a costurilor nu este suficientă doar o diferență în ceea ce privește localizarea geografică a stocurilor.**
18. **Costul stocurilor, altele decât cele tratate la punctul 15, trebuie determinat cu ajutorul metodei primul intrat, primul ieșit (FIFO) sau al formulei costului mediu ponderat. O entitate trebuie să folosească aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile având natură și utilizare similare pentru entitate. Pentru stocurile de natură sau utilizare diferită pot fi justificate metode diferite de determinare a costului.**

Valoare realizabilă netă

19. Costul stocurilor poate să nu fie recuperabil dacă acele stocuri au suferit deteriorări, dacă au fost uzate moral, integral sau parțial, sau dacă prețurile lor de vânzare s-au diminuat. Costul stocurilor poate, de asemenea, să nu fie recuperabil în cazul în care au crescut costurile estimate pentru finalizare sau costurile estimate a fi suportate pentru a efectua vânzarea, schimbul sau distribuirea. Practica reducerii valorii contabile a stocurilor sub cost până la valoarea realizabilă netă este consecventă cu principiul conform căruia activele nu ar trebui reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea preconizată a se obține prin vânzarea, schimbul, distribuirea sau utilizarea lor.
20. De obicei, valoarea contabilă a stocurilor este redusă până la valoarea realizabilă netă, element cu element.
21. În fiecare perioadă ulterioară se efectuează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. Atunci când nu mai există condițiile care au determinat în trecut scăderea valorii contabile a stocurilor sub cost sau atunci când există dovezi clare ale unei creșteri a valorii realizabile nete ca urmare a schimbării contextului economic, suma care reprezintă reducerea valorii contabile este reluată (adică reluarea este limitată la valoarea reducerii inițiale) astfel încât noua valoare contabilă a stocului să fie egală cu cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Aceasta se întâmplă, de exemplu, atunci când un element de natura stocurilor care este contabilizat la valoarea realizabilă netă din cauza scăderii prețului său de vânzare, este încă în stoc într-o perioadă ulterioară, iar prețul său de vânzare a crescut.

Distribuirea bunurilor gratuit sau la un preț nominal

22. O entitate din sectorul public poate deține stocuri ale căror beneficii economice viitoare sau al căror potențial de servicii nu sunt direct legate de capacitatea lor de a genera intrări nete de numerar. Aceste tipuri de stocuri pot apărea atunci când un guvern a hotărât să distribuie anumite bunuri gratuit sau la o valoare nominală. În aceste cazuri, viitoarele beneficii economice sau potențialul de servicii al stocurilor în scopuri de raportare financiară sunt reflectate prin valoarea pe care ar trebui să o plătească entitatea pentru a dobândi beneficiile economice sau potențialul de servicii dacă acest fapt ar fi necesar pentru îndeplinirea obiectivelor entității. Atunci când beneficiile economice sau potențialul de servicii nu pot fi dobândite pe piață, trebuie să se facă o estimare a costului de înlocuire.

Recunoaștere drept cheltuială

23. **Atunci când stocurile sunt vândute, tranzacționate sau distribuite, valoarea contabilă a acestor stocuri trebuie recunoscută drept cheltuială în perioada în care sunt recunoscute veniturile respective. Dacă nu există venituri aferente, cheltuiala este recunoscută atunci când bunurile sunt distribuite sau atunci când se prestează serviciul respectiv. Valoarea oricărei reduceri a stocurilor și toate pierderile de stocuri trebuie recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc reducerea sau pierderea. Valoarea oricărei reluări a oricărei reduceri a stocurilor trebuie recunoscută ca reducere a valorii stocurilor recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc reluarea.**
24. Pentru un prestator de servicii, momentul în care stocurile sunt recunoscute drept cheltuieli are loc, în mod normal, atunci când sunt prestate serviciile sau atunci când sunt facturate serviciile care au fost deja plătite.

Dezvăluirea informațiilor

25. **Situațiile financiare trebuie să dezvăluie următoarele informații:**
- (a) **Politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, inclusiv formulele folosite pentru determinarea costului;**
 - (b) **Valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii corespunzătoare entității;**
 - (c) **Valoarea contabilă a stocurilor înregistrate la valoarea justă diminuată cu costurile generate de vânzare;**
 - (d) **Valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei;**
 - (e) **Valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor recunoscute drept cheltuială în perioada respectivă în conformitate cu punctul 21;**
 - (f) **Valoarea oricărei reluări a unei reduceri recunoscute în situația performanței financiare în perioada respectivă în conformitate cu punctul 21;**
 - (g) **Circumstanțele sau evenimentele care au condus la reluarea unei reduceri a stocurilor în conformitate cu punctul 21.**

SNCSP „CONTRACTE DE LEASING”

Obiectiv

1. Obiectivul standardului este de a prescrie, pentru locatari și locatori, politicile contabile și informațiile care trebuie prezentate aferente contractelor de leasing financiar și operațional.

Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea contractelor de leasing, cu excepția:**
 - (a) Contractelor de leasing privind explorarea sau exploatarea minereurilor, și a altor resurse neregenerabile similare; și
 - (b) Acordurilor pentru acordarea licenței pentru active precum: filme cinematografice, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, brevete și drepturi de autor, etc.

Prezentul standard nu trebuie aplicat ca bază pentru evaluarea:

- (a) Proprietăților deținute de locatari care sunt contabilizate drept investiții imobiliare (a se vedea SNCSP „Investiții imobiliare”);
- (b) Investițiilor imobiliare închiriate de locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea SNCSP „Investiții imobiliare”);
- (c) Activelor biologice deținute de locatari în baza unui contract de leasing financiar (a se vedea SNCSP „Agricultura”); sau
- (d) Activelor biologice închiriate de către locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea SNCSP „Agricultura”).

Definiții

3. În prezentul standard noțiunile sau termenii utilizați semnifică:

Începutul perioadei de leasing este data de la care locatarul este îndreptățit să își exercite dreptul de a utiliza bunul în sistem de leasing. Este data recunoașterii inițiale a leasingului (adică recunoașterea activelor, datoriilor, veniturilor sau cheltuielilor rezultate din contractul de leasing, după caz).

Chiria contingentă este cea parte a plăților de leasing care nu are o valoare determinată, ci este stabilită în funcție de valoarea viitoare a unui factor care se modifică altfel decât odată cu trecerea timpului (de exemplu, un procent din vânzările viitoare, gradul de utilizare viitoare, indicii viitori de preț, ratele viitoare ale dobânzilor practicate pe piață).

Durata de viață economică este fie:

- (a) Perioada de-a lungul căreia se preconizează că un activ va genera beneficii economice sau potențial de servicii pentru unul sau mai mulți utilizatori; fie
- (b) Cantitatea unităților de produse sau servicii, care se preconizează a fi obținute prin utilizarea activului de către unul sau mai mulți utilizatori.

Contractul de leasing financiar – contractual de leasing în care locatorul transferă către locatar partea majoritară a riscurilor și beneficiilor aferente deținerii activului transmis în leasing. Titlul de proprietate poate să fie transferat sau nu în cele din urmă.

Investiția brută în leasing este valoarea agregată a:

- (a) Plăților minime de leasing de primit de către locator în baza unui contract de leasing financiar; și a
- (b) Oricărei valori reziduale negarantate acumulate în contul locatorului.

Valoarea reziduală garantată este:

- (a) Pentru locatar, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de o parte afiliată acestuia (valoarea garanției constituind valoarea maximă care poate deveni exigibilă în orice situație); și
- (b) Pentru locator, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de o terță parte neafiliată locatorului, care este capabilă, din punct de vedere financiar, să onoreze obligațiile asumate prin garanție.

Începutul contractului de leasing este prima dată, în ordine cronologică, dintre data contractului de leasing și data angajamentului părților de a respecta principalele prevederi ale contractului de leasing. La această dată:

- (a) un contract de leasing este clasificat fie ca leasing operațional, fie ca leasing financiar; și
- (b) în cazul unui leasing financiar, valorile care trebuie recunoscute la startul perioadei de leasing sunt determinate.

Costurile directe inițiale sunt costuri marginale care se pot atribui direct negocierii și încheierii unui contract de leasing, în afara costurilor suportate de locatorii producători sau comercianți.

Rata dobânzii implicită în contractul de leasing este rata de actualizare care, la începutul contractului de leasing, face ca valoarea actualizată agregată a:

- (a) Plăților minime de leasing; și
- (b) Valorii reziduale negarantate

să fie egală cu suma (i) valorii juste a bunului în sistem de leasing și (ii) oricăror costuri directe inițiale ale locatorului.

Contract de leasing – contract sau acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăți sau serii de plăți, dreptul de utilizare a unui activ pentru o perioadă convenită de timp. În sensul prezentului standard noțiunea de leasing cuprinde de asemenea arenda, locațiunea (închirierea).

Durata contractului de leasing reprezintă perioada de timp irevocabilă pentru care locatarul a contractat bunul în sistem de leasing și orice alte perioade suplimentare pentru care locatarul are opțiunea de a continua utilizarea bunului în sistem de leasing, cu sau fără plată suplimentară, când la începutul contractului de leasing este cert, într-o măsură rezonabilă, faptul că locatarul își va exercita această opțiune.

Rata dobânzii marginale a locatarului este rata dobânzii pe care locatarul ar trebui să o plătească pentru un leasing similar sau, dacă aceasta nu este determinabilă, rata pe care, la începutul contractului de leasing, locatarul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta, pentru o perioadă similară și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru cumpărarea activului.

Plățile minime de leasing sunt acele plăți pe care locatarul va fi sau poate fi obligat să le efectueze de-a lungul duratei contractului de leasing, excluzând chiria contingentă, costurile serviciilor și, după caz, impozitele pe care locatorul le va plăti și care se vor rambursa acestuia, împreună cu:

- (a) Pentru locatar, orice sume garantate de locatar sau de o parte afiliată locatarului; sau
- (b) Pentru locator, orice valoare reziduală garantată locatorului de către:
 - i. Locatar;
 - ii. O parte afiliată locatarului; sau
 - iii. O terță parte independentă, fără legătură cu locatorul, care este capabilă din punct de vedere financiar să onoreze obligațiile aferente garanției.

Totuși, dacă locatarul are o opțiune de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea sa justă la data la care opțiunea devine exercitabilă încât, la începutul contractului de leasing, există certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată, atunci plățile minime de leasing includ plățile minime exigibile pe durata contractului de leasing până la data preconizată de exercitare a opțiunii de cumpărare, precum și plata necesară pentru exercitarea acestei opțiuni.

Investiția netă în leasing este investiția brută în leasing actualizată la rata dobânzii implicită din contractul de leasing.

Contract de leasing irevocabil este un contract de leasing care este revocabil doar dacă:

- (a) Survine un eveniment contingent a cărui producere era puțin probabilă;

- (b) Cu permisiunea locatorului;
- (c) În cazul în care locatarul contactează cu același locator un nou leasing pentru același activ sau unul echivalent; sau
- (d) În momentul plății de către locatar a unei asemenea sume suplimentare încât, la începutul contractului de leasing, continuarea acestuia este certă într-o măsură rezonabilă.

Contract de leasing operational – contractul de leasing care nu reprezintă un contract de leasing financiar.

Veniturile financiare neîncasate reprezintă diferența dintre:

- (a) Investiția brută în leasing; și
- (b) Investiția netă în leasing.

Valoarea reziduală negarantată reprezintă acea parte din valoarea reziduală a bunului în sistem de leasing a cărei valorificare de către locator nu este sigură sau este garantată numai de o parte afiliată locatorului.

Durata de viață utilă este perioada estimată (probabilă) rămasă de la începutul perioadei de leasing, fără a fi limitată la aceasta, pe parcursul căreia entitatea se așteaptă ca beneficiile economice sau potențialul de servicii încorporate în activ, să fie consumate.

Clasificarea contractelor de leasing

4. Clasificarea contractelor de leasing adoptată în prezentul standard se bazează pe măsura în care riscurile și recompensele (sau beneficiile) aferente dreptului de proprietate a unui bun în sistem de leasing revin locatorului sau locatarului. Riscurile includ posibilitatea (a) de a se înregistra pierderi ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a activului sau a uzurii morale tehnologice sau (b) a unor variații ale venitului datorate modificării condițiilor economice. Recompensele pot fi reprezentate de preconizarea unei activități profitabile pe durata vieții economice a activului și a unor câștiguri rezultate din creșterea valorii sau din realizarea valorii reziduale.
5. **Un contract de leasing este clasificat drept un leasing financiar dacă transferă în mod semnificativ toate riscurile și recompensele (beneficiile) aferente dreptului de proprietate. Un contract de leasing este clasificat drept leasing operațional dacă nu transferă în mod semnificativ toate riscurile și recompensele (beneficiile) aferente dreptului de proprietate.**
6. Clasificarea unui contract de leasing în categoria leasingului financiar sau leasingului operațional, urmează a fi efectuată ținând cont mai degrabă de fondul tranzacției decât de forma contractului. Mai jos sunt exemple ale situațiilor care, individual sau în combinație, ar duce în mod normal la clasificarea unui contract de leasing drept leasing financiar, totodată un contract de leasing nu trebuie să îndeplinească toate aceste criterii pentru a fi clasificat drept leasing financiar:
 - (a) Contractul de leasing transferă locatorului titlul de proprietate asupra activului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;

- (b) Locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă încât, la începutul contractului de leasing, exista certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată;
 - (c) Durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a activului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
 - (d) La începutul contractului de leasing, valoarea actualizată a plăților minime de leasing este cel puțin egală cu aproape întreaga valoare justă a bunului în sistem de leasing;
 - (e) Bunurile în sistem de leasing au un caracter atât de special încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore; și
 - (f) Bunul în sistem de leasing nu poate fi ușor înlocuit cu un alt activ.
7. Alți indicatori care pot, individual sau în combinație, să conducă la clasificarea unui contract de leasing drept leasing financiar sunt:
- (a) Dacă locatarul poate rezilia contractul de leasing, pierderile locatorului generate de rezilierea contractului sunt suportate de locatar;
 - (b) Câștigurile sau pierderile rezultate din variația valorii juste reziduale cad în sarcina locatarului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei echivalente cu cea mai mare parte a încasărilor din vânzare la sfârșitul contractului de leasing); și
 - (c) Locatarul are capacitatea de a continua leasingul pentru o a doua perioadă, la o chirie substanțial mai redusă decât chiria pieței.

Contracte de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatarilor

Leasing financiar

8. **La începutul perioadei de leasing, locatarii trebuie să recunoască activele achiziționate în cadrul unui contract de leasing financiar drept active și datoriile asociate leasingului drept datorii în situațiile poziției lor financiare. Activele și datoriile trebuie recunoscute la valori egale cu valoarea justă a proprietății închiriate sau, dacă aceasta este mai scăzută, la valoarea actualizată a plăților minime de leasing, determinate la începutul contractului de leasing. Rata de actualizare care trebuie folosită la calcularea valorii actualizate a plăților minime de leasing este rata implicită a dobânzii de leasing, dacă aceasta se poate determina; în caz contrar, trebuie utilizată rata dobânzii marginale a locatarului.**
9. Nu se admite ca datoriile pentru bunurile în sistem de leasing să fie prezentate în situațiile financiare ca o deducere a valorii bunurilor în sistem de leasing.
10. Pentru prezentarea datoriilor aferente contractului de leasing în situația poziției financiare, se face o distincție între datoriile pe termen lung și datoriile curente, principiu care e cerut de prevederile SNCSP „Prezentarea situațiilor financiare”.
11. Costurile inițiale identificate ca fiind direct atribuibile activităților efectuate de locatar aferente unui contract de leasing financiar (cum ar fi cele legate de negocierea și încheierea contractelor de leasing), sunt capitalizate în cadrul valorii de intrare a activului.

12. **Plățile minime de leasing trebuie împărțite în cheltuieli de finanțare ale leasingului, adică cheltuieli privind dobânzile și reducerea datoriei existente – a principalului (valoarea rambursabilă a activului). Cheltuielile de finanțare trebuie (dobânzile) alocate pe fiecare perioadă de-a lungul duratei contractului de leasing, astfel încât să se obțină o rată periodică constantă a dobânzii la soldul datoriei rămase. Chiriile contingente trebuie înregistrate drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate.**
13. **Activele achiziționate printr-un contract de leasing financiar dau naștere unor cheltuieli cu amortizarea aferente activelor amortizabile, precum și unor cheltuieli financiare, în fiecare perioadă contabilă. Politica de amortizare pentru bunurile în sistem de leasing amortizabile trebuie să fie consecventă cu cea aplicată activelor amortizabile deținute în proprietate, iar amortizarea recunoscută trebuie calculată în conformitate cu prevederile SNCSP „Imobilizări corporale” și SNCSP „Imobilizări necorporale”, după caz. Dacă nu există o certitudine rezonabilă că locatarul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, activul trebuie amortizat integral pe perioada cea mai scurtă dintre durata contractului de leasing și durata de viață utilă a acestuia.**
14. **Pentru a determina dacă un bun în sistem de leasing s-a depreciat, o entitate aplică teste relevante de depreciere prevăzute în standardele internaționale și sau naționale de contabilitate.**
15. **În cazul unui leasing financiar, locatarii trebuie să prezinte următoarele informații:**
 - (a) **Pentru fiecare clasă de active, valoarea contabilă netă la data de raportare; și**
 - (b) **O descriere generală a angajamentelor de leasing semnificative ale locatarului.**

Leasing operațional

16. **Plățile de leasing în cazul unui leasing operațional trebuie recunoscute liniar drept cheltuieli de-a lungul duratei contractului de leasing.**
17. **În cazul unui leasing operațional, locatarii trebuie să prezinte următoarele informații:**
 - (a) **Plățile aferente contractelor de leasing recunoscute ca o cheltuială în perioada respectivă; și**
 - (b) **O descriere generală a angajamentelor de leasing semnificative ale locatarului.**

Contracte de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatorilor

Leasing financiar

18. **Locatorii trebuie să recunoască plățile de leasing de încasat dintr-un contract de leasing financiar drept active în situația poziției lor financiare. Ei trebuie să prezinte aceste active drept creanțe la o valoare egală cu investiția netă în contractul de leasing.**
19. În cazul unui leasing financiar, locatorul transmite locatarului, în mare măsură, toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate și, prin urmare, plățile de leasing de încasat sunt tratate de către locator ca rambursare a principalului și ca venit financiar aferent, acesta din urmă reprezentând beneficiul locatorului pentru investiția și serviciile sale.

Recunoaștere inițială

20. Costurile directe inițiale sunt adesea suportate de locatori și includ sume cum ar fi comisioanele, taxele juridice și costurile interne marginale și direct atribuibile negocierii și încheierii unui contract de leasing. Costurile suportate de locatorul producător sau comerciant în legătură cu negocierea și încheierea unui contract de leasing sunt excluse din definiția costurilor directe inițiale.
21. **Recunoașterea venitului financiar trebuie să se bazeze pe un model care reflectă o rată periodică de rentabilitate constantă aferentă investiției totale nete a locatorului corespunzătoare leasingului financiar.**
22. Locatorul urmărește alocarea pe o bază sistematică și rațională a venitului financiar pe durata contractului de leasing. Această alocare a venitului se bazează pe un tipar care reflectă o rentabilitate periodică constantă a investiției nete a locatorului corespunzătoare leasingului financiar. Plățile de leasing aferente perioadei, excluzând costurile serviciilor, se deduc din investiția brută în leasing în vederea diminuării valorii principalului și a venitului financiar neîncasat.
23. **În cazul contractelor de leasing financiar, locatorii trebuie să prezinte următoarele informații:**
 - (a) **O descriere generală a angajamentelor de leasing semnificative ale locatorului.**

Leasing operațional

24. **Locatorii trebuie să prezinte activele aflate în sistem de leasing operațional în situația poziției financiare, conform naturii acestora.**
25. **Venitul rezultat din leasingul operațional trebuie recunoscut ca venit în mod liniar pe durata contractului de leasing.**
26. Costurile, inclusiv amortizarea, suportate pentru obținerea venitului din leasing sunt recunoscute drept cheltuieli.
27. **Costurile directe inițiale suportate de locator pentru negocierea și închirierea unui contract de leasing operațional trebuie adăugate la valoarea contabilă a bunului în sistem de leasing și recunoscute drept cheltuielă pe durata contractului de leasing, pe aceeași bază ca venitul din leasing.**
28. **Politica de amortizare a bunurilor în sistem de leasing trebuie să fie consecventă cu politica normală de amortizare a locatorului pentru active similare, iar**

amortizarea trebuie calculată în conformitate cu SNCSP „Imobilizări corporale” și SNCSP „Imobilizări necorporale”, după caz.

29. Pentru a determina dacă un bun în sistem de leasing s-a depreciat, o entitate aplică teste relevante de depreciere din standardele internaționale și sau naționale de contabilitate.
30. **În cazul contractelor de leasing operațional, locatorii trebuie să prezinte următoarele informații:**
 - (a) **O descriere generală a angajamentelor de leasing ale locatorului.**

SNCSP „IMOBILIZĂRI CORPORALE”

Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările corporale astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să poată să discearnă informațiile privind investiția unei entități în imobilizările sale corporale, precum și modificările survenite într-o astfel de investiție. Aspectele principale în contabilizarea imobilizărilor corporale sunt (a) recunoașterea activelor, (b) determinarea valorilor lor contabile și (c) cheltuielile cu amortizarea și pierderile din depreciere care trebuie recunoscute în raport cu acestea.

Domeniu de aplicare

2. Prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale, inclusiv:
 - (a) Echipamentelor militare specializate;
 - (b) Activelor de infrastructură; și
 - (c) Angajamentelor de concesiune a serviciilor după recunoașterea inițială și evaluarea în conformitate cu SNCSP „Acorduri de concesiune a serviciilor – concendent”.
3. Prezentul standard nu se aplică:
 - (a) Activelor biologic aferente activității agricole (a se vedea SNCSP „Agricultura”); sau
 - (b) Drepturilor miniere și rezervelor de minerale precum cele de petrol, gaze naturale și resurse similare neregenerabile (a se vedea standardul de contabilitate internațional sau național relevant care tratează aspectele legate de drepturile miniere, rezervele de minerale și resursele similare neregenerabile).

Cu toate acestea, prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale utilizate pentru dezvoltarea sau menținerea activelor descrise la punctul 3 litera (a) sau la punctul 3 litera (b).

Definiții

4. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specific în continuare:

Valoarea contabilă (în sensul prezentului standard) este valoarea la care este recunoscut un activ după ce se deduc amortizarea și pierderile din depreciere acumulate.

Clasa de imobilizări corporale reprezintă o grupare de active de natură sau funcție similară în cadrul operațiunilor entității, care este prezentată ca un element unic în scopul prezentării de informații financiare.

Valoarea amortizabilă este costul unui activ, sau o altă valoare care înlocuiește costul, diminuat cu valoarea reziduală estimată a activului.

Amortizarea este repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

O pierdere din deprecierea unui activ generator de numerar reprezintă valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea sa recuperabilă.

O pierdere din deprecierea unui activ generator de fluxuri nemonetare reprezintă valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea recuperabilă a serviciilor aferente acestuia.

Imobilizările corporale sunt elemente corporale care:

- (a) Sunt deținute în vederea utilizării pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
- (b) Se preconizează a fi utilizate pe parcursul a mai mult de 1 an.

Valoarea recuperabilă este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ generator de numerar minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare.

Valoarea recuperabilă a serviciilor este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ generator de fluxuri nemonetare minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare.

Valoarea reziduală a unui activ este valoarea estimată pe care ar obține-o în prezent o entitate din cedarea activului, după deducerea costurilor estimate asociate cedării, dacă activul ar avea deja vechimea și starea prevăzute la sfârșitul duratei sale de viață utilă.

Durata de viață utilă este perioada în care se preconizează că un activ va fi disponibil pentru a fi utilizat de către o entitate.

Recunoaștere

5. Costul unui element de imobilizări corporale trebuie recunoscut drept activ dacă și numai dacă:
 - (a) Este probabil ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii asociate elementului să îi revină entității; și
 - (b) Costul sau valoarea justă a elementului poate fi evaluat(ă) în mod fiabil.
6. O entitate evaluează conform acestui principiu al recunoașterii toate costurile imobilizărilor sale corporale atunci când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate inițial pentru dobândirea sau construirea unui element de imobilizări

corporale, precum și costurile suportate ulterior pentru adăugări la acesta, pentru înlocuirea parțială sau pentru întreținerea acestuia.

7. Echipamentele militare specializate vor respecta în mod normal definiția immobilizărilor corporale și trebuie recunoscute drept active în conformitate cu prezentul standard.

Active de infrastructură

8. Activele de infrastructură reprezintă activele care dispun de următoarele caracteristici:

- (a) Fac parte dintr-un sistem sau dintr-o rețea;
- (b) Sunt specializate ca natura și nu au utilizări alternative;
- (c) Sunt imobile; și
- (d) Pot face obiectul unor constrângeri privind cedarea.

Activele de infrastructură respectă definiția immobilizărilor corporale și trebuie contabilizate în conformitate cu prezentul standard. Exemplele de active de infrastructură includ rețelele de drumuri, sistemele de canalizare, sistemele de furnizare a apei și energiei electrice, precum și rețelele de comunicații.

Evaluarea la recunoaștere

9. **Un element de immobilizări corporale care îndeplinește condițiile de recunoaștere drept activ trebuie evaluat la costul său.**
10. **Atunci când un activ este dobândit dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb, costul său va fi evaluat la valoarea sa justă de la data achiziției.**

Elemente de cost

11. Costul unei immobilizări corporale este format din:

- (a) Prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și taxele nerecuperabile aferente cumpărării, după scăderea reducerilor și rabaturilor comerciale.
- (b) Orice costuri direct atribuibile aducerii activului la locul și starea necesare pentru ca acesta să poată funcționa în modul dorit de către conducere.
- (c) Estimarea inițială a costurilor de dezasamblare și de înlăturare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde este situat, obligație pe care o suportă entitatea la dobândirea elementului sau ca o consecință a utilizării elementului pe o anumită perioadă în alte scopuri decât cele de a produce stocuri în timpul acelei perioade.

12. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

- (a) Costurile cu beneficiile angajaților (așa cum sunt definite în SNCSP „Beneficiile angajaților”) care rezultă direct din construirea sau achiziționarea elementului de immobilizări corporale;
- (b) Costurile de amenajare a amplasamentului;
- (c) Costurile inițiale de livrare și manipulare;

- (d) Costurile de instalare și asamblare;
- (e) Costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la acel amplasament și la acea stare de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului); și
- (f) Onorariile profesionale.

Evaluarea costului

13. Costul unui element de imobilizări corporale este echivalentul în numerar al prețului sau, pentru un element la care se face referire la punctul 10, valoarea sa justă la data recunoașterii. Dacă plata este amânată peste termenele normale ale creditului, diferența dintre echivalentul în numerar al prețului și plata totală este recunoscută drept dobândă de-a lungul perioadei de credit.

Modelul bazat pe cost

14. **După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere.**

Amortizare

15. **Fiecare parte a unui element de imobilizări corporale cu un cost care este semnificativ față de costul total al elementului trebuie amortizată separat.**
16. O entitate alocă o sumă recunoscută inițial cu privire la un element de imobilizări corporale pentru părțile sale semnificative și amortizează separat fiecare astfel de parte. De exemplu, în majoritatea cazurilor s-ar impune amortizarea separată a pavajelor, structurii, bordurilor și canalelor, trotuarelor, podurilor și iluminării care țin de un sistem rutier. Similar, ar putea fi adecvat să se amortizeze separat carcasa și motoarele unei aeronave, fie că acestea sunt în proprietate, fie ca sunt deținute în baza unui leasing financiar.
17. **Cheltuielile cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscute în surplus sau deficit.**

Valoarea amortizabilă și perioada de amortizare

18. **Valoarea amortizabilă a unui activ trebuie repartizată în mod sistematic pe durata sa de viață utilă.**
19. **Durata de viață utilă ale unui activ este determinată de către Guvern.**
20. Valoarea amortizabilă a unui activ este determinată după deducerea valorii reziduale a acestuia.
21. Amortizarea unui activ începe când acesta este disponibil pentru utilizare, adică atunci când se află la amplasamentul și în starea necesare pentru a putea funcționa în maniera dorită de conducere. Amortizarea unui activ încetează atunci când activul este derecunoscut. Prin urmare, amortizarea nu încetează atunci când activul nu este utilizat sau când este retras din utilizarea activă și deținut în vederea cedării, cu excepția

cazului în care acesta este complet amortizat.

22. Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar și atunci când sunt dobândite împreună. Cu unele excepții, cum ar fi carierele și amplasamentele utilizate ca gropi de gunoi, terenurile au o durată de viață utilă nelimitată și, prin urmare, nu se amortizează. Clădirile au o durată de viață utilă limitată și, prin urmare, sunt active amortizabile. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Metoda de amortizare

23. **Metoda de amortizare pentru fiecare clasă de active este metoda lineară.**

Depreciere

24. Pentru a determina dacă un element de imobilizări corporale este sau nu depreciat, o entitate aplică, după caz, SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” sau SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de numerar”. Aceste standarde explică modul în care o entitate revizuieste valoarea contabilă a activelor sale, modul în care determină valoarea recuperabilă a serviciilor sau valoarea recuperabilă a unui activ, precum și momentul în care recunoaște o pierdere din depreciere sau reia recunoașterea unei pierderi din depreciere.

Compensații pentru depreciere

25. **Compensațiile de la terți pentru elementele de imobilizări corporale care au fost depreciate, pierdute sau abandonate trebuie incluse în surplus sau deficit atunci când compensațiile devin creanțe.**

Derecunoaștere

26. **Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale trebuie derecunoscută:**
- (a) **La cedare; sau**
 - (b) **Atunci când nu se preconizează obținerea de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii de la utilizare sau cedarea sa.**
27. **Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie inclus(ă) în surplus sau deficit atunci cind elementul este derecunoscut.**
28. Cedarea unui element de imobilizări corporale poate avea loc în mai multe moduri (de exemplu, prin vânzare, prin încheierea unui contract de leasing sau prin donație).
29. **Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie determinat(ă) ca fiind diferența dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a elementului.**

Dezvăluirea Informațiilor

30. Situațiile financiare trebuie să dezvăluie următoarele informații, pentru fiecare clasă de imobilizări corporale recunoscute în situațiile financiare.

- (a) Bazele de evaluare folosite la determinarea valorii contabile brute;
- (b) Duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;
- (c) Valoarea contabilă brută și amortizarea acumulată (agregată cu pierderile acumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei; și
- (d) O reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, prezentând:
 - i. Intrările;
 - ii. Cedările;
 - iii. Achizițiile rezultate din combinări de autorități/instituții bugetare;
 - iv. Diminuările rezultate din pierderile din depreciere (dacă există) recunoscute sau reluate direct în activele nete / capitalurile proprii în conformitate cu SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” sau SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de numerar” după caz;
 - v. Pierderile din depreciere recunoscute în surplus sau deficit în conformitate cu SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” sau SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de numerar”, după caz;
 - vi. Pierderile din depreciere reluate în surplus sau deficit în conformitate cu SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” sau SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de numerar”, după caz;
 - vii. Amortizarea;
 - viii. Diferențele nete de schimb valutar rezultate în urma conversiei situațiilor financiare din moneda funcțională într-o monedă de prezentare diferită, inclusiv conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare; și
 - ix. Alte modificări.

31. Situațiile financiare trebuie de asemenea să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări corporale recunoscute în situațiile financiare:

- (a) Existența și valorile corespunzătoare restricțiilor asupra titlului de proprietate și imobilizărilor corporale acordate drept titluri de valoare pentru datorii;
- (b) Valoarea cheltuielilor recunoscute în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale în cursul construcției sale;
- (c) Valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziția unor imobilizări corporale; și
- (d) Valoarea compensațiilor de la terțe părți pentru elementele de imobilizări

corporale care s-au depreciat, au fost pierdute sau la care s-a renunțat, care este inclusă în surplus sau deficit, dacă aceasta nu este prezentată separat în situația propriu-zisă a performanței financiare.

SNCSP „PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE ȘI ACTIVE CONTINGENTE”

Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este (a) de a defini provizioanele, datoriile contingente și activele contingente și (b) de a identifica în ce circumstanțe trebuie recunoscute provizioane, modul în care trebuie să fie evaluate acestea și ce informații trebuie prezentate cu privire la ele. Standardul prevede, de asemenea, ca anumite informații referitoare la datoriile contingente și activele contingente să fie prezentate în notele la situațiile financiare, pentru a permite utilizatorilor să le înțeleagă natura, plasarea în timp și valoarea.

Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente, cu excepția:**
 - (a) **Acelor provizioane și datorii contingente generate de beneficii sociale furnizate de o entitate pentru care aceasta nu primește o contravaloare care este aproximativ egală cu valoarea bunurilor sau serviciilor furnizate, direct de la beneficiari în schimbul primirii acelor beneficii;**
 - (b) **Celor care intră sub incidența altui SNCSP;**
 - (c) **Celor apărute ca urmare a impozitelor pe profit sau a echivalentelor impozitului pe profit; și**
3. Prezentul standard nu se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanțiilor) care intră sub incidența SNCSP „Instrumente financiare”.

Beneficii sociale

4. În sensul prezentului standard, „beneficiile sociale” se referă la bunuri, servicii și alte beneficii furnizate în vederea îndeplinirii obiectivelor de politică socială ale unui guvern. Aceste beneficii pot include:
 - (a) Oferirea de servicii de sănătate, educație, adăpost, transport și de alte servicii sociale comunității. În multe cazuri nu există nicio dispoziție pentru beneficiarii acestor servicii de a plăti o sumă echivalentă valorii serviciilor; și
 - (b) Plata beneficiilor către familii, vârstnici, persoane cu handicap, șomeri, veterani și alte persoane. Cu alte cuvinte, administrațiile publice de la toate nivelurile pot oferi asistență financiară unor persoane individuale sau unor grupuri din comunitate pentru accesarea unor servicii care să corespundă nevoilor lor particulare sau pentru suplimentarea venitului acestora.

Definiții

5. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

O **obligatie implicită** este o obligație care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care:

- (a) Prin stabilirea unei practici anterioare, prin politicile publicate sau printr-o declarație curentă suficient de specifică, entitatea a indicat altor părți că își va asuma anumite responsabilități; și
- (b) Ca rezultat, entitatea a creat celorlalte părți implicate așteptarea justificată că își va onora acele responsabilități.

Un **activ contingent** este un activ posibil apărut ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul entității.

O **datorie contingentă** este:

- (a) O obligație posibilă apărută ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul entității; sau
- (b) O obligație actuală apărută ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută deoarece: (i) Este improbabil ca pentru decontarea acestei obligații să fie necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; sau (ii) Valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de fiabil.

O **obligatie legală** este o obligație care rezultă:

- (a) Dintr-un contract (din clauzele sale explicite sau implicite);
- (b) Din legislație; sau
- (c) Din alte principii de drept.

Un **eveniment care obligă** este un eveniment care generează o obligație legală sau implicită care nu îi dă entității o alternativă realistă în afara îndeplinirii obligației respective.

Un **provizion** este o datorie cu plasare în timp sau valoare incertă.

O **restructurare** este un program planificat și controlat de conducere care modifică semnificativ fie:

- (a) Domeniul activităților unei entități; fie
- (b) Maniera în care se desfășoară acele activități.

Provizioane și alte datorii

6. Provizioanele se pot distinge de alte datorii, precum datoriile de plată sau angajamentele contabile, deoarece există o incertitudine privind plasarea în timp sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare pentru decontarea lor. Spre deosebire de acestea:
 - (a) Datoriile de plată sunt obligații de a plăti bunuri sau servicii primite sau furnizate și care au fost facturate sau convenite în mod oficial cu furnizorul (și includ plățile legate de beneficiile sociale în cazul în care există acorduri oficiale pentru valori specificate); și
 - (b) Angajamentele contabile sunt obligații de a plăti bunuri sau servicii primite sau furnizate, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau convenite în mod oficial cu furnizorul, inclusiv sumele datorate angajaților (de exemplu, sumele angajate pentru concediul plătit). Deși uneori este necesară estimarea valorii sau a plășării în timp a angajamentelor, gradul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Angajamentele sunt adesea raportate în conturile de datorii, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Relația dintre provizioane și datoriile contingente

7. În sens larg, toate provizioanele sunt contingente, deoarece sunt incerte din punctul de vedere al plășării în timp sau al valorii lor. Cu toate acestea, în prezentul standard, termenul „contingent” este folosit pentru datoriile și activele care nu sunt recunoscute deoarece existența lor va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul entității. De asemenea, termenul „datorie contingentă” este utilizat pentru datoriile care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere.
8. Prezentul standard face distincție între:
 - (a) Provizioane – care sunt recunoscute ca datorii (presupunând că se poate face o estimare fiabilă) deoarece ele constituie obligații actuale și este probabil ca, pentru decontarea obligațiilor, să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; și
 - (b) Datorii contingente – care nu sunt recunoscute ca datorii deoarece sunt fie:
 - i. Obligații potențiale, deoarece nu s-a confirmat încă dacă entitatea are o obligație actuală care ar putea genera o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; fie
 - ii. Obligații actuale care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere din prezentul standard (deoarece fie nu este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de fiabilă a valorii obligației).

Recunoaștere

Provizioane

9. **Un provizion trebuie recunoscut în cazul în care:**

- (a) **O entitate are o obligație actuală (legală sau implicită) generată de un eveniment trecut;**
- (b) **Este probabil ca pentru decontarea acestei obligații să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; și**
- (c) **Poate fi realizată o estimare fiabilă a valorii obligației.**

Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiții, nu trebuie recunoscut un provizion.

Datorii contingente

10. **O entitate nu trebuie să recunoască o datorie contingentă.**

Active contingente

11. **O entitate nu trebuie să recunoască un activ contingent.**

Evaluare

Cea mai bună estimare

- 12. **Valoarea recunoscută drept provizion trebuie să fie cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru a deconta obligația actuală la data de raportare.**
- 13. **Estimările rezultatelor și ale efectelor financiare sunt determinate de raționamentul conducerii entității și completate de experiența unor tranzacții similare și, în anumite cazuri, de rapoartele unor experți independenți. Dovezile analizate includ orice dovezi suplimentare furnizate de evenimente ulterioare datei de raportare.**

Riscuri și incertitudini

- 14. **Pentru determinarea celei mai bune estimări a unui provizion trebuie luate în considerare riscurile și incertitudinile care afectează inevitabil multe evenimente și împrejurări.**

Evenimente viitoare

- 15. **Evenimentele viitoare care pot afecta valorile necesare pentru decontarea unei obligații trebuie să fie reflectate în valoarea unui provizion în cazul în care există dovezi obiective suficiente că evenimentele în cauză vor avea loc.**

Cedarea preconizată a activelor

- 16. **Câștigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare la evaluarea unui provizion.**
- 17. **Câștigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului. În schimb, o entitate**

recunoaște câștigurile din cedările preconizate de active în momentul prevăzut de SNCSP-ul care reglementează activele în cauză.

Rambursări

18. **În cazul în care se preconizează că o terță parte îi va rambursa, integral sau parțial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, o entitate trebuie să recunoască rambursarea atunci și numai atunci când este aproape sigur că va primi rambursarea în situația în care își decontează obligația. Rambursarea trebuie tratată ca un activ separat. Suma recunoscută ca rambursare nu trebuie să depășească valoarea provizionului.**
19. **În situația performanței financiare, cheltuiala aferentă unui provizion poate fi prezentată după ce a fost scăzută valoarea recunoscută a rambursării.**
20. Uneori, o entitate îi poate solicita unei alte părți să plătească, integral sau parțial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion (de exemplu, în temeiul unor contracte de asigurare, al unor clauze de despăgubire sau al unor garanții oferite de furnizori). Cealaltă parte poate fie să ramburseze sumele plătite de entitate, fie să plătească direct sumele respective. De exemplu, o agenție guvernamentală poate avea o datorie legală față de o persoană ca rezultat al unor îndrumări înșelătoare oferite de angajații săi. Totuși, agenția poate să reușească să își recupereze o parte din cheltuială din asigurarea de răspundere profesională.

Modificări ale provizioanelor

21. **Provizioanele trebuie reanalizate la fiecare dată de raportare și trebuie ajustate astfel încât să reflecte cea mai bună estimare curentă. În cazul în care nu mai este probabil că pentru decontarea obligației va fi necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii, provizionul trebuie reluat.**

Utilizarea provizioanelor

22. **Un provizion trebuie utilizat numai pentru cheltuielile pentru care a fost recunoscut inițial.**

Aplicarea regulilor de recunoaștere și evaluare

Deficite nete viitoare din exploatare

23. **Nu trebuie recunoscute provizioane pentru deficitele nete din activități viitoare de exploatare.**

Restructurare

24. Următoarele sunt exemple de evenimente care se pot circumscrie definiției restructurării:
 - (a) Încheierea sau cedarea unei activități sau a unui serviciu;

- (b) Închiderea unei filiale sau încetarea activităților unei agenții guvernamentale dintr-o locație sau regiune specifică sau relocarea activităților dintr-o regiune în alta;
 - (c) Modificări ale structurii de conducere, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere sau a unui serviciu executiv; și
 - (d) Reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ asupra naturii și obiectului principal al activităților entității.
25. Este recunoscut un provizion aferent costurilor de restructurare numai dacă sunt îndeplinite criteriile generale de recunoaștere a provizioanelor prevăzute la punctul 9.
26. **O obligație implicită de restructurare apare numai atunci când o entitate:**
- (a) **Dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care stipulează cel puțin:**
 - i. **Activitatea / unitatea operațională sau partea de activitate / unitate operațională vizată;**
 - ii. **Principalele locații afectate;**
 - iii. **Locația, funcția și numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea serviciilor lor;**
 - iv. **Cheltuielile implicate; și**
 - v. **Perioada în care se va implementa planul de restructurare; și**
 - (b) **A generat o așteptare justificată celor afectați că restructurarea va fi realizată prin demararea implementării respectivului plan de restructurare sau prin comunicarea principalelor caracteristici ale acestuia celor afectați.**
27. În cadrul sectorului public, restructurarea poate avea loc la nivelul întregului guvern, la nivelul portofoliului sau ministerului sau la nivel de agenție.
28. O decizie de restructurare luată de conducere sau de organismul de conducere înainte de data de raportare nu generează o obligație implicită la data de raportare, cu excepția cazului în care, înainte de această dată, entitatea:
- (a) A demarat implementarea planului de restructurare; sau
 - (b) A anunțat principalele caracteristici ale planului de restructurare celor afectați de acesta într-o manieră suficient de specifică încât să îi determine să se aștepte, în mod justificat, la faptul că entitatea va realiza restructurarea.

Dacă o entitate începe implementarea unui plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data de raportare, poate fi necesară prezentarea informațiilor conform SNCSP „Evenimente ulterioare datei închiderii exercițiului”, dacă restructurarea este semnificativă, iar neprezentarea informațiilor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

Vânzarea sau transferul operațiunilor

29. **Nu este generată nicio obligație drept consecință a vânzării sau transferului unei unități de activitate înainte ca entitatea să se fi angajat să o vândă sau să o transfere, adică înainte să existe un contract irevocabil.**
30. Chiar și în cazul în care a luat decizia de a vinde o unitate de activitate și a anunțat public această decizie, entitatea nu poate să își asume un angajament de a vinde până în momentul în care este identificat un cumpărător și este încheiat un contract de vânzare irevocabil. Până în momentul în care încheie un contract, entitatea va putea să se răzgândească, iar în cazul în care nu găsește un cumpărător în condiții acceptabile, entitatea va fi obligată să adopte alte soluții. Dacă vânzarea constituie doar o parte a restructurării, pentru celelalte părți ale restructurării poate apărea o obligație implicită înainte de încheierea unui contract de vânzare irevocabil.
31. În sectorul public, restructurarea implică adeseori transferul operațiunilor de la o entitate controlată la alta și poate implica transferul de operațiuni fără nicio contravaloare sau la o contravaloare nominală. Astfel de transferuri vor avea loc adeseori în baza unei hotărâri de guvern și nu vor implica acorduri irevocabile. Există o obligație doar atunci când este încheiat un contract irevocabil de transfer.

Provizioane de restructurare

32. **Un provizion de restructurare trebuie să includă numai cheltuielile directe aferente restructurării, adică cele care sunt în același timp:**
 - (a) **Generate în mod necesar de procesul de restructurare; și**
 - (b) **Neasociate activităților în desfășurare ale entității.**
33. Un provizion de restructurare nu include costuri precum costurile de:
 - (a) Recalificare sau relocare a personalului permanent;
 - (b) Marketing; sau
 - (c) Investiție în noi sisteme și rețele de distribuție.

Aceste cheltuieli privesc gestionarea viitoare a unei activități și nu reprezintă datorii de restructurare la data de raportare. Astfel de cheltuieli sunt recunoscute pe aceeași bază ca în cazul în care apar independent de restructurare.

Prezentarea informațiilor

34. **Pentru fiecare clasă de provizioane, o entitate trebuie să prezinte:**
 - (a) **Valoarea contabilă la începutul și la finalul perioadei;**
 - (b) **Provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;**
 - (c) **Sumele utilizate (cu alte cuvinte, cheltuielile suportate și deduse din provizioane) în cursul perioadei;**

- (d) **Sumele neutilizate reluate în cursul perioadei; și**
- (e) **Creșterea din cursul perioadei a valorii actualizate generată de trecerea timpului și efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.**

Nu sunt prevăzute informații comparative.

Provizioane, datorii contingente, active contingente și rambursări

Prezentele tabele însoțesc, dar nu fac parte din SNCSP „Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

Provizioane și datorii contingente

<p>Atunci când, ca urmare a unor evenimente trecute, se poate înregistra o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru decontarea (a) unei obligații actuale sau (b) unei posibile obligații a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte care nu sunt în totalitate sub controlul entității.</p>		
<p>Există o obligație actuală care probabil necesită o ieșire de resurse.</p>	<p>Există o obligație posibilă sau o obligație actuală care ar putea să necesite o ieșire de resurse, însă este probabil că acest lucru nu se va întâmpla.</p>	<p>Există o obligație posibilă sau o obligație actuală, dar este puțin probabilă o ieșire de resurse.</p>
<p>Se recunoaște un provizion (punctul 9).</p>	<p>Nu se recunoaște niciun provizion (punctul 10).</p>	<p>Nu se recunoaște niciun provizion (punctul 10).</p>
<p>Este necesară prezentarea de informații referitoare la provizion (punctul 35).</p>	<p>Este necesară prezentarea de informații referitoare la datoria contingentă.</p>	<p>Nu este necesară prezentarea de informații.</p>

O datorie contingentă apare, de asemenea, în cazul foarte rar în care există o datorie ce nu poate fi recunoscută din cauza faptului că nu poate fi evaluată în mod fiabil. Este prevăzută prezentarea de informații referitoare la datoria contingentă.

SNCSP „IMOBILIZĂRI NECORPORALE”

Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările necorporale care nu sunt reglementate în mod specific de un alt standard. Prezentul standard prevede ca o entitate să recunoască o imobilizare necorporală dacă și numai dacă sunt îndeplinite criteriile specifice. Standardul specifică, de asemenea, modul de evaluare a valorii contabile a imobilizărilor necorporale și prevede prezentarea de informații specifice privind imobilizările necorporale.

Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la contabilizarea imobilizărilor necorporale.**
3. **Prezentul standard trebuie să se aplice pentru contabilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepția:**
 - (a) **Imobilizărilor necorporale care intră în domeniul de aplicare al unui alt standard;**
 - (b) **Activelor financiare, așa cum sunt definite în SNCSP „Instrumente financiare”;**
 - (c) **Recunoașterii și evaluării activelor de explorare și evaluare (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează explorarea și evaluarea resurselor minerale);**
 - (d) **Cheltuielilor pentru valorificarea și extragerea minereurilor, petrolului, gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile similare;**
 - (e) **Autorității și drepturilor conferite de legislație, o constituție sau prin alte mijloace similare;**
 - (f) **Activelor necorporale pe termen lung clasificate drept deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării clasificate drept deținute în vederea vânzării); și**
 - (g) **În legătură cu imobilizările necorporale de patrimoniu național.**

Definiții

4. **Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări necorporale pe întreaga sa durată de viață utilă.

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără substanță fizică.

Valoarea contabilă este valoarea la care este recunoscut un activ după ce se deduc amortizarea cumulată și pierderile cumulate din depreciere.

Cercetarea este investigația originală și planificată întreprinsă în scopul obținerii unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect care vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

Imobilizări necorporale

5. **Un activ este identificabil dacă fie:**

- (a) **Este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează sau nu să facă acest lucru; fie**
- (b) **Decurge din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale), indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.**

6. **În sensul prezentului standard, un angajament irevocabil descrie un angajament care conferă drepturi și obligații similare părților implicate ca și cum ar fi sub forma unui contract.**

Control asupra unui activ

- 7. **O entitate controlează un activ dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare sau potențial de servicii de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul altora la beneficiile sau potențialul de servicii respective. Capacitatea unei entități de a controla beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale a căror aplicare poate fi susținută în instanță. În absența unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, exercitarea legală a unui drept nu este o condiție necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii în alt mod.**
- 8. **Cunoștințele științifice sau tehnice pot genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii. O entitate controlează beneficiile sau potențialul de servicii în cauză dacă, de exemplu, cunoștințele respective sunt protejate de drepturi legale precum drepturile de autor, o restricție impusă de un contract comercial (dacă acest lucru este permis) sau obligația juridică a angajaților de a păstra confidențialitatea.**

Recunoaștere și evaluare

9. **O imobilizare necorporală trebuie recunoscută dacă și numai dacă:**

- (a) Este probabil ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii preconizate atribuibile imobilizării să îi revină entității; și
 - (b) Costul sau valoarea justă a elementului poate fi evaluat(ă) în mod fiabil.
10. O entitate trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii preconizate pe baza unor calcule raționale și ușor de susținut care reprezintă cea mai bună estimare a entității pentru setul de condiții economice care vor exista pe parcursul duratei de viață a activului.
11. O imobilizare necorporală trebuie să fie evaluată inițial la cost. Atunci când o imobilizare necorporală este dobândită printr-o altă tranzacție decât una de schimb, costul său inițial la data achiziției trebuie să fie evaluat la valoarea sa justă de la data respectivă.

Achiziția separată

12. Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat este alcătuit din:
- (a) Prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și taxele nerecuperabile aferente cumpărării, după scăderea reducerilor și rabaturilor comerciale; și
 - (b) Orice cost direct atribuibil pregătirii activului pentru utilizarea prevăzută.
13. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:
- (a) Costurile cu beneficiile angajaților (așa cum sunt definite în SNCSP „Beneficiile angajaților”) care reies direct din aducerea activului la starea sa de funcționare;
 - (b) Onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului la condiția sa de funcționare;
 - (c) Costurile de testare a activului privind funcționarea sa în mod corespunzător.
14. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în starea necesară pentru a putea funcționa, în maniera intenționată de entitate. Astfel, costurile suportate la utilizarea sau utilizarea repetată a unei imobilizări necorporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a acelei imobilizări.

Costurile ulterioare aferente unui proiect dobândit de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare

15. Costurile de cercetare sau dezvoltare care:
- (a) Sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit separat și sunt recunoscute ca imobilizări necorporale; și
 - (b) Sunt suportate după achiziția aceluși proiect;
- trebuie să fie contabilizate în conformitate cu prevederile punctele 23-28.**

Imobilizări necorporale dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb

16. În anumite cazuri, o imobilizare necorporală poate fi dobândită printr-o altă tranzacție decât cea de schimb. Această situație poate apărea atunci când o entitate din sectorul public transferă sau alocă unei entități, într-o altă tranzacție decât cea de schimb, imobilizări necorporale precum drepturi de aterizare pe aeroport, licențe de operare pentru stații de radio sau de televiziune, licențe sau cote tarifare de import sau dreptul de a accesa alte resurse restricționate.
17. În aceste condiții, costul elementului este valoarea sa justă de la data dobândirii. În sensul prezentului standard, evaluarea la recunoaștere a unei imobilizări necorporale dobândite printr-o altă tranzacție decât cea de schimb la valoarea sa justă nu constituie o reevaluare.

Schimbul de active

18. Una sau mai multe imobilizări necorporale poate fi dobândită (pot fi dobândite) în schimbul unuia sau mai multor active nemonetare, sau în schimbul unei combinații de active monetare și nemonetare. Costul unei astfel de imobilizări necorporale este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazurilor în care nu pot fi evaluate fiabil nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat. Dacă activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

Fondul comercial generat intern

19. **Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.**

Imobilizări necorporale generate intern

20. Uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaștere, din cauza problemelor în:
 - (a) A identifica dacă există, și a momentului în care apare, un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare preconizate sau potențial de servicii; și
 - (b) A determina în mod fiabil costul activului. În anumite cazuri, costul de generare internă a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau majorării fondului comercial generat intern al entității sau de costul de funcționare de zi cu zi.

În consecință, pe lângă respectarea dispozițiilor generale pentru recunoașterea și evaluarea inițială a unei imobilizări necorporale, o entitate aplică dispozițiile și îndrumările de la punctele 21-31 tuturor imobilizărilor necorporale generate intern.

21. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:
 - (a) fază de cercetare; și
 - (b) fază de dezvoltare.

Deși termenii „cercetare” și „dezvoltare” sunt definiți, termenii „fază de cercetare” și „fază de dezvoltare” au o semnificație mai vastă în sensul prezentului standard.

22. Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

Faza de cercetare

23. **Nicio imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.**
24. În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală și că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile sau potențial de servicii. Astfel, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.
25. Exemple de activități de cercetare sunt:
- (a) Activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi;
 - (b) Identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe;
 - (c) Căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și
 - (d) Formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Faza de dezvoltare

26. **O imobilizare necorporală provenită din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă și numai dacă o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:**
- (a) **Fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;**
 - (b) **Intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;**
 - (c) **Capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;**
 - (d) **Modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile sau potențial de servicii. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern utilitatea imobilizării necorporale;**
 - (e) **Disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acestora; și**

(f) Capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

27. În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile sau potențial de servicii. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.
28. Exemple de activități de dezvoltare sunt:
- (a) Proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare;
 - (b) Proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matrițelor care implică o tehnologie nouă;
 - (c) Proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială sau folosirea în furnizarea serviciilor;
 - (d) Proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite; și
 - (e) Costuri cu website-ul și costuri de dezvoltare a programelor informatice.
29. **Mărcile, casetele tehnice, titlurile de publicații, listele de utilizatori ai unui serviciu și alte elemente similare în fond generate intern nu trebuie recunoscute ca imobilizări necorporale.**

Costul unei imobilizări necorporale generate intern

30. Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în maniera intenționată de către entitate. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:
- (a) Costurile materialelor și serviciilor utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;
 - (b) Costurile beneficiilor angajaților (așa cum sunt definite în IPSAS „Beneficiile angajaților”) provenite din generarea imobilizării necorporale;
 - (c) Taxele de înregistrare a unui drept legal; și
 - (d) Amortizarea brevetelor și licențelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.
31. Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:
- (a) Costurile aferente vânzării, cele administrative și alte costuri generale de regie, cu excepția cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;
 - (b) Ineficiențele identificate și deficitele inițiale din exploatare suportate înainte ca

- imobilizarea să atingă performanța planificată; și
- (c) Costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

Recunoașterea unei cheltuieli

32. **Cheltuielile cu un element necorporal vor fi recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate, cu excepția cazului în care acest element face parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 9-31).**
33. Costurile de cercetare sunt recunoscute drept cheltuieli în momentul în care au fost suportate. Alte exemple de costuri care sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate includ:
- (a) Costurile cu activitățile de constituire (adică costurile de constituire), pot cuprinde costuri precum costurile de secretariat și juridice suportate pentru constituirea unei entități juridice;
 - (b) Costurile aferente activităților de formare profesională;
 - (c) Costurile cu activitățile de publicitate și promovare (inclusiv cataloagele de comandă prin poștă și afișele cu informații); și
 - (d) Costurile aferente mutării și reorganizării parțiale sau integrale a unei entități.

Cheltuieli anterioare care nu trebuie recunoscute ca active

34. **Costurile aferente unui element necorporal care au fost inițial recunoscute drept cheltuieli conform prezentului standard nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.**

Evaluare ulterioară (Modelul bazat pe cost)

35. **După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.**

Durata de viață utilă

36. **Durata de viață a activelor nemateriale este determinată pentru fiecare grupă a acestora, de către Guvern.**

Imobilizări necorporale cu durată de viață utilă determinată

Perioada de amortizare și metoda de amortizare

37. **Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie repartizată pe o bază sistematică de-a lungul duratei sale de viață utilă. Amortizarea trebuie să înceapă atunci când activul este disponibil pentru a fi utilizat, adică atunci când se află în locul și în starea necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de entitate. Amortizarea trebuie să**

înceteze la prima data dintre data la care activul este clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării) și data la care activul este derecunoscut. Metoda de amortizare pentru fiecare clasă de active este metoda liniară.

38. Beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii încorporate într-un activ sunt uneori absorbite pentru producerea altor active. În acest caz, cheltuiala cu amortizarea constituie o parte a costului celui alt activ și este inclusă în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate în procesul de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea SNCSP „Stocuri”).

Valoarea Reziduală

39. **Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie evaluată la zero.**

Imobilizări necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată

40. **O imobilizare necorporală cu durată de viață utilă nedeterminată nu trebuie amortizată.**
41. Conform SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie”, sau SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de numerar”, o entitate trebuie să testeze pentru depreciere o imobilizare necorporală cu durată de viață utilă nedeterminată sau o imobilizare necorporală care nu este încă disponibilă pentru utilizare, prin compararea valorii recuperabile a serviciilor aferente sau a valorii sale recuperabile, după caz, cu valoarea sa contabilă:
- (a) Anual; și
 - (b) Oricând există indicatori ai unei posibile depreciere a imobilizării necorporale.

Recuperabilitatea valorii contabile - pierderile din depreciere

42. Pentru a determina dacă o imobilizare necorporală evaluată conform modelului bazat pe cost este depreciată, o entitate aplică fie SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie”, fie SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de numerar”, după caz. Standardele respective explică când și cum o entitate revizuieste valoarea contabilă a activelor sale, modul în care determină valoarea recuperabilă a serviciilor sau valoarea recuperabilă a unui activ, după caz, și când recunoaște sau reia o pierdere din depreciere.

Retrageri și cedări

43. **O imobilizare necorporală trebuie derecunoscută:**
- (a) **La cedare (inclusiv cedare printr-o altă tranzacție decât cele de schimb); sau**
 - (b) **Atunci când nu se preconizează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii din utilizarea sau cedarea sa.**
44. **Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări**

necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în surplus sau deficit atunci când activul este derecunoscut.

45. Amortizarea unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată nu încetează atunci când imobilizarea necorporală nu mai este utilizată decât dacă activul a fost depreciat complet sau este clasificat drept fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează activele imobilizate deținute în vederea vânzării și activitățile întrerupte.

Prezentarea informațiilor

Aspecte generale

46. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincție între imobilizările necorporale generate intern și celelalte imobilizări necorporale:**
- (a) **Dacă duratele de viață utilă sunt nedeterminate sau determinate și, în cazul în care sunt determinate, duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;**
 - (b) **Valoarea contabilă brută și orice amortizări cumulate (agregate cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei;**
 - (c) **O reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, prezentând:**
 - i. **Intrările, indicându-le separat pe cele din dezvoltarea internă și pe cele dobândite separat;**
 - ii. **Activele clasificate drept deținute în vederea vânzării;**
 - iii. **Pierderile din depreciere recunoscute în surplus sau deficit pe parcursul perioadei în conformitate cu SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” sau SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de numerar” (dacă există);**
 - iv. **Pierderile din depreciere reluate în surplus sau deficit pe parcursul perioadei în conformitate cu SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de alte fluxuri decât cele de trezorerie” sau SNCSP „Deprecierea activelor generatoare de numerar” (dacă există);**
 - v. **Orice amortizare recunoscută pe parcursul perioadei;**
 - vi. **Diferențele nete de schimb valutar rezultate din conversia situațiilor financiare în moneda de prezentare și din conversia operațiunilor din străinătate în moneda de prezentare a entității; și**
 - vii. **Alte modificări ale valorii contabile pe parcursul perioadei.**

Costuri aferente cercetării și dezvoltării

47. **O entitate trebuie să prezinte valoarea agregată a costurilor de cercetare și**

dezvoltare recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei.