



**MINISTERUL FINANTELOR
AL REPUBLICII MOLDOVA**

ORDIN
mun. Chișinău

30 decembrie 2025

Nr. 151

**Cu privire la aprobarea Standardelor
Naționale de Contabilitate pentru Sectorul
Public**

Întru executarea prevederilor Legii contabilității nr.113/2007, Strategiei de dezvoltare a managementului finanțelor publice pentru anii 2023 – 2030, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 71/2023 și a Ordinului ministrului finanțelor privind aprobarea Conceptului și Planului de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public nr.159/2016,

ORDON:

1. Se aprobă Standardele Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public cu aplicarea începând cu 1 ianuarie 2027, publicarea în ediție specială a Monitorului Oficial al Republicii Moldova și plasarea pe pagina oficială a Ministerului Finanțelor a:

1.1 Standardele Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public :
SNCSP „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori”
SNCSP „Evenimente ulterioare perioadei de raportare”
SNCSP „Provizioane, datorii contingente și active contingente”
SNCSP „Stocuri”.

MINISTRU

Andrian GAVRILIȚĂ

SNCSP „POLITICI CONTABILE, MODIFICARI ALE ESTIMARILOR CONTABILE ȘI ERORI”

1. Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie criteriile de selecție și de modificare a politicilor contabile, împreună cu tratamentul contabil și prezentarea informațiilor privind modificările politicilor contabile, modificările estimărilor contabile, corectările erorilor.

Prezentul standard este menit să îmbunătățească relevanța și fiabilitatea rapoartelor financiare ale unei autorități/instituții bugetare, comparabilitatea acestor rapoarte financiare în timp și comparabilitatea cu rapoartele financiare ale altor autorități/instituții bugetare.

2. Domeniu de aplicare

2.1. Prezentul standard trebuie să se aplice la aprobarea politicii contabile și la contabilizarea modificărilor politicilor contabile, a modificărilor estimărilor contabile și a corectărilor erorilor.

3. Definiții

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

Politicile contabile reprezintă cadrul normativ ce conține principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de fiecare autoritate/instituție bugetară pentru ținerea evidenței contabile și întocmirii rapoartelor financiare.

Aplicarea prospectivă a modificării politicii contabile reprezintă aplicarea modificărilor politicilor contabile din data aprobării modificării politicii contabile sau din data stabilită în actul de modificare.

Aplicarea retroactivă reprezintă aplicarea politicilor contabile modificate ca și cum politica respectivă s-ar fi aplicat în perioadele de gestiune precedente.

Estimări contabile reprezintă preconizările și presupunerile admise de autoritate/instituție bugetară pentru evaluarea elementelor (obiectelor) contabile în condiții de incertitudine.

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 prezent al activelor și datoriilor, precum și a beneficiilor și obligațiilor viitoare preconizate pentru acestea. Modificările estimărilor contabile rezultă de pe urma noilor informații sau noilor evoluții și, în consecință, nu reprezintă corectare a erorilor.

Aplicarea prospectivă a recunoașterii efectului unei modificări a estimărilor contabile reprezintă recunoașterea efectului modificării estimării contabile și reflectarea acestora în perioada de gestiune curentă în care a avut loc modificarea.

Corectarea retroactivă reprezintă corectarea recunoașterii, evaluării și prezentării valorilor elementelor contabile din rapoarte financiare pentru perioadele de gestiune precedente.

Impracticabil

Aplicarea unei dispoziții este imposibilă atunci când autoritatea/instituția bugetară nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens. Pentru o perioadă de gestiune precedentă, este imposibil de aplicat retroactiv o modificare a unei politici contabile sau de făcut o corectare retroactivă pentru a corecta o eroare dacă efectele aplicării nu sunt determinabile.

Erori contabile reprezintă omisiuni și prezentări incorecte a informațiilor în contabilitate și/sau în rapoartele financiare ale autorității/instituției bugetare.

Erorile perioadei precedente reprezintă omisiuni și prezentări eronate cuprinse în rapoartele financiare ale autorității/instituției bugetare pentru una sau mai multe perioade precedente, rezultate din neutilizarea sau utilizarea greșită a informațiilor credibile care:

- a) erau disponibile la momentul în care rapoartele financiare pentru acele perioade au fost aprobate de Ministerul Finanțelor; și
- b) se poate preconiza, în mod rezonabil, ca ar fi putut fi obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor rapoarte financiare.

Astfel de erori includ efecte ale erorilor matematice, greșeli în aplicarea politicilor contabile, înregistrarea greșită a sumei sau contului contabil, neglijarea sau interpretarea greșită a faptelor și fraude.

Prag de semnificație

O eroare sau informație contabilă se tratează ca semnificativă dacă aceasta poate influența deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza rapoartelor financiare. Autoritatea/instituția bugetară apreciază de sine stătător semnificația erorilor/informațiilor contabile luând în considerare natura și mărimea acestora. Pragul de semnificație a erorilor/informațiilor contabile se stabilește în politicile contabile ale autorității/instituției bugetare.

4. Politici contabile

4.1. Selectarea și aplicarea politicilor contabile

4.1.1. Autoritățile/instituțiile bugetare elaborează și aprobă politicile contabile în baza prevederilor prezentului standard. Politicile contabile se aprobă prin ordin/decizie.

4.1.2. Autoritățile publice centrale, în baza politicii contabile – tip (anexa nr. 1), elaborează și aprobă politici contabile, prin coordonare preventivă cu Ministerul Finanțelor.

4.1.3. Instituțiile bugetare elaborează și aprobă politicile contabile, prin coordonare preventivă cu autoritatea publică centrală ierarhic superioară.

4.1.4. Autoritățile publice locale de nivelul I, instituțiile bugetare din subordinea autorităților publice locale de nivelul II în baza politicii contabile – tip (anexa nr. 1), elaborează și aprobă politici contabile, prin coordonare preventivă cu direcțiile finanțe.

4.1.5. Politicile contabile a autorităților publice locale de nivelul II, elaborate în baza politicii contabile – tip (anexa nr. 1), sunt aprobate de direcțiile finanțe.

4.1.6. Ministerul Finanțelor stabilește cerințele politicilor contabile-tip aplicabile tuturor autorităților /instituțiilor bugetare în conformitate cu SNCSP. În politicile contabile nu se includ reguli și procedee unice/generale de evidență contabilă.

4.1.7. Dacă SNCSP-urile nu stabilesc metodele de ținere a contabilității referitor la un aspect (problemă) concret(ă), autoritatea/instituția bugetară este în drept să elaboreze metoda respectivă, ținând cont de prevederile cadrului normativ aferent domeniului contabilității și cadrului ce reglementează aspecte analogice, prin coordonare preventivă cu Ministerul Finanțelor.

4.1.8. În cazul când metodologia de evidență contabilă aferentă specificului sectorului patronat, se elaborează în text voluminos, autoritatea/instituția bugetară le aprobă prin ordin, care se anexează la politici contabile.

4.1.9. Organizarea evidenței contabile analitice de către fiecare autoritate/instituție bugetară, ține de responsabilitatea acestora.

4.1.10. Politicile contabile se elaborează, se aprobă și se aplică cu respectarea principiilor contabile prevăzute în SNCSP și în conformitate cu prevederile cadrului normativ ce reglementează ținerea evidenței contabile și raportării financiare în sectorul bugetar.

4.2. Modificări ale politicilor contabile și modul de aplicare a acestora

4.2.1. Politicile contabile aprobate se utilizează de la o perioadă de gestiune la alta, cu condiția că nu au fost supuse modificărilor.

4.2.2. Politicile contabile se modifică doar în cazul:

- a) modificării cadrului normativ ce reglementează ținerea evidenței contabile și raportării financiare în sectorul bugetar, prin care se schimbă regulile/procedeele de evidență contabilă,
- b) modificării condițiilor de activitate a autorităților/instituțiilor bugetare, inclusiv reorganizarea acestora, modificarea atribuțiilor/funcțiilor executate de acestea,
- c) completării de către autoritate/instituție bugetară cu reguli/tratamente contabile noi/propriei sectorului gestionat, pentru a prezenta informație financiară într-un mod mai relevant și credibil.

4.2.3. Politicile contabile se aplică începând cu perioada de gestiune ulterioară perioadei de gestiune în care au fost aprobate/modificate. În cazul situațiilor expuse în pct.4.2.2, politicile contabile se modifică pe parcursul perioadei de gestiune și se aplică prospectiv (din momentul aprobării).

4.2.4. Modificarea Ținerii evidenței contabile a unui element contabil de la metoda de casă la metoda de angajamente sau viceversa - este o modificare a politicii contabile.

4.2.5. Modificarea modului de înregistrare, de recunoaștere sau de evaluare (măsurare) a unui fapt economic este tratată ca o modificare a politicii contabile.

4.2.6. Autoritatea/instituția bugetară va aplica modificările politicii contabile, rezultate în urma aprobării/modificării SNCSP și a cadrului normativ ce reglementează ținerea evidenței contabile și raportării financiare în sectorul bugetar, în conformitate cu prevederile specifice tranzitorii, prevăzute în cadrul normativ aprobat/modificat de către Ministerul Finanțelor.

4.2.7. Modificările politicilor contabile pot fi aplicate retroactiv doar la decizia Ministerului Finanțelor, cu prezentarea prevederilor tranzitorii. Atunci când aplicarea retroactivă este evaluată de către Ministerul Finanțelor ca fiind una nepractică, Ministerul Finanțelor va elabora instrucțiuni de aplicare a politicilor contabile proactiv din perioada curentă de raportare.

4.2.8. La aplicarea retroactivă, autoritatea/instituția bugetară va ajusta valoarea indicatorilor comparativi din rapoartele financiare în perioada de gestiune în care au fost modificate politicile contabile.

4.2.9. Corectarea retroactivă a modificărilor politicilor contabile se efectuează prin înregistrări în subconturile contabile conform cadrului normativ de reglementare a ținerii evidenței contabile și raportării financiare în sistemul bugetar.

4.2.10. În cazul aplicării retroactive a politicii contabile modificate, rapoartele financiare pentru perioadele precedente (anii precedenți) nu sunt supuse revizuirii, înlocuirii sau retransmiterii către utilizatorii rapoartelor financiare.

4.3. Prezentarea informațiilor în notele explicative la raportul financiar anual

4.3.1. Despre informația aferentă modificărilor politicilor contabile, în cazul când acestea: a) au un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei perioade precedente, (b) ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, autoritatea/instituția bugetară va descrie în nota explicativă, și anume:

- (a) Temeiul modificărilor politicilor contabile;
- (b) Conținutul modificărilor politicilor contabile;
- (c) Pentru perioada curentă, valoarea ajustării pentru fiecare element-rând afectat al raportului financiar;
- (d) În cazul aplicării retrospective, o descriere a prevederilor tranzitorii.

4.3.2. Rapoartele financiare ale perioadelor de gestiune ulterioare nu trebuie să repete aceste prezentări de informații.

5. Modificări ale estimărilor contabile

5.1. Ca rezultat al incertitudinilor ce țin de furnizări de servicii, activități comerciale și alte activități, multe elemente din rapoartele financiare nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi doar estimate. Estimarea implică raționamente bazate pe cele mai recente informații veridice disponibile. De exemplu, pot fi prevăzute estimări ale:

- (a) Creanțelor compromise;
- (b) Valorii juste a activelor;
- (c) Duratei de viață utilă a imobilizărilor corporale;
- (d) Valorii realizabile nete a stocurilor;
- (e) Valorii reziduale a imobilizărilor corporale.

Exemplul 1

O autoritate/instituție bugetară a pus în funcțiune la începutul anului 202X un utilaj cu valoarea de intrare de 480 000 lei. Durata de funcționare utilă a utilajului conform Catalogului mijloacelor fixe constituie 8 ani. La sfârșitul anului 202X+2 instituția bugetară a stabilit durata de funcționare a utilajului de 3 ani.

În situația expusă în exemplu, modificarea estimării contabile afectează rezultatele anilor următori (202X+3, 202X+4, 202X+5). Până la modificarea duratei de funcționare utilă, suma anuală a uzurii utilajului a constituit 60 000 lei (480 000 lei : 8 ani). La sfârșitul anului 202X+2 uzura utilajului a alcătuit 180 000 lei (60 000 lei x 3 ani). După modificarea duratei de funcționare utilă instituția bugetară calculează uzura anuală a utilajului în sumă de 100 000 lei $[(480\,000\text{ lei} - 180\,000\text{ lei}) : 3\text{ ani}]$ și efectuează următoarea înregistrare contabilă:

Dt 231400	"Cheltuieli privind uzura mașinilor și utilajelor"	100 000 lei
Ct 391400	"Uzura mașinilor și utilajelor"	100 000 lei

Exemplul 2

În februarie 202X+1 o autoritate/instituție bugetară realizează fierul uzat obținut în urma casării unui utilaj. Valoarea realizabilă netă a materialelor ieșite constituie 1 500 lei. Valoarea de bilanț a fierului uzat la 31.12.202X este 2 000 lei.

În baza datelor din exemplu, stocul de materiale (fierul uzat) a fost depreciat și e necesară modificarea valorii de bilanț a acestuia. Prin urmare, autoritatea/instituția bugetară înregistrează în anul 202X efectul modificării estimării contabile în sumă de 500 lei (1 500 lei – 2 000 lei) după cum urmează:

Dt 233100	"Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea stocurilor"	500 lei
Ct 393190	"Ajustări pentru deprecierea altor materiale"	500 lei

5.2. Utilizarea estimărilor este o parte esențială a întocmirii rapoartelor financiare și nu le subminează veridicitatea.

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

5.4. O modificare a bazei de evaluare (măsurare) 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.

5.5. În măsura în care o modificare de estimare contabilă dă naștere la modificări de active și datorii sau afectează un element de active nete aceasta trebuie recunoscută prin ajustarea valorii contabile a activului, a datoriei sau a elementului de active nete aferent(e) în perioada modificării.

5.6. Efectul modificării unei estimări contabile, alta decât o modificare careia i se aplica punctul 5.5., trebuie recunoscut prospectiv prin includerea ei în venituri sau cheltuieli.

5.7. Recunoașterea prospectivă a efectului unei modificări de estimare contabilă înseamnă că modificarea este aplicată faptelor economice de la data modificării estimării. O modificare de estimare contabilă poate afecta numai veniturile sau cheltuielile perioadei de gestiune curente, cât și al perioadelor de gestiune viitoare.

5.8. O modificare a estimării duratei de viață utilă a unui activ amortizabil sau a beneficiilor economice viitoare din utilizarea lui 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.

5.9. Prezentarea informațiilor în notele explicative la raportul financiar anual

5.9.1. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte conținutul unei modificări de estimare contabilă care are efect în perioada curentă sau se așteaptă să aibă efect în perioadele viitoare.

5.9.2. Dacă valoarea efectului modificării estimării contabile în perioadele viitoare nu este prezentată din cauza faptului că estimarea este imposibilă, autoritatea/instituția bugetară trebuie să menționeze acest fapt.

6. Erori

6.1. Erorile pot apărea în evidența contabilă la recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor rapoartelor financiare.

6.2. Nu se tratează ca erori modificările politicilor și estimărilor contabile, lipsurile și plusurile de active și datorii constatate la inventariere, sumele amenzilor, penalităților și despăgubirilor pentru prejudiciul cauzat, sumele creanțelor compromise și datoriilor expirate decontate, pierderile aferente returnării activelor livrate în anii precedenți, sumele reducerilor de preț, discounturilor și rabaturilor acordate/primate în perioada de gestiune pentru livrările/achizițiile efectuate în anii precedenți.

6.3. Rapoartele financiare nu sunt conforme cu cadrul normativ în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative făcute pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de numerar ale unei autorități/instituții bugetare.

6.4. Modul de corectare a erorilor depinde de perioada comiterii și perioada depistării acestora:

- 1) eroarea comisă și depistată în aceeași perioadă de gestiune se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea;
- 2) eroarea comisă în perioadă de gestiune curentă și depistată după sfârșitul acestei perioade, dar până la semnarea rapoartelor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima zi lucrătoare a anului;
- 3) eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă și depistată până la sfârșitul perioadei de gestiune curente (dar după aprobarea rapoartelor financiare pentru perioada în care s-a comis eroarea), se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea;
- 4) eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă și depistată după sfârșitul perioadei de gestiune curente, dar până la aprobarea rapoartelor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima zi lucrătoare a perioadei de gestiune curente.

6.5. Corectarea erorii comise și depistate în perioada de gestiune curentă se efectuează în modul următor:

- 1) în cazul depistării corespondenței conturilor contabile eronate – se anulează înregistrarea eronată prin stornare (suma cu minus) cu întocmirea concomitentă a înregistrării contabile corecte;
- 2) în cazul în care suma înregistrată eronat este mai mare decât suma corectă – diferența se anulează prin stornare;
- 3) în cazul în care suma înregistrată eronat este mai mică decât suma corectă – diferența se reflectă prin înregistrarea contabilă suplimentară în aceeași corespondență a conturilor
- 4) în cazul lipsei înregistrării contabile – se întocmește înregistrarea contabilă respectivă.

Exemplul 3

În luna februarie 202X+1, la întocmirea rapoartelor financiare pe anul 202X, o instituție bugetară a depistat că în valoarea de intrare a unui utilaj, care a fost procurat în decembrie 202X, nu au fost incluse costurile de transport în sumă de 10 500 lei. Acestea au fost eronat atribuite la cheltuieli (servicii de transport).

În baza datelor din exemplu, s-a depistat o eroare a perioadei curente și este corectată înainte de aprobarea rapoartelor financiare.

Astfel, instituția bugetară, la 31 decembrie 202X înregistrează corectarea erorii comise după cum urmează:

1. Stornarea formulei eronate:

Dt 222400	"Servicii de transport"	-10 500 lei
Ct 519220	"Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar"	-10 500 lei

2. Întocmirea formulei corecte:

Dt 314110	"Procurarea mașinilor și utilajelor"	10 500 lei
Ct 519220	"Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar"	10 500 lei

6.6. Erorile comise în perioadele de gestiune precedente și depistate în perioada de gestiune curentă sunt corectate proactiv prin intermediul subcontului de nivelul II 723100 "Corectarea rezultatelor anilor precedenți ale autorităților/instituțiilor bugetare".

6.7. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte informații cu privire la erorile semnificative ale perioadelor precedente în notele explicative la primul set de rapoarte financiare, elaborat după depistarea acestora.

Exemplul 4

În luna mai 202X+1 s-a depistat că autoritatea/instituția bugetară nu a înregistrat venituri calculate în sumă de 40 500 lei, rezultate dintr-un contract de prestări de servicii aferente anului 202X.

În baza datelor din exemplu, autoritatea/instituția bugetară a depistat o eroare a perioadei precedente și corectează eroarea în perioada de gestiune curentă după cum urmează:

Dt 419220	"Creanțe ale clienților din afara sistemului bugetar"	40 500 lei
Ct 723100	"Corectarea rezultatelor anilor precedenți ale autorităților/instituțiilor bugetare"	40 500 lei.

Exemplul 5

O instituție bugetară în luna mai 202X+1 a depistat lipsa înregistrării facturii fiscale (data livrării 20.06.202X) aferente procurării unui utilaj în sumă de 60 000 lei.

În baza datelor din exemplu, autoritatea/instituția bugetară a depistat o eroare a perioadei precedente și corectează eroarea în perioada de gestiune curentă după cum urmează:

1. Înregistrarea (corectarea) valorii de intrare a mijlocului fix:

Dt 314110	"Procurarea mașinilor și utilajelor"	60 000 lei
Ct 723100	"Corectarea rezultatelor anilor precedenți ale autorităților/instituțiilor bugetare"	60 000 lei

2. Calcul (corectarea) sumei uzurii (60 000 lei : 60 luni*6 luni):

Dt 723100	"Corectarea rezultatelor anilor precedenți ale autorităților/instituțiilor bugetare"	6 000 lei
Ct 391400	"Uzura mașinilor și utilajelor"	6 000 lei

3. Corectarea datoriei:

Dt 723100	"Corectarea rezultatelor anilor precedenți ale autorităților/instituțiilor bugetare"	60 000 lei
Ct 519220	"Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar"	60 000 lei

6.8. Corectarea unei erori dintr-o perioadă precedentă nu afectează veniturile sau cheltuielile perioadei de gestiune curente.

6.9. Corectările erorilor se diferențiază de modificările estimărilor contabile. Estimările contabile, prin natura lor, sunt aproximări care pot necesita revizuire pe măsură ce apar informații suplimentare.

6.10. Prezentarea erorilor perioadei precedente în notele explicative la raportul financiar anual

6.10.1. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte următoarele:

- a) Conținutul erorii semnificative ale perioadei precedente și descrierea fiecărui element-rând afectat al raportului financiar;
- b) Motivul efectuării erorii în perioadele precedente.

6.10.2. Corectarea erorilor comise în perioadele de gestiune precedente nu determină modificarea și prezentarea repetată a rapoartelor financiare ale anilor precedenți.

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

La SNCSP „POLITICI CONTABILE, MODIFICARI ALE ESTIMARILOR CONTABILE ȘI ERORI”

POLITICI CONTABILE- TIP

1. Dispoziții generale

1.1. _____

(Denumirea autorității/instituției bugetare)

a fost formată în baza Legii nr. _____ și înregistrată la _____ în modul stabilit, cu sediul în _____.

1.2. Conform statutului său _____

(Denumirea autorității/instituției bugetare)

reprezintă autoritate/instituție bugetară cu statut de persoană juridică, care gestionează mijloacele proprii în limita bugetelor aprobate, exercită funcții de evidență și utilizare rațională și transparentă a mijloacelor financiare.

Politica de contabilitate a _____

(Denumirea autorității/instituției bugetare)

este elaborată în conformitate cu cerințele și prevederile stipulate în Legea contabilității nr.113/2007 și SNCSP *Politici contabile, modificari ale estimarilor contabile și erori*.

Obiectivul și destinația de bază a Politicilor contabile a

(Denumirea autorității/instituției bugetare)

constă în definirea ansamblului de principii, reguli, metode și procedee aplicate pentru organizarea evidenței contabile în activitatea autorității/instituției bugetare, cu scopul obținerii unei transparențe clare la utilizarea mijloacelor bugetului propriu.

2. Reguli generale de organizare a contabilității în autoritatea/instituția bugetară

2.1. Organizarea evidenței contabile

Responsabilitatea pentru organizarea și ținerea contabilității o poartă conducătorul autorității/instituției bugetare, care constă în crearea condițiilor necesare pentru:

- Ținerea corectă a contabilității;
- Întocmirea și prezentarea în termen a rapoartelor financiare;
- Asigurarea și executarea riguroasă de către toate subdiviziunile și serviciile cu profil contabil a cerințelor contabilului-șef al instituției privitor la modul de întocmire a documentelor și furnizare a informației pentru ținerea evidenței contabile și completarea rapoartelor financiare.

Evidența contabilă la _____

(Denumirea autorității/instituției bugetare)

este ținută și organizată de _____.

Contabilul-șef asigură:

- Controlul privind reflectarea în conturile contabile a tuturor operațiunilor economice efectuate în cadrul instituției;

- b. Prezentarea informației operative în baza înscrierilor contabile;
- c. Întocmirea rapoartelor financiare în termenele stabilite;
- d. Poartă răspundere pentru respectarea principiilor metodologice de organizare a contabilității.

Contabilul-șef de comun cu conducătorul instituției semnează acte, care servesc drept temei pentru primirea și predarea valorilor, mărfurilor, materialelor și mijloacelor bănești, precum și achitarea datoriilor.

Contabilului șef i se interzice să accepte spre executare documente aferente operațiunilor financiare și economice, ce contravin actelor legislative și normative (art.19 și 44 din Legea contabilității).

Evidența contabilă se efectuează prin utilizarea sistemului informațional _____.

2.2. Graficul circuitului documentar necesar pentru evidența contabilă și control

2.3. Modul de verificare, păstrare și arhivare a documentelor primare

2.4. Informația cu privire la comisiile create de autoritate/instituție bugetară (comisia de casare, comisia de inventariere, comisia de reevaluare, comisia de transmitere a bunurilor, etc.) și componența acestora pe funcții.

2.5. Modul și termenele de efectuare a inventarierii

3. Aspecte metodologice de evidență contabilă

3.1. Descrierea tipurilor de venituri și cheltuieli în special oferirea detaliilor cu privire la scopul acordării granturilor și subvențiilor, precum și modalitatea de verificare a valorificării acestora conform destinației

3.2. Criterii suplimentare de recunoaștere a elementelor contabile

3.3. Evidența analitică și descrierea planului de conturi de lucru utilizat de autoritate/instituție bugetară (acesta se aprobă prin anexă la Politici contabile)

3.4. Descrierea formularelor de documente primare aprobate de sine stătător de autoritate/instituție bugetară prin ordinul conducătorului pentru înregistrarea faptelor economice specifice domeniului patronat. În cazul aprobării formularului de document primar prin care se reflectă încasări de mijloace bănești pe conturile bugetului de stat, acesta în mod obligatoriu este coordonat cu Ministerul Finanțelor.

4. Întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare

4.1. Termenii de prezentare a rapoartelor financiare de către instituțiile bugetare subordonate

4.2. Verificarea operațiunilor supuse consolidării:

1. Transmiterea și primirea activelor cu titlu gratuit din cadrul sistemului bugetar;
2. Deplasarea activelor în cadrul autorității bugetare;
3. Transferurile primite și acordate corespunzătoare (între instituțiile din cadrul bugetului de stat, între bugetele locale în cadrul unei unități administrativ-teritoriale);
4. Credite și împrumuturi între bugetele locale în cadrul unei unități administrativ-teritoriale;
5. Împrumuturi recreditate între bugetele locale în cadrul unei unități administrativ-teritoriale.

4.3. Asigurarea verificării întocmirii și prezentării Raportului privind executarea bugetului în afara sistemului trezorerial (forma FD-040)

4.4. Asigurarea întocmirii notei explicative conform prevederilor standardelor aplicate.

5. Dispoziții finale

SNCSP „EVENIMENTE ULTERIOARE PERIOADEI DE RAPORTARE”

1. Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie momentul în care o autoritate/instituție bugetară ar trebui să își ajusteze rapoartele financiare pentru evenimentele ulterioare datei de raportare; și prezentările de informații pe care ar trebui să le facă o autoritate/instituție bugetară cu privire la data la care rapoartele financiare au fost aprobate în vederea emiterii și cu privire la evenimentele ulterioare datei de raportare.

1.2. Prezentul standard prevede, de asemenea, că o autoritate/instituție bugetară nu ar trebui să își întocmească rapoartele financiare pe baza ipotezei continuității activității dacă evenimentele ulterioare datei de raportare indică faptul că această ipoteză nu este adecvată.

2. Domeniu de aplicare

2.1. Autoritatea/instituția bugetară care întocmește și prezintă rapoarte financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard pentru contabilizarea și prezentarea informațiilor privind evenimentele ulterioare datei de raportare.

3. Definiții

3.1. Următorul termen este utilizat în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Evenimentele ulterioare datei de raportare sunt acele evenimente, atât favorabile, cât și nefavorabile, care apar între data de raportare și data la care rapoartele financiare sunt aprobate în vederea emiterii. Se pot identifica două tipuri de evenimente:

- (a) Cele care furnizează dovada condițiilor care au existat la data de raportare (evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea rapoartelor financiare); și
- (b) Cele care arată condițiile care au apărut după data de raportare (evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare).

4. Aprobarea rapoartelor financiare pentru emiterie

4.1. Data de raportare reprezintă ultima zi din perioada de raportare la care se referă rapoartele financiare. Data aprobării pentru emiterie reprezintă data la care rapoartele financiare au primit aprobarea de la persoana împuternicită sau de la autoritatea împuternicită să finalizeze acele rapoarte pentru emiterie. Opinia de audit este furnizată pentru acele rapoarte financiare care sunt finalizate. Perioada dintre data de raportare și data la care rapoartele financiare sunt autorizate pentru emiterie este perioada cuprinsă între 31 decembrie a anului de raportare și 15 aprilie a anului următor pentru autoritățile administrației centrale (AAPC); și 31 decembrie a anului de raportare și 15 martie a anului următor pentru autoritățile administrației publice locale (AAPL).

5. Recunoaștere și măsurare

5.1. În perioada dintre data de raportare și data de aprobare pentru emitere, reprezentanții guvernului pot anunța intențiile guvernului în legătură cu anumite aspecte. Măsura în care aceste intenții guvernamentale anunțate impun recunoașterea drept eveniment care conduc la ajustarea rapoartelor financiare depinde (a) de felul în care ele oferă mai multe informații despre condițiile existente la data de raportare și (b) de faptul dacă există destule dovezi că acest lucru va putea și va fi îndeplinit. În majoritatea cazurilor, anunțarea intențiilor guvernamentale nu va determina recunoașterea unor evenimente care conduc la ajustarea rapoartelor financiare. În schimb, se vor califica în general pentru prezentarea informațiilor ca evenimente care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare.

6. Evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea rapoartelor financiare

6.1. O autoritate/instituție bugetară trebuie să ajusteze valorile recunoscute în rapoartele sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea rapoartelor financiare.

6.2. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea rapoartelor financiare care impun unei autorități/instituții bugetare să ajusteze valorile recunoscute în rapoartele sale financiare sau să recunoască elemente care nu au fost recunoscute anterior:

- (a) Decontarea ulterioară datei de raportare a unui caz juridic care confirmă faptul că o autoritate/instituție bugetară avea o obligație actuală la data de raportare. Autoritatea/instituția bugetară ajustează orice provizion recunoscut anterior legat de acest litigiu în conformitate cu SNCSP *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, sau recunoaște un nou provizion. Autoritatea/instituția bugetară nu doar prezintă o datorie contingentă, deoarece decontarea oferă dovezi suplimentare care vor fi luate în considerare în conformitate cu SNCSP *Provizioane, datorii contingente și active contingente*;
- (b) Obținerea de informații după data de raportare care indică faptul că un activ a fost depreciat la data de raportare sau că valoarea unei pierderi din depreciere anterior recunoscută, aferentă activului respectiv, trebuie ajustată. De exemplu: (i) Falimentul unui debitor survenit ulterior datei de raportare confirmă de obicei că la data de raportare exista deja o pierdere aferentă unui cont de creanțe și că autoritatea/instituția bugetară trebuie să ajusteze valoarea contabilă a contului de creanțe; și (ii) Vânzarea stocurilor după data de raportare poate fi o dovadă privind valoarea realizabilă netă a acestora la data de raportare;
- (c) Determinarea ulterior datei de raportare a plăților pentru bonusurile de performanță care trebuie date personalului dacă autoritatea/instituția bugetară are o obligație legală sau implicită la data de raportare de a face astfel de plăți în urma evenimentelor anterioare acelei date; și
- (d) Descoperirea de fraude sau erori care demonstrează faptul că rapoartele financiare erau incorecte.

Exemplul 1

În luna februarie anul următor datei de raportare (202X+1) o autoritate/instituție bugetară realizează materiale aflate la evidență. Valoarea realizabilă netă a materialelor ieșite constituie 2 000 lei. Valoarea materialelor la data de raportare fiind de 3 000 lei.

În baza datelor din exemplu, autoritatea/instituția bugetară va ajusta rapoartele financiare întocmite pentru anul 202X cu suma de 1 000 lei (3 000 lei – 2 000 lei) și va înregistra operațiunea de ajustare ca micșorare simultană a valorii materialelor și a altor cheltuieli ale autorităților/instituțiilor bugetare, după cum urmează:

Dt 233100	"Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea stocurilor"	1 000 lei
Ct 393190	"Ajustări pentru deprecierea altor materiale"	1 000 lei

Exemplul 2

În luna ianuarie o autoritate/instituție bugetară a depistat o factură fiscală necontabilizată în anul precedent în sumă de 5 000 lei pentru serviciile prestate de către un furnizor.

În baza datelor din exemplu, autoritatea/instituția bugetară va ajusta rapoartele financiare întocmite pentru anul 202X cu suma de 5 000 lei și va înregistra operațiunea de ajustare ca majorare simultană a valorii cheltuielilor serviciilor prestate autorității/instituției bugetare și a datoriilor față de furnizor, după cum urmează:

Dt 222000	"Servicii"	5 000 lei
Ct 519220	"Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar"	5 000 lei

7. Evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare

7.1. O autoritate/instituție bugetară nu trebuie să ajusteze valorile recunoscute în rapoartele sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare.

7.2. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare:

- distrugerea activelor autorității/instituției bugetare prin inundații care au loc după perioada de raportare nu indică faptul că activele autorității/instituției bugetare au fost depreciate la sfârșitul perioadei de raportare. Prin urmare, rapoartele financiare nu ar trebui să fie ajustate pentru a ține seama de pierderea din depreciere care a apărut după încheierea perioadei de raportare;
- inițierea unui litigiu împotriva autorității/instituției bugetare care rezultă din evenimente care au avut loc după perioada de raportare nu indică existența unei datorii la data de raportare și, prin urmare, nu va declanșa recunoașterea pasivului în rapoartele financiare;

- c) atunci când o autoritate/instituție bugetară responsabilă cu operarea anumitor programe de servicii pentru comunitate decide să ofere/distribuie beneficii suplimentare după data de raportare, dar înainte de aprobarea rapoartelor financiare, în mod direct sau indirect, participanților la acele programe. Autoritatea/instituția bugetară nu va ajusta cheltuielile recunoscute în rapoartele sale financiare în perioada curentă de raportare, cu toate că beneficiile suplimentare pot îndeplini condițiile pentru prezentarea informațiilor drept evenimente care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare.
- d) luarea deciziei după data de raportare cu privire la restructurarea sau lichidarea unei autorități/instituții bugetare.

Exemplul 3

În luna martie 202X+1, la întocmirea rapoartelor financiare pe anul 202X, în urma unui incendiu a fost distrusă o clădire a instituției bugetare.

În baza datelor din exemplu, instituția bugetară, nu înregistrează corectarea valorii clădirii distruse în rapoartele financiare, dar va estima dauna și va menționa faptul dat în raportul narativ.

Exemplul 4

În luna februarie 202X+1 autoritatea/instituția bugetară a fost atrasă într-un litigiu privind o pretinsă datorie de livrări de mărfuri efectuate în luna ianuarie.

În baza datelor din exemplu, instituția bugetară nu va indica existența unei datorii la data de raportare și nu va ajusta rapoartele financiare.

8. Continuitatea activității

8.1. Rapoartele financiare nu se întocmesc în baza principiului continuității activității dacă după data de raportare s-a luat decizia de lichidare a unei autorități/instituții bugetare.

8.2. Dacă principiul continuității activității nu mai este adecvat, autoritatea/instituția bugetară va întocmi rapoartele financiare în baza altor principii și metode și nu va recurge la ajustarea rapoartelor financiare, după cum este prevăzut în prezentul standard.

9. Restructurare

9.1. Doar pentru că o restructurare implică cedarea unei componente a unei autorități/instituții bugetare, acest lucru nu înseamnă în sine că se pune sub semnul întrebării capacitatea autorității/instituției bugetare de a-și continua activitatea. Totuși, dacă o restructurare anunțată ulterior datei de raportare înseamnă că o autoritate/instituție bugetară nu mai este o autoritate/instituție bugetară căreia i se aplică principiul de continuitate a activității, atunci natura și valoarea activelor și datoriilor recunoscute se pot modifica.

10. Prezentarea informațiilor privind data aprobării pentru emitere

10.1. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte informații cu privire la data la care rapoartele financiare au fost aprobate în vederea emiterii, precum și persoana care le-a aprobat.

11. Actualizarea prezentării informațiilor privind condițiile de la data de raportare

11.1. Dacă autoritatea/instituția bugetară primește informații ulterior datei de raportare, dar înainte ca rapoartele financiare să fie aprobate în vederea emiterii, privind condițiile care au existat la data de raportare, atunci autoritatea/instituția bugetară trebuie să actualizeze prezentările de informații care se referă la aceste condiții conform noilor informații.

11.2. În unele cazuri, autoritatea/instituția bugetară trebuie să actualizeze prezentările de informații în rapoartele sale financiare pentru a reflecta informațiile primite ulterior datei de raportare, dar înainte ca rapoartele financiare să fie aprobate în vederea emiterii, chiar dacă informațiile nu afectează valorile pe care autoritatea/instituția bugetară le recunoaște în rapoartele sale financiare.

11.3. Un exemplu în care este necesar să se actualizeze prezentarea de informații este situația în care se identifică, ulterior datei de raportare, dovezi privind o datorie contingentă care a existat la data de raportare. În plus față de analizarea necesității recunoașterii actuale a unui provizion, autoritatea/instituția bugetară actualizează prezentările de informații cu privire la datoria contingentă în contextul dovezii respective.

12. Prezentarea evenimentelor ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare

12.1. Dacă evenimentele ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice luate de utilizatori pe baza rapoartelor financiare. În consecință, autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare:

- (a) Conținutul evenimentului; și**
- (b) O estimare a efectului său financiar sau o declarație conform căreia o astfel de estimare nu poate fi realizată.**

12.2. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare, dar care în general vor avea ca rezultat prezentarea informațiilor cu privire la:

- a) scădere neobișnuit de mare a valorii proprietății înregistrate la valoarea justă, dacă acea scădere nu are legătură cu starea proprietății la data de raportare, ci este din cauza circumstanțelor care au apărut ulterior datei de raportare;
- b) autoritatea/instituția bugetară decide ulterior datei de raportare să ofere/distribuie beneficii substanțiale suplimentare în viitor, direct sau indirect, participanților în programele de servicii în folosul comunității, programe pe care aceasta le

administrează, iar acele beneficii suplimentare au un impact major asupra autorității/instituției bugetare;

- c) restructurarea autorității/instituției bugetare sau externalizarea tuturor sau a majorității activităților întreprinse în prezent de către autorități/instituții bugetare, ulterior datei de raportare;
- d) anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități sau a unui program semnificativ, de cedare de active sau de decontare a datoriilor atribuibile unei activități întrerupte sau unui program semnificativ, sau încheierea de acorduri pentru a vinde astfel de active sau de a deconta astfel de datorii (îndrumări referitoare la tratamentul și prezentarea informațiilor cu privire la activitățile întrerupte pot fi găsite în standardele de contabilitate internaționale sau naționale relevante care tratează activitățile întrerupte);
- e) achiziții majore și cedări de active;
- f) distrugerea unei clădiri importante, survenită în urma unui incendiu ulterior datei de raportare;
- g) anunțarea sau începerea implementării unei restructurări majore (a se vedea SNCSP *Provizioane, Datorii Contingente și Active Contingente*);
- h) modificări neobișnuit de mari survenite ulterior datei de raportare în prețurile activelor sau cursurile de schimb valutar;
- i) implicarea în angajamente sau datorii contingente semnificative, de exemplu, prin emiterea de garanții semnificative ulterior datei de raportare; și
- j) începerea unui litigiu major generat doar în urma unor evenimente ulterioare datei de raportare.

SNCSP „PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE ȘI ACTIVE CONTINGENTE”

1. Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este de a defini provizioanele, datoriile contingente și activele contingente și de a identifica în ce circumstanțe trebuie recunoscute provizioane, modul în care trebuie să fie măsurate 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 rapoartele financiare, pentru a permite utilizatorilor să le înțeleagă natura, plasarea în timp și valoarea.

2. Domeniu de aplicare

2.1. Autoritatea/instituția bugetară care întocmește și prezintă rapoartele financiare conform contabilității de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente, cu excepția:

- (a) Beneficiile sociale încadrate în SNCSP corespunzător;
- (b) Celor care intră sub incidența altui SNCSP;
- (c) Cele care rezultă din beneficiile angajaților, cu excepția beneficiilor pentru terminarea contractului de muncă a angajaților care apar ca urmare a unei restructurări, astfel cum sunt tratate în prezentul standard.

2.2. Prezentul standard nu se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanțiilor) care intră sub incidența SNCSP *Instrumente financiare*.

3. Definiții

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

O obligatie implicită este o obligație care rezultă din acțiunile unei autorități/instituții bugetare în cazul în care:

- a) prin stabilirea unei practici anterioare, prin politicile publicate sau printr-o declarație curentă suficient de specifică, autoritatea/instituția bugetară a indicat altor părți că își va asuma anumite responsabilități; și
- b) ca rezultat, autoritatea/instituția bugetară 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 autorității/instituției bugetare.

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 autorității/instituției bugetare; 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 măsurată suficient de fiabil.

O **obligație 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 (de exemplu decizia instanței de judecată).

Un **eveniment care obligă** este un eveniment care generează o obligație legală sau implicită care nu îi dă autorității/instituției bugetare 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 autorități/instituții bugetare; fie
- b) Maniera în care se desfășoară acele activități.

3.2. Provizioane și alte datorii

3.2.1. 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, calcularea remunerării muncii pentru luna curentă, calcularea indemnizației pentru concediul acumulat). Deși uneori este necesară estimarea valorii sau a plasării în timp a angajamentelor, gradul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

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

3.3. Relația dintre provizioane și datoriile contingente

3.3.1. În sens larg, toate provizioanele sunt contingente, deoarece sunt incerte din punctul de vedere al plasării în timp sau al valorii lor. Cu toate acestea, în prezentul standard, termenul „contingent” este folosit pentru datoriile și activele care nu sunt recunoscute în conturi bilanțiere, deoarece existența lor va fi confirmată numai de apariția sau de absența unui sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul autorității/instituției bugetare. De asemenea, termenul „datorie contingentă” este utilizat pentru datoriile care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere.

3.3.2. 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 posibile, deoarece nu s-a confirmat încă dacă autoritatea/instituția bugetară 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).

4. Provizioane

4.1. Recunoașterea provizioanelor

4.1.1. Un provizion trebuie recunoscut în cazul în care:

- 1) autoritatea/instituția bugetară are o obligație actuală (legală sau implicită) generată de un eveniment trecut;
- 2) este probabil ca pentru decontarea acestei obligații să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; și
- 3) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

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

4.1.2. În unele cazuri, nu este clar dacă există o **obligație actuală**. În aceste cazuri, se consideră că un eveniment trecut dă naștere unei obligații actuale dacă, ținând cont de toate dovezile disponibile, este mai probabil ca la data raportării să existe o obligație actuală.

4.1.3. Un eveniment trecut care duce la o obligație prezentă se numește eveniment obligatoriu. Pentru ca un eveniment să fie un eveniment obligatoriu, este necesar ca entitatea să nu aibă o alternativă realistă la decontarea obligației create de eveniment. Această situație intervine doar în următoarele cazuri:

- a) În cazul în care executarea obligației poate fi pusă în aplicare prin lege; sau
- b) În cazul unei obligații implicite, dacă evenimentul (care poate fi o acțiune a autorității/instituției bugetare) determină terțe părți să se aștepte, în mod justificat, că autoritatea/instituția bugetară își va onora obligația.

4.1.4. Rapoartele financiare prezintă poziția financiară a unei autorități/instituții bugetare la sfârșitul perioadei de raportare, și nu poziția sa financiară posibilă în viitor. Prin urmare, nu se recunosc provizioane pentru costurile care trebuie suportate pentru continuarea activităților curente ale unei autorități/instituții bugetare în viitor. Singurele datorii recunoscute în rapoartele financiare a unei autorități/instituții bugetare sunt acelea care există la data de raportare.

4.1.5. Valoarea recunoscută drept provizion trebuie să fie cea mai bună estimare a cheltuielilor necesare pentru a deconta obligația actuală la data de raportare.

4.1.6. Estimările rezultatelor și ale efectelor financiare sunt determinate de raționamentul contabil și completate de experiența unor evenimente similare și, în anumite cazuri, de rapoartele unor experți independenți. Dovezile analizate includ orice dovezi suplimentare furnizate de evenimente ulterioare datei de raportare.

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

4.1.8. Veniturile obținute din ieșirea preconizată a activelor nu influențează evaluarea unui provizion.

4.1.9. O ieșire de resurse sau alt eveniment este considerat(ă) probabil(ă) dacă există mai multe șanse ca evenimentul în cauză să se întâmple decât să nu se întâmple, adică dacă

probabilitatea ca evenimentul să aibă loc este mai mare decât probabilitatea ca evenimentul să nu aibă loc. În cazul în care existența unei obligații actuale este improbabilă, autoritatea/instituția bugetară prezintă o datorie contingentă, cu excepția situației în care posibilitatea să intervină o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii este redusă.

4.1.10. Utilizarea estimărilor este o componentă esențială a întocmirii rapoartelor financiare și nu reduce credibilitatea acestora. Acest lucru este valabil în special în cazul provizioanelor, care, prin natura lor, sunt mai incerte decât majoritatea celorlalte active sau datorii.

4.1.11. În cazurile extrem de rare în care nu se poate face o estimare credibilă, există o datorie care nu poate fi recunoscută în conturile bilanțiere. O astfel de datorie este contabilizată ca datorie contingentă.

4.2. Modificări ale provizioanelor

4.2.1. Provizioanele trebuie revizuite la fiecare dată de raportare și trebuie ajustate astfel încât să reflecte cea mai bună estimare curentă.

4.2.2. 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 se anulează prin decontare la alte venituri ale autorităților/instituțiilor bugetare.

4.3. Utilizarea provizioanelor

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

4.3.2. Utilizarea provizioanelor se contabilizează ca diminuare a provizioanelor create și majorare a altor datorii ale autorităților /instituțiilor bugetare.

4.4. Restructurare

4.4.1. Exemple de evenimente care pot fi atribuite definiției de restructurare sunt:

- (a) Încheierea sau cedarea unei activități sau a unui serviciu;
- (b) Închiderea unei subdiviziuni 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 influențează obiectivele principale ale activităților autorității/instituției bugetare.

4.4.2. Este recunoscut un provizion aferent costurilor de restructurare numai dacă sunt îndeplinite criteriile generale de recunoaștere a provizioanelor prevăzute la punctul **4.1.1.**

4.4.3. O obligație implicită de restructurare apare numai atunci când autoritatea/instituția bugetară dispune de hotărâre de guvern sau decizie a consiliului local cu privire la reorganizare, precum și un plan de restructurare, care servesc drept temei pentru calculul provizionului de restructurare.

4.4.4. În cazul în care restructurarea prevede reduceri de personal, în momentul aprobării hotărârii de guvern sau deciziei consiliului local cu privire la reorganizare, autoritatea /instituția bugetară calculează provizion pentru compensații pentru încetarea contractului de muncă.

4.4.5. În cadrul sectorului public, restructurarea poate avea loc la nivelul întregului guvern, la nivelul portofoliului sau ministerului sau la nivel de agenție.

4.4.6. O decizie de restructurare aprobată înainte de data de raportare și care are la bază un plan de implementare pus în funcțiune generează obligație implicită la data de raportare.

4.4.7. Dacă autoritatea/instituția bugetară 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 de raportare*, iar neprezentarea informațiilor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza rapoartelor financiare.

4.4.8. Un provizion de restructurare trebuie să includă numai cheltuielile directe aferente restructurării.

4.4.9. 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.

Exemplu 1

O autoritate bugetară este supusă reorganizării, care prevede reduceri de personal. În baza Hotărârii Guvernului cu privire la reorganizare și a Planului de restructurare, autoritatea bugetară urmează să calculeze provizion pentru încetarea contractului de muncă pentru 8 persoane.

Conform cadrului normativ autoritatea bugetară calculează provizion pentru încetarea contractului de muncă în sumă de 160 000 lei pentru 8 persoane și întocmește următoarele formule contabile:

Dt 235100	"Cheltuieli privind provizioane"	160 000 lei
Ct 525200	"Provizioane pe termen scurt pentru restructurare"	160 000 lei

La momentul achitării indemnizației pentru încetarea contractului de muncă are loc decontarea provizioanelor formate pentru acestea:

Dt 525200	"Provizioane pe termen scurt pentru restructurare"	160 000 lei
Ct 519410	"Datorii față de personal pentru remunerarea muncii"	160 000 lei

Exemplu 2

La sfârșitul anului 202X, instituția bugetară se află în litigiu cu un fost salariat, pentru faptul că acesta a fost concediat contrat prevederilor legale. Salariatul solicită restabilirea în funcție și plata compensației pentru perioada de absență forțată în sumă de 60 000 lei.

La etapa de întocmire a raportului anual, procesul este pe rol, iar serviciul juridic al instituției bugetare estimează că este probabil ca instituția să piardă litigiul.

Având în vedere respectarea condițiilor de recunoaștere a unui provizion: obligația rezultă dintr-un eveniment trecut, ieșirea de resurse este probabilă, suma este estimabilă, instituția înregistrează provizion pentru litigiu aferent după cum urmează:

Dt 235100	"Cheltuieli privind provizioane"	60 000 lei
Ct 525100	"Provizioane pe termen scurt pentru litigii"	60 000 lei

4.5. Prezentarea informațiilor în notele explicative la raportul financiar anual

4.5.1. Pentru fiecare clasă de provizioane, autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte:

- (a) Valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei de gestiune;
- (b) Provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei de gestiune, inclusiv majorările provizioanelor existente;
- (c) Sumele utilizate în cursul perioadei de gestiune;

(d) Sumele anulate în cursul perioadei de gestiune.

Nu sunt prevăzute informații comparative.

5. Datorii contingente

5.1. Autoritatea/instituția bugetară nu trebuie să recunoască în conturile bilanțiere o datorie contingentă. Datoriile contingente ale bugetelor și ale autorităților/instituțiilor bugetare sunt reflectate la subconturi extrabilanțiere distincte.

5.2. Dacă devine probabil că va fi necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru un element care a fost anterior tratat ca datorie contingentă, este recunoscut provizion în rapoartele financiare ale perioadei în care are loc modificarea probabilității (cu excepția cazurilor când nu se poate face o estimare fiabilă).

5.3. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de datorii contingente la data raportării, o scurtă descriere a conținutului datoriei contingente.

Exemplu 3

La sfârșitul anului 202X, instituția bugetară se află în litigiu cu un fost salariat, pentru faptul că acesta a fost concediat contrat prevederilor legale. Salariatul solicită restabilirea în funcție și plata compensației pentru perioada de absență forțată în sumă de 60 000 lei.

La etapa de întocmire a raportului anual, procesul este pe rol, iar serviciul juridic al instituției bugetare estimează că nu există o probabilitate mare ca instituția să piardă litigiul.

Având în vedere nerespectarea condițiilor de recunoaștere a unui provision și anume: ieșirea de resurse este cu o probabilitate mică și incertă, instituția înregistrează o datorie contingentă pentru litigiu aferent la subcontul extrabilanțier:

Dt 822810 "Datorii contingente ale autorității/instituției bugetare" 60 000 lei.

Doar în cazul când, serviciul juridic estimează, ulterior, o pierdere probabilă a litigiului aferent, acesta va fi reflectat ca provizion, iar valoarea din subcontul 822810 se va deconta în baza informației justificate.

6. Active contingente

6.1. Autoritatea/instituția bugetară nu trebuie să recunoască în conturile bilanțiere un activ contingent. Activele contingente ale bugetelor sunt reflectate la subcontul 811440 Creanțe contingente, iar cele ale autorităților/instituțiilor bugetare (de exemplu suma lipsurilor și delapidărilor de mijloace bănești și valori materiale constatate la inventariere și transmise în organele de anchetă, sau suma reclamațiilor înaintate de autorități/instituții bugetare către

organele de anchetă) sunt înregistrate la 8227 Creanțe contingente ale autorității/ instituției bugetare.

6.2. Activele contingente nu sunt recunoscute în conturile bilanțiere, deoarece acest lucru poate duce la recunoașterea veniturilor care nu pot fi realizate niciodată. Cu toate acestea, atunci când realizarea veniturilor este practic sigură, atunci activul aferent nu este un activ contingent și este înregistrat la creanțe.

6.3. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte o scurtă descriere a naturii activelor contingente la data de raportare.

Exemplu 4

În urma inventarierii a fost stabilită lipsa unui calculator, a cărui valoare de bilanț este 7 000 lei. Lipsa a fost comisă din vina gestionarului cu care instituția bugetară are încheiat contract privind răspunderea materială deplină. Gestionarul nu a recunoscut vina și materialele au fost transmise în organele de anchetă.

Până la decizia instanței de judecată, instituția bugetară va reflecta valoarea care urmează a fi recuperată de gestionar la subcontul extrabilanțier după cum urmează:

Dt 822710 "Creanțe privind lipsurile și delapidările de mijloace bănești și valori materiale aflate în organele de anchetă"	7 000 lei.
---	------------

Tabel

Provizioane, datorii contingente, active contingente și rambursări

Prezentul tabel însoțește, dar nu face parte din SNCSP.

Provizioane și datorii contingente

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.		
Există o obligație actuală care probabil necesită o ieșire de resurse.	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.	Există o obligație posibilă sau o obligație actuală, dar este puțin probabilă o ieșire de resurse.
Se recunoaște un provizion.	Nu se recunoaște niciun provizion.	Nu se recunoaște niciun provizion.
Este necesară prezentarea de informații referitoare la provizion.	Este necesară prezentarea de informații referitoare la datoria contingentă.	Nu este necesară prezentarea de informații.

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 „STOCURI”

1. Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru stocuri. O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie valoarea costului ce urmează a fi recunoscută drept activ și reportată până când veniturile aferente sunt recunoscute. 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.

2. Domeniu de aplicare

2.1. Acest standard se aplică tuturor stocurilor, cu excepția:

- (a) Instrumentelor financiare (a se vedea SNCSP *Instrumente financiare*);
- (b) Activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării (a se vedea SNCSP *Agricultura*); și
- (c) Serviciilor în curs de desfășurare furnizate gratuit sau pentru o contravaloare nominală direct ca schimb de la beneficiari.

3. Definiții

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

Valoarea justă este prețul de vânzare estimat al stocurilor în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

Valoarea contabilă este valoarea la care stocurile se evaluează la ieșire și se recunosc în bilanț.

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

Costul de intrare reprezintă totalitatea costurilor aferente achiziției, prelucrării (conversiei) și aducerii stocurilor în formă și în locul utilizării conform destinației.

Stocurile sunt active:

- a) sub formă de materiale consumate pentru necesități proprii în procesul de activitate;
- b) sub formă de materiale utilizate pentru prestarea anumitor servicii;
- c) materiale utilizate pentru reparația curentă
- d) materiale deținute pentru vânzare sau distribuire;
- e) producția în curs de execuție;
- f) materia primă utilizate pentru fabricarea activelor nefinanciare, inclusiv producției

- finite;
- g) materiale procurate pentru revânzare (mărfuri).

4. Evidența analitică a stocurilor

4.1. Sarcinile de bază ale evidenței stocurilor sunt:

- 1) asigurarea integrității și controlului asupra circulației și folosirii corecte a tuturor valorilor materiale;
- 2) respectarea normelor stabilite de stocuri și cheltuieli;
- 3) depistarea oportună a materialelor nefolosite, care urmează a fi realizate în modul stabilit;
- 4) primirea unor informații exacte despre soldurile care se află în depozitele instituțiilor.

4.2. În sectorul bugetar stocurile cuprind combustibil, carburanți și lubrifianți, piese de schimb, produse alimentare, medicamente și materiale sanitare, materiale pentru scopuri didactice, științifice și alte scopuri, materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou, materiale de construcție, accesorii de pat, îmbrăcăminte, încălțăminte, stocuri militare, rezerve materiale, produse în curs de execuție.

4.3. Atunci când un stat menține diverse rezerve materiale, cum ar fi rezerve materiale (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.

4.4. Stocurile militare constau în stocuri de unică folosință, precum muniție, rachete, bombe furnizate de arme sau sisteme de armament. Totuși, unele tipuri de proiectile pot fi contabilizate în conformitate cu SNCSP *Imobilizări corporale* dacă îndeplinesc criteriile de clasificare din respectivul standard.

4.5. În mai multe autorități/instituții bugetare, stocurile vor fi utilizate mai degrabă pentru necesități proprii decât la bunurile achiziționate și deținute în vederea revânzării sau la bunurile produse în vederea vânzării. Costurile suportate în vederea îndeplinirii unui angajament obligatoriu care nu crează stocuri (sau active care sunt descrise în domeniul de aplicare al unui alt Standard) sunt contabilizate în conformitate cu SNCSP *Venituri*.

4.6. În scopul garantării integrității și organizării corecte a evidenței stocurilor este necesar să se asigure organizarea, în modul convenit, a evidenței operațiilor de depozit. Stocurile trebuie păstrate în încăperi special amenajate (depozite). Modul de păstrare a stocurilor în încăperile depozitelor trebuie să asigure operativitatea operațiilor de recepționare, eliberare și inventariere. Responsabilitatea pentru primirea, păstrarea și eliberarea stocurilor se pune în sarcina responsabililor de valori materiale, desemnați prin ordinul conducătorului instituției, cu care se încheie contracte de răspundere materială. Substituirea acestor persoane trebuie să fie însoțită de inventarierea depozitelor și întocmirea actelor de predare-primire, aprobate de conducătorul instituției.

4.7. Locurile de păstrare a valorilor materiale trebuie să fie dotate cu utilaje de cântărit, instrumente de măsurat, vase de măsurat și alte dispozitive de control.

4.8. Contabilitatea analitică a stocurilor se ține în expresie cantitativă și valorică. Evidența valorilor materiale se ține după denumirile materialelor și persoanele responsabile.

4.9. Evidența stocurilor la depozit este dusă de către responsabili de valorile materiale în registrul de evidență a operațiilor de depozit f.nr.12 numai după denumiri, categorii și calitate.

4.10. Contabilitatea exercită sistematic controlul asupra intrării și consumului stocurilor, care se află în depozit, comparând înregistrările proprii cu înregistrările făcute la depozit.

4.11. Materialele și produsele alimentare se înscriu în registrele de evidență a intrării în baza documentelor primare (facturi, acte, etc.) cu data de primire a valorilor. În documentele primare trebuie să fie indicate următoarele date: furnizorul materialelor și produselor alimentare, denumirea, calitatea, cantitatea (greutatea), prețul, suma, data de intrare în depozit și recipisa responsabilului pentru valorile materiale primite.

4.12. În cazurile în care există neconcordanțe cu datele din documentele furnizorului, se întocmește un act de primire f.nr.33. Actul se întocmește de către comisia de primire în două exemplare, cu participarea obligatorie a șefului de depozit și reprezentantului furnizorului. Un exemplar al actului servește pentru evidența stocurilor primite, celălalt – pentru expedierea scrisorii de reclamație furnizorului.

5. Criteriile de recunoaștere

5.1. Recunoașterea stocurilor are loc în cazul respectării simultante a următoarelor criterii:

- a) sunt controlate de autoritate/instituție bugetară, adică se află în proprietatea acesteia;
- b) există probabilitatea obținerii de către autoritate/instituție bugetară a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor;
- c) sunt destinate utilizării în termen de 12 luni sau destinate vânzării;
- d) costul de intrare poate fi determinat în mod credibil.

5.2. În cazul nerespectării acestor criterii, activele procurate sunt recunoscute ca cheltuieli curente, imobilizări corporale sau reflectate în conturi extrabilanțiere. De exemplu: la procurarea stocurilor de materialelor pentru desfășurarea simpozioanelor, conferințelor, seminarelor, deservirea delegațiilor străine acestea sunt reflectate la cheltuieli curente în cazul în care data procurării și data consumului coincid.

6. Contabilitatea intrării stocurilor

6.1. Înregistrarea stocurilor de materiale se efectuează la costul de intrare.

6.2. Costul de intrare a stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile de achiziție, costurile de producție, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul utilizării conform destinației.

6.3. Costul de intrare se determină în funcție de sursa de proveniență a stocurilor cum ar fi: achiziționarea, fabricarea, primirea cu titlu gratuit, intrarea în rezultatul casării activelor imobilizate, etc.

Costul de intrare a stocurilor achiziționate

6.4. Costurile de intrare a stocurilor achiziționate cuprind prețul de cumpărare, taxele vamale de import și alte impozite, costurile de transport, încărcare, descărcare și alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziționate.

Costul de intrare a stocurilor fabricate (de exemplu, a produselor finite și semifabricatelor)

6.5. Costurile de transformare a stocurilor în curs de execuție în stocuri de produse finite sunt suportate în primul rând într-un mediu de producție. Costurile de producție a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu forța de muncă directă, 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, și de 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 forța de muncă indirectă.

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.

Costul de intrare a produselor agricole recoltate din active biologice

6.6. Conform SNCSP *Agricultura*, stocurile care cuprind produsele agricole pe care o autoritate/instituție bugetară le-a recoltat din activele sale biologice trebuie măsurate, la momentul recunoașterii inițiale la valoarea justă minus costurile generate de vânzare la momentul recoltării. Acesta este costul stocurilor la acea dată pentru aplicarea prezentului standard.

Costul de intrare a stocurilor obținute în urma ieșirii/reparației activelor imobilizate

6.7. Stocurile obținute în urma ieșirii/reparației activelor imobilizate, precum și deșeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă.

Costul de intrare a stocurilor primite cu titlu gratuit

6.8. Stocurile primite cu titlu gratuit (din cadrul sistemului bugetar sau cu titlu de donație) se evaluează conform datelor din documentele primare. În cazul în care, valoarea stocurilor primite nu este indicată în documentele primare, valoarea de intrare se determină la valoarea justă.

6.9. Bunurile intrate se înregistrează într-o anumită categorie de stocuri dacă corespund definiției acestei categorii. În cazul în care ulterior destinația bunurilor se modifică acestea pot fi reclasificate în categoria de stocuri corespunzătoare.

7. Evaluarea ulterioară a stocurilor

7.1. La data raportării anuale stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă.

7.2. Valoarea realizabilă netă se referă la suma netă pe care o autoritate/instituție bugetară 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 la data măsurării. Prima este o valoare specifică autorității/instituției bugetare; cea de-a doua nu este. Valoarea realizabilă netă pentru stocuri poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costul de înstrăinare.

7.3. Stocurile se evaluează la valoarea realizabilă netă dacă aceasta este mai mică decât valoarea contabilă a lor, adică în cazul:

- 1) deteriorării sau degradării parțiale a stocurilor;
- 2) învechirii morale parțiale sau totale a stocurilor;
- 3) reducerii prețului de vânzare a stocurilor;
- 4) majorării eventualelor cheltuieli aferente finalizării și vânzării stocurilor etc.

7.4. Suma oricărei diminuări a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca majorare a cheltuielilor din depreciere și majorare a ajustării pentru deprecierea stocurilor.

7.5. Nu se vor efectua înregistrări contabile de majorare a valorii stocurilor pentru cazurile când valoarea realizabilă netă este mai mare decât valoarea contabilă.

7.6. Pentru fiecare perioadă de gestiune ulterioară se efectuează o nouă estimare a valorii realizabile nete a stocurilor. Dacă în perioada precedentă stocurile au fost evaluate în bilanț la valoarea realizabilă netă și la finele perioadei de gestiune rămân în stoc la aceeași valoare, iar circumstanțele s-au schimbat și valoarea realizabilă netă s-a majorat, aceste stocuri se evaluează la suma cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Diferența apărută în limita costului de intrare se contabilizează ca diminuare a ajustării pentru deprecierea stocurilor și majorare a veniturilor din depreciere.

7.7. Valoarea realizabilă netă a stocurilor se determină prin una din următoarele metode:

- 1) metoda elementelor (grupelor de conturi) de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;
- 2) metoda grupelor omogene (sortimente) de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare grupă omogenă de stocuri.

Exemplu cu privire la estimarea valorii realizabile nete este expus în Anexa nr.1.

8. Contabilitatea ieșirii stocurilor

8.1. Stocurile ieșite se evaluează la valoare contabilă care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă: metoda identificării specifice; metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit); metoda costului mediu ponderat.

Metoda identificării specifice

8.2. Costul elementelor de stocuri care nu sunt de obicei identice și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor anumite proiecte trebuie să fie determinat prin identificarea specifică a costurilor lor individuale. 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.

Metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit)

8.3. Costul stocurilor, altele decât cele tratate la punctul 8.2., 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 natura și utilizare similare pentru autoritate/instituție bugetară. Pentru stocurile de natura sau utilizare diferită pot fi justificate metode diferite de determinare a costului. Formula FIFO prevede elementele de stoc care au fost cumpărate primele sunt vândute primele și, prin urmare, elementele care rămân în stoc la sfârșitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse cel mai recent.

Exemplu cu modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieșire a stocurilor este expus în Anexa nr.2.

Metoda costului mediu ponderat

8.4. Prin formula costului mediu ponderat, se calculează costul fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate de-a lungul perioadei de gestiune. Media poate fi calculată periodic sau în funcție de circumstanțele în care se găsește autoritatea/instituția bugetară, în dependență de fiecare intrare de stoc suplimentar.

Exemplu cu modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat este expus în Anexa nr.3.

8.5. Utilizarea stocurilor pentru necesitățile proprii se efectuează prin înregistrare de cheltuieli în perioada de gestiune aferentă.

8.6. Cheltuielile de ieșire a materialelor în cazul realizării, pierderilor suportate în urma calamităților naturale și alte evenimente excepționale, depistării lipsurilor la inventariere se înregistrează la valoarea contabilă.

8.7. Realizarea, distribuirea stocurilor se reflectă prin înregistrare de cheltuieli în perioada în care s-a calculat venitul respectiv.

8.8. Dacă nu există venituri aferente, cheltuielile sunt recunoscute atunci când bunurile sunt distribuite sau atunci când se prestează serviciul respectiv.

8.9. Utilizarea stocurilor în curs de execuție pentru obținerea produselor finale, se reflectă la valoarea contabilă.

8.10. Transmiterea stocurilor cu titlu gratuit în cadrul sistemului bugetar se efectuează la valoarea contabilă.

8.11. Transmiterea stocurilor cu titlu gratuit din afara sistemului bugetar (conform prevederilor legale) se efectuează la valoarea contabilă.

8.12. Transmiterea stocurilor cu drept de proprietate instituțiilor publice la autogestiune, ca contribuție în capitalul social al întreprinderilor de stat/ întreprinderilor municipale se efectuează la valoarea justă.

8.13. Casarea lenjeriei și accesoriilor de pat uzate și deteriorate se efectuează, ținându-se cont de termenul de utilizare stabilit de către ministere și departamente pentru sistemul lor, în baza actului de casare f.nr.29 "Proces-verbal de casare a lenjeriei și accesoriilor de pat, uneltelor, inventarului de producție și a celui gospodăresc", aprobat de către primar sau conducătorul instituției.

Trecerea la cheltuieli a îmbrăcăminții și încălțăminții se efectuează în momentul repartizării (distribuirii) la angajați (beneficiari), iar accesoriile de pat se trec la cheltuieli în momentul scoaterii din uz a acestora în rezultatul deteriorării sau expirării termenului de exploatare.

8.14. Casarea anvelopelor și acumulatorilor uzate și deteriorate se efectuează, ținându-se cont de termenul de utilizare stabilit de către autorități publice centrale/locale, în baza actului de casare aprobat de către conducătorul autorității/instituției bugetare sau de altă persoană împuternicită. Trecerea la cheltuieli a pieselor de schimb (anvelopelor și acumulatorilor) se efectuează în momentul scoaterii din uz a acestora în rezultatul deteriorării sau expirării termenului de exploatare.

8.15. Rechizitele de birou achiziționate și totodată eliberate pentru necesitățile curente, pot fi trecute la cheltuielile efective, suma lor totală de intrare și consum fiind reflectată în subcontul de nivelul II 336230 "Casarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou". Persoana care a primit aceste materiale trebuie să semneze actele care confirmă achiziționarea și primirea lor.

8.16. Reglementările ce țin de normativele de decontare a materialelor în autoritățile/instituțiile bugetare se elaborează de către ministerul de ramură.

8.17. Ambalajul returnabil sau pentru schimb (butoaie, bidoane, lăzi, sticle etc.), atât cel eliberat (deșert), cât și cel cu valori materiale, se ține la evidență după grupurile sau tipurile respective conform prețurilor indicate în notele de plată ale furnizorilor. La restituirea sau realizarea ambalajului, diferența dintre prețul de achiziție și prețul cu care a fost comercializat ambalajul se raportează la alte cheltuieli sau la alte venituri.

8.18. 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.

8.19. Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu, un stoc folosit drept componentă de imobilizare corporală construită în regie proprie. Stocurile alocate în acest fel unui alt activ sunt recunoscute ca o cheltuială pe parcursul duratei de viață utilă a acelui activ.

8.20. Eliberarea materialelor de la depozit se efectuează în baza documentelor aprobate de către primar sau conducătorul instituției. Pentru eliberarea materialelor se folosesc următoarele documente:

- a) **factura (cerere) f.nr.31** se utilizează la eliberarea materialelor de la depozit și la transferarea lor în interiorul instituției. Factura (cererea) se eliberează, de regulă, într-un singur exemplar, dacă nu a fost stabilită o altă ordine de către autoritățile publice centrale ale Republicii Moldova, de comun acord cu Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.
- b) **meniul-cerere f.nr.32** se folosește pentru eliberarea de la depozit a produselor alimentare. Meniul-cerere se întocmește zilnic în baza normelor de repartitie a alimentelor și ținându-se cont de numărul persoanelor incluse în porție.

Meniul-cerere cu semnăturile persoanelor privind eliberarea și primirea produselor alimentare se transmite la contabilitate în termenele stabilite în grafic, dar nu mai rar de trei ori pe lună.

Eliberarea produselor alimentare în instituțiile profilactico-medicale se efectuează în baza documentelor stabilite prin instrucțiunea Ministerului Sănătății, de comun acord cu Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

- c) **borderoul pentru eliberarea nutrețului și furajului f.nr.17.** Nutrețul și furajul se eliberează de la depozit în limitele normelor stabilite.
- d) **borderoul de eliberare a materialelor pentru necesitățile instituției f.nr.15** se folosește pentru eliberarea materialelor de uz gospodăresc, materialelor pentru scopuri didactice etc., pe parcursul lunii. Înregistrările în borderou nu se fac în ordine cronologică, ci pentru fiecare tip de materiale trebuie să se rezerveze un anumit număr de rânduri, pentru ca la sfârșitul lunii să se poată face totalul general pentru fiecare tip de material;
- e) **fișa de ridicare a materialelor f.nr.18** se folosește atât la eliberarea zilnică a materialelor și combustibilului, cât și după anumite intervale de timp pe parcursul lunii.

Fișa pentru ridicarea materialelor se eliberează fiecărui destinatar pentru câteva denumiri de materiale, în scopul consumării lor conform destinației. Această fișă se eliberează în două exemplare, unul dintre care, cu semnătura destinatarului, se păstrează la depozit, iar celălalt – la destinatar. Dacă livrarea se efectuează zilnic, fișa de ridicare a materialelor se eliberează pe un termen de 15 zile, iar când are loc periodic – pentru o lună.

Materialele și combustibilul se eliberează în limitele stabilite la prezentarea de către destinatar a exemplarului sau a fișei de ridicare a materialelor. Eliberarea materialelor peste limitele stabilite se efectuează în baza facturii (cererii) f.nr.31.

În cazurile în care eliberarea combustibilului în baza facturii (cererii) sau a fișei de ridicare a materialelor este imposibilă, anularea consumului de combustibil se face în baza procesului-verbal de măsurare a soldului. În cazul deficitului fixat în procesul-verbal de măsurare în comparație cu normele de consum prevăzute, conducătorul instituției ia măsuri în vederea stabilirii cauzelor excedentului de consum și, în caz de necesitate – pentru sancționare.

- f) **foaia de parcurs f. nr. 36** se utilizează pentru justificarea consumului de combustibil. Casarea combustibilului se efectuează în baza normelor stabilite pentru fiecare tip de autoturism. Normele consumului de combustibil sunt aprobate

anual în baza deciziei consiliului local/ordinului conducătorului autorității/instituției bugetare în conformitate cu specificațiile tehnice ale autoturismului.

Periodicitatea întocmirii foii de parcurs este în funcție de necesitățile autorității/instituției bugetare (zilnic/săptămânal/lunar).

- g) **scrisoarea de trăsură interdepartamentală** se folosește în instituții și organizații la transportarea mărfurilor pentru necesitățile proprii instituției cu automobile proprii;
- h) **bonul de livrare f.nr.35** se utilizează la deplasarea activelor între instituțiile bugetare fără statut de persoană juridică, precum și la deplasarea activelor în cadrul aceleiași autorități/instituții bugetare, inclusiv la transmiterea activelor de la o persoană cu răspundere materială la alta.

9. Prezentarea informațiilor în notele explicative la raportul financiar anual

9.1. Rapoartele financiare trebuie să dezvăluie următoarele informații:

- (a) Politicile contabile adoptate la măsurarea stocurilor, inclusiv formulele folosite pentru determinarea costului;
- (b) Valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii corespunzătoare autorității/instituției bugetare;
- (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 stocurilor evaluate la valoarea realizabilă netă;
- (f) Suma ajustării pentru deprecierea stocurilor recunoscută și/sau decontată în perioada de gestiune;
- (g) Valoarea oricărei reluări a unei reduceri recunoscute în contabilitate și cauzele.

Estimarea valorii realizabile nete

În urma inventarierii pentru anul 202X, autoritatea bugetară a estimat valoarea realizabilă netă pentru 3 sortimente de stocuri și a efectuat înregistrările contabile pentru ajustarea valorii contabile la valoarea realizabilă netă (Tabel 1). În anul 202X+1, autoritatea bugetară efectuează o ulterioară estimare a stocurilor aferente și înregistrează în contabilitate rezultatul obținut conform tabeli 1.

Tabel 1. Evaluare ulterioară a stocurilor la valoarea realizabilă netă pentru anul 202X

Nr .	Sortimentul	Valoarea contabilă, lei			Valoarea realizabilă netă, lei			Valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă, lei	Diferența între valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă
		Cantitatea, bucăți	Preț unitar, lei	Suma	Cantitatea, bucăți	Preț unitar, lei	Suma		
1	Încălțăminte botine	10	400	4000	10	350	3500	3500	500
2	Încălțăminte cizme	20	500	10000	20	700	14000	10000	-4000
3	Încălțăminte pantofi	8	750	6000	8	325	2600	2600	3400

Pe baza rezultatului obținut se înregistrează ajustări pentru sortimentele la care s-au depistat deprecieri:

Pentru încălțăminte botine:

Dt 233100 "Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea stocurilor"	500 lei
Ct 393180 "Ajustări pentru deprecierea accesoriilor de pat, îmbrăcămintei, încălțăminteii"	500 lei;

Pentru încălțăminte pantofi:

Dt 233100 "Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea stocurilor "	3 400 lei
Ct 393180 "Ajustări pentru deprecierea accesoriilor de pat, îmbrăcămintei, încălțăminteii"	3 400 lei

Modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieșire a stocurilor

Date inițiale. Stocul de materiale la 1 noiembrie 202X la o autoritate/instituție bugetară a constituit 800 kg cu costul de intrare 25,50 lei/kg. În cursul lunii noiembrie 202X la depozitul de materiale au avut loc următoarele operațiuni:

- 1) 3 noiembrie – intrare 300 kg la prețul de 24,00 lei/kg;
- 2) 7 noiembrie – intrare 500 kg la prețul de 25,00 lei/kg;
- 3) 12 noiembrie – ieșire (consum) 1000 kg;
- 4) 20 noiembrie – intrare 400 kg la prețul de 26,0 lei/kg;
- 5) 29 noiembrie – ieșire (consum) 400 kg.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei FIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1 Calculul costului materialelor consumate în baza metodei FIFO după fiecare ieșire

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 noiembrie 202X	–	–		–	–		800	25,50	20 400
3 noiembrie 202X	300	24,00	7 200	–	–		800	25,50	20 400
							300	24,00	7 200
							1 100	–	27 600
7 noiembrie 202X	500	25,00	12 500	–	–		800	25,50	20 400
							300	24,00	7 200
							500	25,00	12 500
							1600	–	40 100
12 noiembrie 202X	–	–		800	25,50	20 400	100	24,00	2 400
				200	24,00	4 800	500	25,00	12 500
				1 000	–	25 200	600	–	14 900
20 noiembrie 202X	400	26,0	10 400	–	–		100	24,00	2 400
							500	25,00	12 500
							400	26,0	10 400
							1 000	–	25 300
29 noiembrie 202X	–	–	–	100	24,00	2 400	200	25,00	5 000
				300	25,00	7 500	400	26,0	10 400
				400	–	9 900	600	–	15 400
30 noiembrie 202X (total)	1 200	–	30 100	1 400	–	35 100	600	–	15 400

Potrivit metodei FIFO materialele eliberate de la depozit se evaluează astfel:

- la data de 12 noiembrie 202X:

800 kg la prețul de 25,50 lei/kg = 20 400 lei

200 kg la prețul de 24,00 lei/kg	=	4 800 lei
Total 1 000 kg		25 200 lei

- la data de 29 noiembrie 202X:

100 kg la prețul de 24,00 lei/kg	=	2 400 lei
300 kg la prețul de 25,00 lei/kg	=	7 500 lei
Total 4700 kg		9 900 lei

Costul stocului final de materiale se determină astfel:

a) costul stocului inițial –	20 400 lei
b) costul materialelor intrate –	30 100 lei
c) costul materialelor consumate –	35 100 lei
Valoarea stocului final (a + b – c)	15 400 lei

Conform calculelor efectuate autoritatea/instituția bugetară contabilizează următoarele fapte economice:

1. Reflectarea materialelor de construcție procurate:

Dt 337110 "Procurarea materialelor de construcție"
 Ct 519220 "Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar".

2. Înregistrarea costului materialelor consummate:

Dt 221170 "Cheltuieli privind utilizarea materialelor de construcții"
 Ct 337230 "Casarea materialelor de construcție"

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat

Date inițiale. Utilizând datele din Anexa 2 să presupunem că autoritatea/instituția bugetară evaluează ieșirile de materiale conform metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare.

În baza datelor din exemplu, costul materialelor consumate se determină în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2 Calculul costului materialelor consumate conform metodei costului mediu ponderat determinat după fiecare intrare

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 noiembrie 202X	–	–		–	–		800	25,50	20 400
3 noiembrie 202X	300	24,00	7 200	–	–		1 100	25,09	27 600
7 noiembrie 202X	500	25,00	12 500	–	–		1 600	25,062	40 100
12 noiembrie 202X	–	–		1 000	25,062	25 062	600	25,062	15 038
20 noiembrie 202X	400	26,0	10 400	–	–		1 000	25,438	25 438
29 noiembrie 202X	–	–		400	25,438	10 175,20	600	25,438	15 262,80
30 noiembrie 202X (total)	1 200	–	30 100	1 400	–	35 237,20	600	25,438	15 262,80

- Costul mediu ponderat după intrarea din 3 noiembrie 202X:

$$\frac{20\,400 \text{ lei} + 7\,200 \text{ lei}}{800 \text{ kg} + 300 \text{ kg}} = \frac{27\,600 \text{ lei}}{1\,100 \text{ kg}} = 25,09 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 7 noiembrie 202X:

$$\frac{27\,600 \text{ lei} + 12\,500 \text{ lei}}{1\,100 \text{ kg} + 500 \text{ kg}} = \frac{40\,100 \text{ lei}}{1\,600 \text{ kg}} = 25,062 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 20 noiembrie 202X:

$$\frac{15\,038 \text{ lei} + 10\,400 \text{ lei}}{600 \text{ kg} + 400 \text{ kg}} = \frac{25\,438 \text{ lei}}{1\,000 \text{ kg}} = 25,438 \text{ lei/kg};$$

Conform metodei costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare, materialele eliberate din depozit se evaluează astfel:

- la 12 noiembrie 202X – în sumă de 25 062 lei (1 000 kg × 25,062 lei/kg);
- la 29 noiembrie 202X – în sumă de 10 175,20 lei (400 kg × 25,438 lei/kg).

Costul stocului final de materiale poate fi determinat prin următoarele două variante:

Varianta I

a) costul stocului inițial –	20 400 lei;
b) costul materialelor intrate –	30 100 lei;
c) costul materialelor consumate –	35 237,20 lei;
Costul stocului final ($a + b - c$)	15 262,80 lei

Varianta II

a) cantitatea stocului final – 600 kg;	
b) costul mediu ponderat la sfârșitul perioadei – 25,438 lei;	
Costul stocului final ($a \times b$)	15 262,80 lei.

НСБУПС «УЧЕТНЫЕ ПОЛИТИКИ, ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И ОШИБКИ»

1. Цель

1.1. Цель настоящего стандарта состоит в установлении критериев отбора и изменения учетных политик, вместе с порядком отражения в бухгалтерском учете и представлении информации об изменениях учетных политик, изменениях оценочных значений и исправлении ошибок.

Настоящий стандарт направлен на повышение релевантности и достоверности финансовых отчетов бюджетного органа/учреждения, сопоставимости таких финансовых отчетов во времени и сопоставимости с финансовыми отчетами других бюджетных органов/учреждений.

2. Область применения

2.1. Настоящий стандарт подлежит применению при утверждении учетной политики и при бухгалтерском учете изменений в учетных политиках, изменений оценочных значений и исправлений ошибок.

3. Определения

3.1. Следующие понятия используются в настоящем стандарте со значением, приведенным ниже:

Учетные политики – нормативная база, содержащая принципы, основы, соглашения, правила и специфические практики, применяемые каждым бюджетным органом/учреждением для ведения бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

Перспективное применение изменения учетной политики – применение изменений учетных политик с даты утверждения изменения учетной политики или с даты, установленной в акте о внесении изменений.

Ретроспективное применение – применение измененных учетных политик таким образом, как если бы соответствующая политика применялась в предыдущих отчетных периодах.

Оценочные значения – прогнозы и предположения, допущенные бюджетным органом/учреждением для оценки элементов (объектов) учета в условиях неопределенности.

Изменение оценочного значения – корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или размера периодического потребления актива, возникающая в результате оценки текущего состояния активов и обязательств, а также ожидаемых будущих выгод и обязательств, связанных с ними. Изменения оценочных значений обусловлены появлением новой информации или новыми обстоятельствами и, следовательно, не являются исправлением ошибок.

Перспективное применение признания влияния изменения оценочных значений – признание влияния изменения оценочных значений и его отражение в текущем отчетном периоде, в котором произошло изменение.

Ретроспективное исправление – исправление признания, оценки и представления стоимости элементов учета в финансовых отчетах за предыдущие отчетные периоды.

Неприменимо

Применение положения является невозможным, если бюджетный орган/учреждение не может его применить после осуществления всех разумных усилий в этом направлении. Для предыдущего отчетного периода ретроспективное применение изменения учетной политики или осуществление ретроспективного исправления ошибки является невозможным, если последствия такого применения не поддаются определению.

Бухгалтерские ошибки – пропуски и неверное представление информации в бухгалтерском учете и/или финансовых отчетах бюджетного органа/учреждения.

Ошибки предыдущих периодов – пропуски и неверное представление, содержащееся в финансовых отчетах бюджетного органа/учреждения за один или несколько предыдущих отчетных периодов, возникшее вследствие неиспользования или ошибочного использования достоверной информации, которая:

- с) была доступна на момент утверждения финансовых отчетов за соответствующие периоды Министерством финансов; и
- d) могла быть, в разумных пределах, получена и учтена при составлении и представлении тех финансовых отчетов.

К таким ошибкам относятся последствия математических ошибок, ошибки при применении учетных политик, неверная регистрация суммы или бухгалтерского счета, игнорирование или неправильная интерпретация фактов, а также случаи мошенничества.

Порог существенности

Бухгалтерская ошибка или бухгалтерская информация считается существенной, если она может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовых отчетов. Бюджетный орган/учреждение самостоятельно оценивает существенность бухгалтерских ошибок/бухгалтерской информации, принимая во внимание их характер и величину. Порог существенности бухгалтерских ошибок/бухгалтерской информации устанавливается в учетных политиках бюджетного органа/учреждения.

4. Учетные политики

4.1. Выбор и применение учетных политик

4.1.1. Бюджетные органы/учреждения разрабатывают и утверждают учетные политики на основании положений настоящего стандарта. Учетные политики утверждаются приказом/решением.

4.1.2. Органы центрального публичного управления, на основе типовой учетной политики (приложение № 1), разрабатывают и утверждают учетные политики с предварительным согласованием с Министерством финансов.

4.1.3. Бюджетные учреждения разрабатывают и утверждают учетные политики с предварительным согласованием с вышестоящим органом центрального публичного управления.

4.1.4. Органы местного публичного управления первого уровня, а также бюджетные учреждения, подведомственные органам местного публичного управления второго уровня, на основе типовой учетной политики (приложение № 1), разрабатывают и утверждают учетные политики с предварительным согласованием с финансовыми управлениями.

4.1.5. Учетные политики органов местного публичного управления второго уровня, разрабатываемые на основе типовой учетной политики (приложение № 1), утверждаются финансовыми управлениями.

4.1.6. Министерство финансов устанавливает требования к типовым учетным политикам, применяемые ко всем бюджетным органам/учреждениям в соответствии с НСБУПС. В учетные политики не включаются единые/общие правила и способы бухгалтерского учета.

4.1.7. Если НСБУПС не устанавливают методы ведения бухгалтерского учета по конкретному аспекту (вопросу), бюджетный орган/учреждение вправе разработать соответствующий метод с учетом положений нормативной базы, регулирующей сферу бухгалтерского учета, а также базы, регулирующей аналогичные аспекты, с предварительным согласованием с Министерством финансов.

4.1.8. В случаях, когда методология бухгалтерского учета, связанная со спецификой курируемого сектора, излагается в объемном тексте, бюджетный орган/учреждение утверждает ее посредством приказа, который прилагается к учетным политикам.

4.1.9. Организация аналитического бухгалтерского учета каждым бюджетным органом/учреждением относится к сфере их ответственности.

4.1.10. Учетные политики разрабатываются, утверждаются и применяются с соблюдением бухгалтерских принципов, предусмотренных НСБУПС, и в соответствии с положениями нормативной базы, регулирующей ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности в бюджетном секторе.

4.2. Изменения учетных политик и порядок их применения

4.2.1. Утвержденные учетные политики применяются от одного отчетного периода к другому при условии, что в них не вносились изменения.

4.2.2. Учетные политики изменяются только в следующих случаях:

- d) изменение нормативной базы, регулирующей ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности в бюджетном секторе, в результате чего изменяются правила/способы бухгалтерского учета,
- e) изменение условий деятельности бюджетных органов/учреждений, включая их реорганизацию, изменение выполняемых ими полномочий/функций,

- f) дополнение бюджетным органом/учреждением учетной политики новыми/собственными бухгалтерскими правилами/подходами, характерными для управляемого сектора, в целях представления финансовой информации в более релевантном и достоверном виде.

4.2.3. Учетные политики применяются начиная с отчетного периода, следующего за отчетным периодом, в котором они были утверждены/изменены. В случаях, указанных в пункте 4.2.2, учетные политики изменяются в течение отчетного периода и применяются перспективно (с момента утверждения).

4.2.4. Изменение способа ведения бухгалтерского учета элемента бухгалтерского учета с кассового метода на метод начисления или наоборот является изменением учетной политики.

4.2.5. Изменение способа регистрации, признания или оценки (измерения) экономического факта рассматривается как изменение учетной политики.

4.2.6. Бюджетный орган/учреждение применяет изменения учетной политики, возникающие в результате утверждения/изменения НСБУПС и нормативной базы, регулирующей ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности в бюджетном секторе, в соответствии с соответствующими переходными положениями, предусмотренными нормативной базой, утвержденной/измененной Министерством финансов.

4.2.7. Изменения учетных политик могут применяться ретроспективно только по решению Министерства финансов с представлением переходных положений. В случаях, когда Министерством финансов ретроспективное применение оценивается как непрактичное, Министерство финансов разрабатывает инструкции по перспективному применению учетных политик, начиная с текущего отчетного периода.

4.2.8. При ретроспективном применении бюджетный орган/учреждение корректирует значения сравнительных показателей финансовых отчетов в отчетном периоде, в котором были изменены учетные политики.

4.2.9. Ретроспективная корректировка изменений учетных политик осуществляется посредством записей на субсчетах бухгалтерского учета в соответствии с нормативной базой, регулирующей ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности в бюджетной системе.

4.2.10. В случае ретроспективного применения измененной учетной политики финансовые отчеты за предыдущие периоды (предыдущие годы) не подлежат пересмотру, замене или повторной передаче пользователям финансовых отчетов.

4.3. Раскрытие информации в пояснительных записках к годовому финансовому отчету

4.3.1. Относительно информации, связанной с изменениями учетных политик, в случаях, когда такие изменения: а) оказывают влияние на текущий период или на любой предыдущий период; б) могут оказать влияние на будущие периоды, бюджетный орган/учреждение раскрывает в пояснительной записке следующую информацию:

- (e) Основание внесения изменений в учетные политики;
- (f) Содержание изменений учетных политик;
- (g) Для текущего периода, величину корректировки по каждому затронутому элементу-строке финансового отчета;
- (h) в случае ретроспективного применения, описание переходных положений.

4.3.2. Финансовые отчеты последующих отчетных периодов не должны повторять указанные раскрытия информации.

5. Изменения оценочных значений

5.1. В результате неопределенностей, связанных с оказанием услуг, коммерческой деятельностью и иными видами деятельности, многие элементы финансовых отчетов не могут быть оценены с точностью, а могут быть только рассчитаны примерно. Оценочные значения предполагают профессиональные суждения, основанные на последних достоверных доступных данных. Например, могут оцениваться:

- (f) Безнадежные дебиторские задолженности;
- (g) Справедливая стоимость активов;
- (h) Срок полезного использования долгосрочных материальных активов;
- (i) Чистая стоимость реализации запасов;
- (j) Остаточная стоимость долгосрочных материальных активов.

Пример 1

Бюджетный орган/учреждение ввел в эксплуатацию в начале 202X года оборудование с первоначальной стоимостью 480 000 леев. Срок полезного использования оборудования согласно КATALOGу основных средств составляет 8 лет. В конце 202X+2 года бюджетное учреждение установило срок использования оборудования 3 года.

В приведенной в примере ситуации изменение оценочного значения влияет на результаты последующих лет (202X+3, 202X+4, 202X+5). До изменения срока полезного использования годовая сумма износа оборудования составляла 60 000 леев (480 000 леев : 8 лет). На конец 202X+2 года износ оборудования составил 180 000 леев (60 000 леев x 3 года). После изменения срока полезного использования бюджетное учреждение рассчитывает годовой износ оборудования в размере 100 000 леев [(480 000 леев – 180 000 леев) : 3 года] и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дт 231400	«Расходы на износ машин и оборудования»	100 000 леев
Кт 391400	«Износ машин и оборудования»	100 000 леев

Пример 2

В феврале 202X+1 года бюджетный орган/учреждение реализует металлический лом, полученный в результате списания оборудования. Чистая стоимость реализации выбывающих материалов составляет 1 500 леев. Балансовая стоимость металлического лома на 31.12.202X года составляет 2 000 леев.

Исходя из данных примера, запас материалов (металлический лом) обесценился, и требуется корректировка его балансовой стоимости. Следовательно, бюджетный орган/учреждение отражает в 202X году влияние изменения оценочного значения в размере 500 леев (1 500 леев – 2 000 леев), следующим образом:

Дт 233100	«Расходы на корректировки по обесценению запасов»	500 леев
Кт 393190	«Корректировки по обесценению других материалов»	500 леев

5.2. Использование оценок является существенной частью составления финансовых отчетов и не подрывает их достоверность.

5.3. Оценочное значение может потребовать пересмотра, если изменяются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или последующего опыта. По своей природе пересмотр оценки не связан с предыдущими периодами и не представляет собой исправление ошибки.

5.4. Изменение применяемой базы оценки (измерения) представляет собой изменение учетной политики, а не изменение оценочных значений. Когда трудно разграничить изменение учетной политики и изменение оценочных значений, изменение рассматривается как изменение оценочных значений.

5.5. В той мере, в какой изменение оценочных значений приводит к изменению активов и обязательств или влияет на элемент чистых активов, оно признается путем

корректировки балансовой стоимости актива, обязательства или элемента чистых активов в периоде изменения.

5.6. Влияние изменения оценочного значения, кроме изменений, подпадающих под действие пункта 5.5., признается перспективно посредством включения его в состав доходов или расходов.

5.7. Перспективное признание влияния изменения оценочных значений означает, что изменение применяется к экономическим фактам, начиная с даты изменения оценочных значений. Изменение оценочных значений может затрагивать только доходы или расходы текущего отчетного периода, а также будущих отчетных периодов.

5.8. Изменение оценки срока полезного использования амортизируемого актива или будущих экономических выгод от его использования влияет на величину расходов по амортизации в текущем периоде и в каждом последующем периоде в течение оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях влияние изменения, относящегося к текущему периоду, признается как доход или расход текущего периода. При наличии влияния для будущих периодов оно признается в соответствующих будущих периодах.

5.9. Раскрытие информации в пояснительных записках к годовому финансовому отчету

5.9.1. Бюджетный орган/учреждение должен раскрывать содержание изменения оценочного значения, которое оказывает влияние в текущем периоде или ожидается, что окажет влияние в будущих периодах.

5.9.2. Если величина влияния изменения оценочных значений в будущих периодах не раскрывается вследствие невозможности ее определения, бюджетный орган/учреждение должен указать этот факт.

6. Ошибки

6.1. Ошибки могут возникать в бухгалтерском учете при признании, оценке, представлении или описании элементов финансовых отчетов.

6.2. Не рассматриваются в качестве ошибок изменения учетных политик и бухгалтерских оценок, излишки и недостатки активов и обязательств, выявленные при инвентаризации, суммы штрафов, пени и возмещений причиненного ущерба, суммы списанных безнадежных дебиторских задолженностей и списанных обязательств с истекшим сроком, убытки от возврата активов, поставленных в предыдущие годы, суммы дисконтов и снижений цен предоставленных/полученных в отчетном периоде за поставки/закупки, осуществленные в предыдущие годы.

6.3. Финансовые отчеты не соответствуют нормативной базе, если они содержат или существенные ошибки, или несущественные ошибки, допущенные в целях достижения определенного представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств бюджетного органа/учреждения.

6.4. Порядок исправления ошибок зависит от периода, в котором они были допущены и периода их выявления:

- 5) ошибка, допущенная и выявленная в том же отчетном периоде, корректируется исправительными записями в месяц ее выявления;
- 6) ошибка, допущенная в текущем отчетном периоде, и выявленная после окончания этого периода, но до подписания финансовых отчетов, корректируется исправительными записями в последний рабочий день года;
- 7) ошибка, допущенная в каком-либо предыдущем отчетном периоде и выявленная до окончания текущего отчетного периода (но после утверждения финансовых отчетов за период, в который допущена ошибка), корректируется исправительными записями в месяце ее выявления;
- 8) ошибка, допущенная в каком-либо предыдущем отчетном периоде, выявленная после окончания текущего отчетного периода, но до утверждения финансовых отчетов, корректируется исправительными записями в последний день текущего отчетного периода.

6.5. Исправление ошибки допущенной и выявленной в текущем отчетном периоде осуществляется следующим образом:

- 5) в случае выявления ошибочной корреспонденции бухгалтерских счетов – аннулируется ошибочная корреспонденция путем сторнировочной записи (сумма со знаком «минус») с одновременным отражением правильной бухгалтерской записи;
- 6) если ошибочно отраженная в учете сумма больше, чем правильная сумма – разница аннулируется путем сторнировочной записи;
- 7) если ошибочно отраженная в учете сумма меньше, чем правильная сумма – разница отражается дополнительной бухгалтерской записью в той же корреспонденции счетов;
- 8) в случае отсутствия бухгалтерской записи – составляется соответствующая бухгалтерская запись.

Пример 3

В феврале 202X+1 года при составлении финансовых отчетов за 202X год бюджетное учреждение выявило, что в первоначальную стоимость оборудования, приобретенного в декабре 202X года, не были включены транспортные расходы в сумме 10 500 леев. Эта сумма была ошибочно отнесена к расходам (услуги по транспортировке).

Исходя из данных примера, выявлена ошибка текущего периода, и она исправляется до утверждения финансовых отчетов.

Таким образом, бюджетное учреждение по состоянию на 31 декабря 202X года отражает исправление допущенной ошибки следующим образом:

1. Сторнирование неверной формулы:

Дт 222400	«Услуги по транспортировке»	-10 500 леев
Кт 519220	«Задолженности перед поставщиками вне бюджетной системы»	-10 500 леев

2. Составление верной формулы:

Дт 314110	«Приобретение машин и оборудования»	10 500 леев
Кт 519220	«Задолженности перед поставщиками вне бюджетной системы»	10 500 леев

6.6. Ошибки, совершенные в предыдущих отчетных периодах и выявленные в текущем отчетном периоде, исправляются перспективно посредством субсчета II уровня 723100 «Корректировка результатов предыдущих лет бюджетных органов/учреждений».

6.7. Бюджетный орган/учреждение должен раскрывать информацию о существенных ошибках предыдущих отчетных периодов в пояснительных записках к первому комплекту финансовых отчетов, составленному после их выявления.

Пример 4

В мае 202X+1 года было выявлено, что бюджетный орган/учреждение не отразил начисленные доходы в сумме 40 500 леев, возникшие из договора оказания услуг за 202X год.

Исходя из данных примера, бюджетный орган/учреждение выявил ошибку предыдущего периода и исправляет ее в текущем отчетном периоде следующим образом:

Дт 419220	«Задолженности клиентов вне бюджетной системы»	40 500 леев
Кт 723100	«Исправление результатов предыдущих лет бюджетных органов/учреждений»	40 500 леев.

Пример 5

Бюджетное учреждение в мае 202X+1 года выявило отсутствие регистрации налоговой накладной (дата поставки 20.06.202Xгода.), относящейся к приобретению оборудования на сумму 60 000 леев.

Исходя из данных примера, бюджетный орган/учреждение выявил ошибку предыдущего периода и исправляет ее в текущем отчетном периоде следующим образом:

1. Отражение (исправление) первоначальной стоимости основного средства:

Дт 314110	«Приобретение машин и оборудования»	60 000 леев
Кт 723100	«Исправление результатов предыдущих лет бюджетных органов/учреждений»	60 000 леев

2. Расчет (исправление) суммы износа ($60\,000 \text{ леев} : 60 \text{ месяцев} \times 6 \text{ месяцев}$):

Дт 723100	«Исправление результатов предыдущих лет бюджетных органов/учреждений»	6 000 леев
Кт 391400	«Износ машин и оборудования»	6 000 леев

3. Исправление задолженности:

Дт 723100	«Исправление результатов предыдущих лет бюджетных органов/учреждений»	60 000 леев
Кт 519220	«Задолженности перед поставщиками вне бюджетной системы»	60 000 леев

6.8. Исправление ошибки предыдущего периода не влияет на доходы или расходы текущего отчетного периода.

6.9. Исправления ошибок отличаются от изменений бухгалтерских оценок. Оценочные значения по своей природе, являются приблизительными величинами, которые могут требовать пересмотра по мере появления дополнительной информации.

6.10. Раскрытие ошибок предыдущего периода в пояснительных записках к годовому финансовому отчету

6.10.1. Бюджетный орган/учреждение должен раскрывать следующую информацию:

- c) Содержание существенной ошибки предыдущего периода и описание каждого затронутого элемента-строки финансового отчета;
- d) Причина совершения ошибки в предыдущих периодах.

6.10.2. Исправление ошибок, совершенных в предыдущих отчетных периодах, не предполагает изменение и повторное представление финансовых отчетов за предыдущие годы.

6.10.3. Финансовые отчеты последующих периодов не должны повторять указанные раскрытия информации.

к НСБУПС «УЧЕТНЫЕ ПОЛИТИКИ, ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И ОШИБКИ»

ТИПОВЫЕ УЧЕТНЫЕ ПОЛИТИКИ

1. Общие положения

1.1. _____

(Наименование бюджетного органа/учреждения)

создан на основании Закона № _____ и зарегистрирован в _____ в установленном порядке, с местонахождением по адресу _____.

1.2. Согласно своему уставу _____

(Наименование бюджетного органа/учреждения)

является бюджетным органом/учреждением со статусом юридического лица, которое распоряжается собственными средствами в пределах утвержденных бюджетов, осуществляет функции по учету и рациональному и прозрачному использованию финансовых средств.

Учетная политика _____

(Наименование бюджетного органа/учреждения)

разработана в соответствии с требованиями и положениями, установленными Законом о бухгалтерском учете № 113/2007 и НСБУПС *Учетные политики, изменения оценочных значений и ошибки*.

Цель и основное назначение Учетных политик

_____ (Наименование бюджетного органа/учреждения)

состоят в определении комплекса принципов, правил, методов и процедур, применяемых для организации бухгалтерского учета в деятельности бюджетного органа/учреждения, с целью обеспечения прозрачности в использовании средств собственного бюджета.

2. Общие правила организации бухгалтерского учета в бюджетном органе/учреждении

2.1. Организация бухгалтерского учета

Ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета несет руководитель бюджетного органа/учреждения, которая заключается в создании необходимых условий для:

- а. корректного ведения бухгалтерского учета;
- б. своевременного составления и представления финансовых отчетов;
- в. обеспечения и строгого исполнения всеми подразделениями и службами, имеющими бухгалтерские функции, требований главного бухгалтера учреждения относительно порядка составления документов и предоставления информации для ведения бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

Бухгалтерский учет в _____

(Наименование бюджетного органа/учреждения)

ведется и организуется _____.

Главный бухгалтер обеспечивает:

- a. контроль за отражением на бухгалтерских счетах всех экономических операций, осуществляемых в учреждении;
- b. предоставление оперативной информации на основании бухгалтерских записей;
- c. составление финансовых отчетов в установленные сроки;
- d. несет ответственность за соблюдение методологических принципов организации бухгалтерского учета.

Главный бухгалтер совместно с руководителем учреждения подписывает документы, служащие основанием для приема и передачи ценностей, товаров, материалов и денежных средств, а также для осуществления расчетов по обязательствам.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению документы по финансовым и экономическим операциям, противоречащие законодательным и нормативным актам (статьи 19 и 44 Закона о бухгалтерском учете).

Бухгалтерский учет осуществляется с использованием информационной системы _____.

2.2. График документооборота, необходимый для бухгалтерского учета и контроля

2.3. Порядок проверки, хранения и архивирования первичных документов

2.4. Информация о комиссиях, создаваемых бюджетным органом/учреждением (комиссия по списанию, комиссия по инвентаризации, комиссия по переоценке, комиссия по передаче имущества и др.) и их состав по должностям.

2.5. Порядок и сроки проведения инвентаризации

3. Методологические аспекты бухгалтерского учета

3.1. Описание видов доходов и расходов, в том числе предоставление подробной информации о целях предоставления грантов и субвенций, а также порядке проверки их использования по назначению

3.2. Дополнительные критерии признания элементов бухгалтерского учета

3.3. Аналитический учет и описание рабочего плана счетов, используемого бюджетным органом/учреждением (утверждается в качестве приложения к Учетным политикам)

3.4. Описание форм первичных документов, утвержденных бюджетным органом/учреждением самостоятельно приказом руководителя для регистрации экономических фактов, специфичных для курируемой области. В случае утверждения формы первичного документа, по которому отражаются поступления денежных средств на счета государственного бюджета, такая форма в обязательном порядке согласовывается с Министерством финансов.

4. Составление и представление финансовых отчетов

4.1. Сроки представления финансовых отчетов подведомственными бюджетными учреждениями

4.2. Проверка операций, подлежащих консолидации:

6. передача и прием активов на безвозмездной основе в рамках бюджетной системы;
7. перемещение активов внутри бюджетного органа;
8. соответствующие полученные и предоставленные трансферты (между учреждениями в составе государственного бюджета, между местными бюджетами в рамках одной административно-территориальной единицы);

9. кредиты и займы между местными бюджетами в рамках одной административно-территориальной единицы;
10. рекредитованные займы между местными бюджетами в рамках одной административно-территориальной единицы.

4.3. Обеспечение проверки составления и представления Отчета об исполнении бюджета вне казначейской системы (форма FD-040)

4.4. Обеспечение составления пояснительной записки в соответствии с положениями применяемых стандартов.

5. Заключительные положения

НСБУПС «СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ЗАВЕРШЕНИЯ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА»

1. Цель

1.1. Цель настоящего стандарта состоит в установлении момента, когда бюджетный орган/учреждение должен корректировать свои финансовые отчеты в связи с событиями после отчетной даты; а также раскрытия информации, которые бюджетный орган/учреждение должен осуществлять в отношении даты утверждения финансовых отчетов для выдачи и в отношении событий после отчетной даты.

1.2. Настоящий стандарт также предусматривает, что бюджетный орган/учреждение не должен составлять финансовые отчеты на основе гипотезы непрерывности деятельности, если события после отчетной даты указывают на то, что данная гипотеза является несоответствующей.

2. Область применения

2.1. Бюджетный орган/учреждение, который составляет и представляет финансовые отчеты в соответствии с бухгалтерским учетом на основе обязательств, обязан применять настоящий стандарт для учета и раскрытия информации о событиях после отчетной даты.

3. Определения

3.1. Следующее понятие используется в настоящем стандарте со следующим значением:

События после отчетной даты - это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и датой утверждения финансовых отчетов для выдачи. Можно выделить два типа событий:

- (с) те, которые подтверждают наличие условий, существовавших на отчетную дату (события после отчетной даты, приводящие к корректировке финансовых отчетов); и
- (d) те, которые указывают на условия, возникшие после отчетной даты (события после отчетной даты, не приводящие к корректировке финансовых отчетов).

4. Утверждение финансовых отчетов для выдачи

4.1. Отчетная дата представляет собой последний день отчетного периода, к которому относятся финансовые отчеты. Дата утверждения к выдаче представляет собой дату, на которую финансовые отчеты получили утверждение от уполномоченного лица или уполномоченного органа для их завершения и выдачи. Аудиторское мнение предоставляется по тем финансовым отчетам, которые завершены. Период между отчетной датой и датой, на которую финансовые отчеты утверждены к выдаче, представляет собой период между 31 декабря отчетного года и 15 апреля следующего года для органов центрального публичного управления (ОЦПУ); и между 31 декабря отчетного года и 15 марта следующего года для органов местного публичного управления (ОМПУ).

5. Признание и оценка

5.1. В период между отчетной датой и датой утверждения к выдаче представители правительства могут объявлять о намерениях правительства в связи с определенными аспектами. Степень, в которой эти объявленные правительственные намерения требуют признания в качестве событий, приводящих к корректировке финансовых отчетов, зависит (а) от того, в какой мере они предоставляют дополнительную информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, и (b) от того, имеются ли достаточные доказательства того, что это может и будет реализовано. В большинстве случаев объявление правительственных намерений не приводит к признанию событий, приводящих к корректировке финансовых отчетов. Напротив, они, как правило, будут квалифицироваться для раскрытия информации как события, не приводящие к корректировке финансовых отчетов.

6. События после отчетной даты, приводящие к корректировке финансовых отчетов

6.1. Бюджетный орган/учреждение обязан корректировать признанные в финансовых отчетах показатели с целью отражения событий после отчетной даты, которые приводят к корректировке финансовых отчетов.

6.2. Ниже приведены примеры событий после отчетной даты, которые приводят к корректировке финансовых отчетов и обязывают бюджетный орган/учреждение корректировать признанные в финансовых отчетах показатели или признавать элементы, которые не были ранее признаны:

- (e) Урегулирование после отчетной даты юридического дела, подтверждающего, что на отчетную дату у бюджетного органа/учреждения существовало текущее обязательство. Бюджетный орган/учреждение корректирует любой ранее признанный резерв, связанный с данным иском, в соответствии с НСБУПС *Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*, или признает новый резерв. Бюджетный орган/учреждение не только представляет условное обязательство, поскольку урегулирование предоставляет дополнительные доказательства, которые должны быть приняты во внимание в соответствии с НСБУПС *Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*;
- (f) Получение информации после отчетной даты, указывающей на то, что актив был обесценен на отчетную дату или что сумма ранее признанного убытка от обесценения, связанного с соответствующим активом, подлежит корректировке. Например: (i) Банкротство должника, произошедшее после отчетной даты, как правило, подтверждает, что на отчетную дату уже существовал убыток по соответствующему счету дебиторской задолженности, и что бюджетный орган/учреждение обязан скорректировать балансовую стоимость дебиторской задолженности; и (ii) Продажа запасов после отчетной даты может служить доказательством их чистой стоимости реализации на отчетную дату;
- (g) Определение после отчетной даты платежей для премий за результативность, подлежащих выплате персоналу, если на отчетную дату у бюджетного органа/учреждения имелось законное или подразумеваемое обязательство

осуществить такие выплаты в результате событий, имевших место до этой даты; и

- (h) Выявление мошенничества или ошибок, свидетельствующих о том, что финансовые отчеты были некорректными.

Пример 1

В феврале года, следующего за отчетной датой (202X+1), бюджетный орган/учреждение реализует материалы, числящиеся на учете. Чистая стоимость реализации выбывших материалов составляет 2 000 леев. Стоимость материалов на отчетную дату составляла 3 000 леев.

На основании данных примера бюджетный орган/учреждение корректирует финансовые отчеты, составленные за 202X год, на сумму 1 000 леев (3 000 леев – 2 000 леев) и отражает корректировку как одновременное уменьшение стоимости материалов и прочих расходов бюджетных органов/учреждений, следующим образом:

Дт 233100	«Расходы по корректировкам на обесценение запасов»	1 000 леев
Кт 393190	«Корректировки на обесценение прочих материалов»	1 000 леев

Пример 2

В январе бюджетный орган/учреждение выявил неучтенную в предыдущем году налоговую накладную на сумму 5 000 леев за услуги, оказанные поставщиком.

На основании данных примера бюджетный орган/учреждение корректирует финансовые отчеты, составленные за 202X год, на сумму 5 000 леев и отражает корректировку как одновременное увеличение стоимости расходов на услуги, оказанные бюджетному органу/учреждению, и задолженности перед поставщиком, следующим образом.

Дт 222000	«Услуги»	5 000 леев
Кт 519220	«Задолженности перед поставщиками вне бюджетной системы»	5 000 леев

7. События после отчетной даты, не приводящие к корректировке финансовых отчетов

7.1. Бюджетный орган/учреждение не должен корректировать признанные в своих финансовых отчетах показатели для отражения событий после отчетной даты, которые не приводят к корректировке финансовых отчетов.

7.2. Ниже приведены примеры событий после отчетной даты, не приводящих к корректировке финансовых отчетов:

- е) уничтожение активов бюджетного органа/учреждения вследствие наводнения, произошедшего после отчетного периода, не свидетельствует о том, что активы бюджетного органа/учреждения были обесценены на конец отчетного периода.

Следовательно, финансовые отчеты не должны корректироваться для отражения убытка от обесценения, возникшего после завершения отчетного периода;

- f) инициирование иска против бюджетного органа/учреждения, которое является результатом событий, произошедших после отчетного периода, не указывает на наличие обязательства на отчетную дату, и, следовательно, не приводит к признанию пассива в финансовых отчетах;
- g) когда бюджетный орган/учреждение, ответственный за реализацию определенных программ услуг для сообщества, принимает решение предоставлять/распределять дополнительные выгоды после отчетной даты, но до утверждения финансовых отчетов, прямо или косвенно, участникам таких программ. Бюджетный орган/учреждение не будет корректировать расходы, признанные в его финансовых отчетах за текущий отчетный период, хотя такие дополнительные выгоды могут соответствовать требованиям для раскрытия информации как события, не приводящие к корректировке финансовых отчетов;
- h) принятие решения после отчетной даты относительно реструктуризации или ликвидации бюджетного органа/ учреждения.

Пример 3

В марте 202X+1 года, при составлении финансовых отчетов за 202X год, в результате пожара было уничтожено здание бюджетного учреждения.

На основании данных примера бюджетное учреждение не отражает корректировку стоимости уничтоженного здания в финансовых отчетах, но оценивает ущерб и указывает данный факт в описательном отчете.

Пример 4

В феврале 202X+1 года бюджетный орган/учреждение был привлечен к судебному разбирательству по поводу предполагаемой задолженности по поставке товаров, осуществленной в январе.

На основании данных примера бюджетное учреждение не будет указывать наличие задолженности на отчетную дату и не будет корректировать финансовые отчеты.

8. Непрерывность деятельности

8.1. Финансовые отчеты не составляются на основе принципа непрерывности деятельности, если после отчетной даты было принято решение о ликвидации бюджетного органа/учреждения.

8.2. Если принцип непрерывности деятельности перестает быть уместным, бюджетный орган/учреждение составляет финансовые отчеты на основе иных принципов и методов и не прибегает к корректировке финансовых отчетов в порядке, предусмотренном настоящим стандартом.

9. Реструктуризация

9.1. Само по себе то обстоятельство, что реструктуризация предполагает передачу одной из составляющих бюджетного органа/учреждения, не означает, что способность бюджетного органа/учреждения продолжать свою деятельность ставится

под сомнение. Однако если реструктуризация, объявленная после отчетной даты, означает, что бюджетный орган/учреждение больше не является бюджетным органом/учреждением, к которому применяется принцип непрерывности деятельности, то характер и стоимость признанных активов и обязательств могут измениться.

10. Раскрытие информации о дате утверждения для выдачи

10.1. Бюджетный орган/учреждение обязан раскрывать информацию о дате, на которую финансовые отчеты были утверждены для выдачи, а также о лице, утвердившем их.

11. Обновление раскрытия информации об условиях на отчетную дату

11.1. Если бюджетный орган/учреждение получает после отчетной даты, но до утверждения финансовых отчетов для выдачи, информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, то бюджетный орган/учреждение обязан обновить раскрытие информации, относящейся к таким условиям, в соответствии с новой информацией.

11.2. В некоторых случаях бюджетный орган/учреждение обязан обновить раскрытие информации в своих финансовых отчетах для отражения информации, полученной после отчетной даты, но до утверждения финансовых отчетов для выдачи, даже если такая информация не влияет на величины, признанные бюджетным органом/учреждением в своих финансовых отчетах.

11.3. Примером случая, в котором необходимо обновить раскрытие информации, является ситуация, когда после отчетной даты выявляются доказательства существования на отчетную дату условного обязательства. Помимо анализа необходимости признания актуального резерва, бюджетный орган/учреждение обновляет раскрытие информации относительно условного обязательства в контексте соответствующих доказательств.

12. Раскрытие событий после отчетной даты, не приводящих к корректировке финансовых отчетов

12.1. Если события после отчетной даты, не приводящие к корректировке финансовых отчетов, являются существенными, их нераскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовых отчетов. Следовательно, бюджетный орган/учреждение обязан раскрывать следующую информацию для каждой существенной категории таких событий после отчетной даты, не приводящих к корректировке финансовых отчетов:

(с) содержание события; и

(d) оценочное значение финансового влияния или декларация о том, что такое оценочное значение не может быть произведена.

12.2. Ниже приведены примеры событий после отчетной даты, не приводящих к корректировке финансовых отчетов, но которые, как правило, требуют раскрытия информации о:

- k) необычайно большом снижении стоимости имущества, учтенного по справедливой стоимости, если такое снижение не связано с состоянием имущества на отчетную дату, а обусловлено обстоятельствами, возникшими после отчетной даты;
- l) принятии бюджетным органом/учреждением после отчетной даты решения о предоставлении/распределении существенных дополнительных выгод в будущем, прямо или косвенно, участникам программ услуг в интересах сообщества, администрируемых данным бюджетным органом/учреждением, и такие дополнительные выгоды оказывают существенное влияние на бюджетный орган/учреждение;
- m) реструктуризации бюджетного органа/учреждения или аутсорсинге всех или большинства видов деятельности, осуществляемых в настоящее время бюджетным органом/учреждением, после отчетной даты;
- n) объявлении плана прекращения деятельности или значимой программы, отчуждения активов или погашения задолженностей, относящихся к прекращенной деятельности или значимой программе, или заключении соглашений о продаже таких активов или погашении таких задолженностей (руководство по учету и раскрытию информации о прекращенной деятельности содержится в соответствующих международных или национальных стандартах бухгалтерского учета, регулирующих прекращенную деятельность);
- o) крупных приобретениях и отчуждениях активов;
- p) уничтожении значимого здания в результате пожара, произошедшего после отчетной даты;
- q) объявлении или начале реализации крупной реструктуризации (см. НСБУПС «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»);
- r) необычайно значительных изменениях после отчетной даты в ценах активов или валютных курсах;
- s) вступлении в значительные обязательства или условные обязательства, например, путем выдачи существенных гарантий после отчетной даты; и
- t) начале крупного иска, возникшего только в результате событий после отчетной даты.

НСБУПС «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»

1. Цель

1.1. Цель настоящего стандарта состоит в определении резервов, условных обязательств и условных активов, а также в установлении обстоятельств, при которых необходимо признавать резервы, порядке их измерения и раскрытии информации о них.

Настоящий стандарт также предусматривает раскрытие в записках к финансовым отчетам определенной информации, касающейся условных обязательств и условных активов, для обеспечения пользователям возможности понять их сущность, размещение во времени и величину.

2. Область применения

2.1. Бюджетный орган/учреждение, который составляет и представляет финансовые отчеты на основе учета по начислению, обязан применять настоящий стандарт при учете резервов, условных обязательств и условных активов, за исключением:

- (d) социальных выплат, охватываемых соответствующим НСБУПС;
- (e) тех, которые подпадают под действие другого НСБУПС;
- (f) тех, которые возникают из выплат работникам, за исключением выплат при прекращении трудового договора работников, возникающих вследствие реструктуризации, как это установлено в настоящем стандарте.

2.2. Настоящий стандарт не применяется к финансовым инструментам (включая гарантии), подпадающим под действие НСБУПС *Финансовые инструменты*.

3. Определения

3.1. Следующие понятия используются в настоящем стандарте со следующим значением:

Подразумеваемое обязательство – это обязательство, возникающее в результате действий бюджетного органа/учреждения, если:

- с) посредством установившейся практики, опубликованных политик или достаточно конкретной действующей декларации бюджетный орган/учреждение указал другим сторонам, что он принимает на себя определенные обязательства;
- и
- d) в результате бюджетный орган/учреждение создал у иных вовлеченных сторон оправданное ожидание того, что он выполнит данные обязательства.

Условный актив – это возможный актив, возникший в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или

ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся полностью под контролем бюджетного органа/учреждения.

Условное обязательство – это:

- с) возможное обязательство, возникшее вследствие прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся полностью под контролем бюджетного органа/учреждения; или
- д) реальное обязательство, возникшее вследствие прошлых событий, но не признаваемое, поскольку:
 - (i) маловероятно, что для урегулирования данного обязательства потребуется выбытие ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг; или
 - (ii) величина обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности.

Законное обязательство – это обязательство, возникающее:

- д) из договора (из его явных или подразумеваемых положений);
- е) из законодательства; или
- ф) из иных правовых норм (например, решение судебной инстанции).

Обязывающее событие – это событие, создающее законное или подразумеваемое обязательство, которое не оставляет бюджетному органу/учреждению реалистичной альтернативы, кроме исполнения соответствующего обязательства.

Оценочный резерв – это обязательство с неопределенным сроком исполнения или с неопределенной величиной.

Реструктуризация – это планируемая и контролируемая руководством программа, которая существенно изменяет или:

- с) сферу деятельности бюджетного органа/учреждения; или
- д) порядок осуществления такой деятельности.

3.2. Оценочные резервы и прочие обязательства

3.2.1. Оценочные резервы можно отличить от прочих обязательств, таких как кредиторская задолженность или бухгалтерские обязательства, поскольку имеется неопределенность в отношении сроков или величины будущих расходов, необходимых для их урегулирования. В отличие от них:

- (с) кредиторская задолженность представляет собой обязательства по оплате полученных или предоставленных товаров или услуг, которые были выставлены к оплате или официально согласованы с поставщиком (и включает

выплаты, связанные с социальными выплатами, когда существуют официальные соглашения на определенные суммы); и

- (d) обязательства возникшие по оплате полученных или предоставленных товаров или услуг, которые еще не оплачены, не выставлены к оплате или не согласованы официально с поставщиком, включая суммы, задолженные работникам (например, начисление оплаты труда за текущий месяц, начисление компенсации за накопленный отпуск). Хотя иногда требуется оценочное значение величины или сроков обязательств, степень неопределенности, как правило, значительно ниже, чем в случае оценочных резервов.

3.2.2. Обязательства часто отражаются по счетам обязательств, в то время как оценочные резервы отражаются отдельно.

3.3. Взаимосвязь между оценочными резервами и условными обязательствами

3.3.1. В широком смысле все оценочные резервы являются условными, поскольку они неопределенны с точки зрения сроков или величины. Однако в настоящем стандарте понятие «условный» используется для обязательств и активов, не признаваемых в балансовых счетах, поскольку их существование будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся полностью под контролем бюджетного органа/учреждения. Кроме того, понятие «условное обязательство» используется для обязательств, не отвечающих критериям признания.

3.3.2. Настоящий стандарт проводит различие между:

- (c) **оценочными резервами** – которые признаются в качестве обязательств (при условии, что может быть произведена надежная оценка), поскольку они представляют собой актуальные обязательства и имеется вероятность, что для их урегулирования потребуется выбытие ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг; и
- (d) **условными обязательствами** – которые не признаются в качестве обязательств, поскольку являются или:
 - (iii) возможными обязательствами, так как еще не подтверждено, существует ли у бюджетного органа/учреждения реальное обязательство, которое может привести к выбытию ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг; или
 - (iv) реальными обязательствами, не отвечающими критериям признания, установленным настоящим стандартом (поскольку или маловероятно, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг, или невозможна достаточно надежная оценка величины обязательства).

4. Оценочные резервы

4.1. Признание оценочных резервов

4.1.1. Оценочный резерв признается, если:

- 4) у бюджетного органа/учреждения существует реальное обязательство (законное или подразумеваемое), возникшее вследствие прошлого события;
- 5) вероятно, что для урегулирования данного обязательства потребуется выбытие ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг; и
- 6) может быть произведена надежная оценка величины обязательства.

Если эти условия не выполняются, оценочный резерв не признается.

4.1.2. В некоторых случаях не является очевидным, существует ли **реальное обязательство**. В таких случаях считается, что прошлое событие порождает реальное обязательство, если, исходя из всех доступных доказательств, более вероятно, что на отчетную дату существует реальное обязательство.

4.1.3. Прошлое событие, приводящее к возникновению реального обязательства, называется обязывающим событием. Для того чтобы событие считалось обязывающим, необходимо, чтобы бюджетный орган/учреждение не имел реалистичной альтернативы по урегулированию обязательства, созданного этим событием. Такая ситуация возникает только в следующих случаях:

- c) когда исполнение обязательства может быть принудительно обеспечено законом; или
- d) в случае подразумеваемого обязательства, если событие (которым может быть действие бюджетного органа/учреждения) создает у третьих сторон оправданное ожидание того, что бюджетный орган/учреждение исполнит обязательство.

4.1.4. Финансовые отчеты отражают финансовое положение бюджетного органа/учреждения на конец отчетного периода, а не его возможное финансовое положение в будущем. Следовательно, оценочные резервы не признаются для затрат, которые должны быть понесены в будущем для продолжения текущей деятельности бюджетного органа/учреждения. Единственными обязательствами, признаваемыми в финансовых отчетах бюджетного органа/учреждения, являются те обязательства, которые существуют на отчетную дату.

4.1.5. Сумма, признаваемая в качестве оценочного резерва, должна представлять собой **наилучшую оценку затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства на отчетную дату.**

4.1.6. Оценки результатов и финансовых последствий определяются посредством бухгалтерского суждения и дополняются опытом аналогичных событий, а в отдельных случаях, заключениями независимых экспертов. Анализируемые доказательства включают любые дополнительные доказательства, предоставленные событиями после отчетной даты.

4.1.7. При определении наилучшей оценки оценочного резерва необходимо учитывать риски и неопределенности, которые неизбежно влияют на многие события и обстоятельства.

4.1.8. Доходы, получаемые от предполагаемого выбытия активов, не влияют на оценку оценочного резерва.

4.1.9. Выбытие ресурсов или иное событие считается вероятным, если имеется больше шансов на то, что соответствующее событие произойдет, чем на то, что оно не произойдет, то есть если вероятность наступления события выше вероятности его ненаступления. Если существование реального обязательства является маловероятным, бюджетный орган/учреждение раскрывает условное обязательство, за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг, является незначительной.

4.1.10. Использование оценочных показателей является существенным элементом подготовки финансовых отчетов и не снижает ее надежности. Это особенно актуально для оценочных резервов, которые по своей природе более неопределенны, чем большинство других активов или обязательств.

4.1.11. В крайне редких случаях, когда невозможно произвести надежную оценку, возникает обязательство, которое не может быть признано в бухгалтерских счетах. Такое обязательство учитывается как условное обязательство.

4.2. Изменения оценочных резервов

4.2.1. Оценочные резервы подлежат пересмотру на каждую отчетную дату и должны корректироваться таким образом, чтобы отражать наилучшую текущую оценку.

4.2.2. Если более не является вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг, оценочный резерв аннулируется путем отражения его в составе прочих доходов бюджетных органов/учреждений.

4.3. Использование оценочных резервов

4.3.1. Оценочный резерв должен использоваться только для тех расходов, для которых он был первоначально признан.

4.3.2. Использование оценочных резервов отражается в бухгалтерском учете как уменьшение созданных оценочных резервов и увеличение прочих обязательств бюджетных органов/учреждений.

4.4. Реструктуризация

4.4.1. Примеры событий, которые могут соответствовать определению реструктуризации, включают:

- (e) прекращение или передачу деятельности или услуги;
- (f) закрытие подразделения или прекращение деятельности государственного учреждения в конкретной локации или регионе или перемещение деятельности из одного региона в другой;
- (g) изменения в структуре управления, например ликвидацию уровня управления или исполнительной службы; и
- (h) фундаментальные реорганизации, влияющие на основные цели деятельности бюджетного органа/ учреждения.

4.4.2. Оценочный резерв по расходам на реструктуризацию признается только при выполнении общих критериев признания оценочных резервов, установленных в пункте 4.1.1.

4.4.3. Подразумеваемое обязательство по реструктуризации возникает только в том случае, когда бюджетный орган/учреждение распоряжается постановлением правительства или решением местного совета о реорганизации, а также планом реструктуризации, которые служат основанием для расчета оценочного резерва на реструктуризацию.

4.4.4. Если реструктуризация предусматривает сокращение персонала, то на момент утверждения постановления правительства или решения местного совета о реорганизации бюджетный орган/учреждение рассчитывает оценочный резерв на компенсации за расторжение трудового договора.

4.4.5. В публичном секторе реструктуризация может происходить на уровне всего правительства, на уровне портфеля или министерства, или на уровне агентства.

4.4.6. Решение о реструктуризации, утвержденное до отчетной даты и основанное на введенном в действие плане реализации, порождает подразумеваемое обязательство на отчетную дату.

4.4.7. Если бюджетный орган/учреждение начинает реализацию плана реструктуризации или сообщает его основные характеристики затронутым сторонам только после отчетной даты, тогда может потребоваться раскрытие информации в соответствии с НСБУПС *События после отчетной даты*, и нераскрытие такой информации может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовых отчетов.

4.4.8. Оценочный резерв на реструктуризацию должен включать только прямые расходы, непосредственно связанные с реструктуризацией.

4.4.9. Оценочный резерв на реструктуризацию не включает такие расходы, как:

- (d) расходы на переподготовку или перемещение постоянного персонала;
- (e) расходы на маркетинг; или
- (f) инвестиции в новые распределительные системы и сети.

Эти расходы относятся к будущему управлению деятельностью и не представляют собой обязательства по реструктуризации на отчетную дату. Такие расходы признаются на той же основе, как если бы они возникли независимо от реструктуризации.

Пример 1

Бюджетный орган подлежит реорганизации, предусматривающей сокращение персонала. На основании постановления правительства о реорганизации и плана реструктуризации бюджетный орган должен рассчитать оценочный резерв по прекращению трудового договора для 8 лиц.

В соответствии с нормативной базой бюджетный орган рассчитывает оценочный резерв по прекращению трудового договора в сумме 160 000 леев для 8 лиц и составляет следующие бухгалтерские проводки:

Дт 235100	«Расходы по оценочным резервам»	160 000 леев
Кт 525200	«Краткосрочные оценочные резервы по реструктуризации»	160 000 леев

В момент выплаты компенсации за прекращение трудового договора производится урегулирование созданного оценочного резерва:

Дт 525200	«Краткосрочные оценочные резервы по реструктуризации»	160 000 леев
Кт 519410	«Задолженность перед персоналом по оплате труда	160 000 леев

Пример 2

На конец 202X года бюджетное учреждение находится в судебном разбирательстве с бывшим сотрудником за то, что он был уволен с нарушением законодательства. Сотрудник требует восстановления в должности и выплаты компенсации за период вынужденного отсутствия в сумме 60 000 леев.

На этапе подготовки годового отчета процесс находится на рассмотрении, и юридическая служба бюджетного учреждения оценивает, что, вероятно, учреждение проиграет судебное разбирательство.

Принимая во внимание соблюдение условий признания оценочного резерва: обязательство возникает вследствие прошлого события, выбытие ресурсов является вероятным, сумма оценима, учреждение отражает оценочный резерв по иску следующим образом:

Дт 235100	«Расходы по оценочным резервам»	60 000 леев
Кт 525100	«Краткосрочные оценочные резервы по искам »	60 000 леев

4.5. Раскрытие информации в пояснительных записках к годовому финансовому отчету

4.5.1. По каждому классу оценочных резервов бюджетный орган/учреждение должен представлять:

- (e) Балансовую стоимость на начало и конец отчетного периода;
- (f) Дополнительные оценочные резервы, сформированные в течение отчетного периода, включая увеличение существующих оценочных резервов;
- (g) Суммы, использованные в течение отчетного периода;
- (h) Суммы, аннулированные в течение отчетного периода.

Сравнительная информация не предусмотрена.

5. Условные обязательства

5.1. Бюджетный орган/учреждение не должен признавать условное обязательство в бухгалтерских счетах. Условные обязательства бюджетов и бюджетных органов/учреждений отражаются на отдельных внебалансовых субсчетах.

5.2. Если становится вероятным, что потребуется выбытие ресурсов, включающих будущие экономические выгоды или потенциал услуги, по элементу, который ранее рассматривался как условное обязательство, то в финансовых отчетах того периода, в котором происходит изменение вероятности (за исключением случаев, когда невозможно сделать надежную оценку), признается оценочный резерв.

5.3. Бюджетный орган/учреждение должен представлять, по каждому классу условных обязательств на отчетную дату, краткое описание содержания условного обязательства.

Пример 3

На конец года 202X года бюджетное учреждение находится в судебном разбирательстве с бывшим работником по поводу его увольнения, осуществленного в нарушение правовых положений. Работник требует восстановления в должности и выплаты компенсации за период вынужденного отсутствия в размере 60 000 леев.

На этапе составления годового отчета процесс находится в ходе рассмотрения, и юридическая служба бюджетного учреждения оценивает, что отсутствует высокая вероятность проигрыша учреждения в данном деле.

Учитывая несоблюдение условий признания оценочного резерва, а именно: выбытие ресурсов является маловероятным и неопределенным, учреждение отражает условное обязательство по иску на внебалансовом субсчете:

Дт 822810 «Условные обязательства бюджетного органа/учреждения» 60 000 леев.

Только в случае, если юридическая служба впоследствии оценит вероятный проигрыш по соответствующему иску, он будет отражен как оценочный резерв, а сумма с субсчета 822810 будет списана на основании обоснованной информации.

6. Условные активы

6.1. Бюджетный орган/учреждение не должен признавать условный актив в балансовых счетах. Условные активы бюджетов отражаются на субсчете 811440

Условные дебиторские задолженности, а условные активы бюджетных органов/учреждений (например, суммы недостач и хищений денежных средств и материальных ценностей, выявленные при инвентаризации и переданные в следственные органы, или суммы требований, предъявленных бюджетными органами/учреждениями в следственные органы, регистрируются на субсчете 8227 Условные дебиторские задолженности бюджетного органа/учреждения.

6.2. Условные активы не признаются в балансовых счетах, поскольку это может привести к признанию доходов, которые могут никогда не быть реализованы. Однако, если получение доходов становится практически достоверным, соответствующий актив перестает быть условным активом и отражается в составе дебиторской задолженности.

6.3. Бюджетный орган/учреждение должен представлять краткое описание характера условных активов на дату отчетности.

Пример 4

В результате проведения инвентаризации была выявлена недостача одного компьютера, балансовая стоимость которого составляет 7 000 леев. Недостача была допущена по вине материально ответственного лица, с которым бюджетное учреждение заключило договор о полной материальной ответственности. Материально ответственное лицо не признало вину, и материалы были переданы в следственные органы.

До вынесения решения судебной инстанцией бюджетное учреждение будет отражать сумму, подлежащую возмещению материально ответственным лицом, на внебалансовом субсчете следующим образом:

Дт 822710 «Дебиторская задолженность по недостачам и хищениям денежных средств и материальных ценностей, находящимся в следственных органах»
7 000 леев.

Таблица

Оценочные резервы, условные обязательства, условные активы и возмещения

Настоящая таблица прилагается к НСБУПС, но не является его частью.

Оценочные резервы и условные обязательства

Тогда, когда в результате прошлых событий может потребоваться выбытие ресурсов, включающих будущие экономические выгоды или потенциал услуг для урегулирования (а) существующего обязательства или (б) возможного обязательства, существование которого будет подтверждено наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся полностью под контролем субъекта.		
Существует реальное обязательство, которое возможно потребует выбытия ресурсов.	Существует возможное обязательство или реальное обязательство, которое может потребовать выбытия ресурсов, однако возможно, что этого не произойдет.	Существует возможное обязательство или реальное обязательство, однако выбытие ресурсов маловероятно.
Признается оценочный резерв.	Оценочный резерв не признается.	Оценочный резерв не признается.
Требуется раскрытие информации об оценочном резерве.	Требуется раскрытие информации об условном обязательстве.	Раскрытие информации не требуется.

Условное обязательство возникает также в очень редких случаях, когда существует обязательство, которое не может быть признано по причине того, что не поддается надежной оценке. Предусмотрено раскрытие информации об условном обязательстве.

НСБУПС «ЗАПАСЫ»

1. Цель

1.1. Цель настоящего стандарта – определить порядок бухгалтерского учета запасов. Основной вопрос при учете запасов заключается в определении стоимости, которая должна быть признана как актив и перенесена до момента признания соответствующих доходов. Настоящий стандарт содержит рекомендации по определению стоимости и последующему признанию ее в составе расходов, включая любое уменьшение до чистой стоимости реализации. Также стандарт содержит рекомендации относительно методов определения стоимости, применяемых при расчете себестоимости запасов.

2. Область применения

2.1. Настоящий стандарт применяется ко всем запасам, за исключением:

- (d) финансовых инструментов (см. НСБУПС *Финансовые инструменты*);
- (e) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией на момент уборки (см. НСБУПС *Сельское хозяйство*); и
- (f) находящихся в процессе выполнения услуг, предоставляемых бесплатно или за номинальную плату в качестве прямого обмена от бенефициаров.

3. Определения

3.2. Следующие понятия применяются в настоящем стандарте со следующим значением:

Справедливая стоимость – это предполагаемая цена продажи запасов в рамках сделки, осуществляемой в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо информированными сторонами.

Балансовая стоимость – это стоимость, по которой запасы оцениваются при выбытии и признаются в бухгалтерском балансе.

Чистая стоимость реализации – это предполагаемая цена продажи в ходе нормального осуществления деятельности, уменьшенная на предполагаемые расходы на завершение (подготовку) и предполагаемые расходы, необходимые для продажи, обмена или распределения.

Входящая стоимость – представляет собой совокупность расходов, связанных с приобретением, переработкой (преобразованием) и доведением запасов до формы и места использования в соответствии с назначением.

Запасы являются активами:

- h) в виде материалов, используемых для собственных нужд в процессе деятельности;
- i) в виде материалов, используемых для оказания определенных услуг;

- j) материалов, используемых для текущего ремонта;
- k) материалов, предназначенных для продажи или распределения;
- l) незавершенного производства;
- m) сырья, используемого для изготовления нефинансовых активов, включая готовую продукцию;
- n) материалов, приобретенных для перепродажи (товаров).

4. Аналитический учет запасов

5.1. Основными задачами учета запасов являются:

- 5) обеспечение целостности и контроля за движением и правильным использованием всех материальных ценностей;
- 6) соблюдение установленных норм запасов и расходов;
- 7) своевременное выявление неиспользуемых материалов, подлежащих реализации в установленном порядке;
- 8) получение точной информации об остатках, находящихся на складах учреждений.

4.2. В бюджетном секторе запасы включают топливо, горюче-смазочные материалы, запасные части, пищевые продукты, медикаменты и санитарные материалы, материалы для учебных, научных и иных целей, хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности, строительные материалы, постельные принадлежности, одежду, обувь, военные запасы, материальные резервы, а также продукцию в процессе изготовления.

4.3. В случаях, когда государство содержит различные материальные резервы, такие как материальные резервы (например, нефть), предназначенные для использования в чрезвычайных ситуациях или иных обстоятельствах (например, стихийные бедствия или иные чрезвычайные ситуации гражданской обороны), они признаются запасами в рамках настоящего стандарта и учитываются соответствующим образом.

4.4. Военные запасы представляют собой одноразовые запасы, такие как боеприпасы, ракеты, бомбы, поставляемые оружием или вооруженными системами. Однако некоторые виды снарядов могут учитываться в соответствии со НСБУПС *Материальные активы*, если они соответствуют критериям классификации соответствующего стандарта.

4.5. В большинстве бюджетных органов/учреждений запасы будут использоваться преимущественно для собственных нужд, а не как товары, приобретенные и удерживаемые с целью перепродажи, или как товары, произведенные для продажи. Затраты, понесенные в целях выполнения обязательного обязательства, которое не создает запасы (или активы, относящиеся к сфере применения другого Стандарта), учитываются в соответствии со НСБУПС *Доходы*.

4.6. В целях обеспечения целостности и правильной организации учета запасов необходимо обеспечить надлежащую организацию учета складских операций. Запасы должны храниться в специально оборудованных помещениях (складах). Порядок хранения запасов в складских помещениях должен обеспечивать оперативность

операций по приемке, отпуску и инвентаризации. Ответственность за приемку, хранение и отпуск запасов возлагается на материально ответственных лиц, назначенных приказом руководителя учреждения, с которыми заключаются договоры о материальной ответственности. Замена таких лиц должна сопровождаться инвентаризацией складов и оформлением актов приема-передачи, утверждаемых руководителем учреждения.

4.7. Места хранения материальных ценностей должны быть оборудованы весовым оборудованием, измерительными инструментами, мерной тарой и другими контролирующими устройствами.

4.8. Аналитический учет запасов ведется в количественном и стоимостном выражении. Учет материальных ценностей ведется по наименованиям материалов и ответственным лицам.

4.9. Учет запасов на складе ведется материально ответственными лицами в реестре учета складских операций ф. № 12 только по наименованиям, категориям и качеству.

4.10. Бухгалтерия осуществляет систематический контроль за поступлением и потреблением запасов, находящихся на складе, сопоставляя собственные записи с записями, сделанными на складе.

4.11. Материалы и пищевые продукты записываются в реестры учета поступления на основании первичных документов (счетов-фактур, актов и др.) с указанием даты приема материальных ценностей. В первичных документах должны быть указаны следующие данные: поставщик материалов и пищевых продуктов, наименование, качество, количество (вес), цена, сумма, дата поступления на склад и расписка лица, ответственного за полученные материальные ценности.

4.12. В случаях, когда имеются расхождения с данными документов поставщика, составляется акт приемки ф. № 33. Акт составляется комиссией по приемке в двух экземплярах при обязательном участии заведующего складом и представителя поставщика. Один экземпляр акта служит для учета поступивших запасов, второй – для направления письма с жалобой поставщику.

6. Критерии признания

5.1. Признание запасов осуществляется при одновременном соблюдении следующих критериев:

- a) контролируются бюджетным органом/учреждением, то есть находятся в его собственности;
- b) существует вероятность получения бюджетным органом/учреждением будущих экономических выгод в результате использования запасов;
- c) предназначены для использования в течение 12 месяцев или для продажи;
- d) входящая стоимость может быть достоверно определена.

5.2. В случае несоблюдения данных критериев приобретенные активы признаются как текущие расходы, материальные активы или отражаются на внебалансовых счетах. Например: при приобретении запасов материалов для проведения симпозиумов,

конференций, семинаров, обслуживания иностранных делегаций, они отражаются в составе текущих расходов, если дата приобретения совпадает с датой их потребления.

6. Бухгалтерский учет поступления запасов

6.1. Запасы материалов отражаются по входящей стоимости.

6.2. Входящая стоимость запасов должна включать все расходы на приобретение, расходы на производство, а также другие расходы, понесенные для доведения запасов до состояния и места использования в соответствии с назначением.

6.3. Входящая стоимость определяется в зависимости от источника поступления запасов, таких как: приобретение, изготовление, получение безвозмездно, поступление в результате списания долгосрочных активов и т.д.

Входящая стоимость приобретенных запасов

6.4. Входящие расходы на приобретенные запасы включают покупную цену, таможенные пошлины на импорт и другие налоги, расходы на транспортировку, погрузку, выгрузку и другие расходы, понесенные для доведения запасов до формы и места использования по назначению. Коммерческие скидки, уценки и другие аналогичные элементы вычитаются при определении входящей стоимости приобретенных запасов.

Входящая стоимость изготовленных запасов (например, готовой продукции и полуфабрикатов)

6.5. Расходы на преобразование незавершенных запасов в запасы готовой продукции возникают, прежде всего, в производственной среде. Производственные затраты на запасы включают расходы, непосредственно связанные с произведенными единицами продукции, такие как расходы на прямую рабочую силу, а также косвенные производственные расходы, включающие постоянные и переменные производственные затраты, возникающие при преобразовании материалов в готовую продукцию. Постоянные производственные расходы состоят из тех косвенных производственных затрат, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, таких как амортизация и обслуживание фабрик и оборудования, а также расходы на управление фабрикой. Переменные производственные расходы состоят из тех косвенных производственных затрат, которые изменяются прямо пропорционально или почти прямо пропорционально объему производства, таких как косвенные материалы и расходы на косвенную рабочую силу.

Производственный процесс может приводить к одновременному получению нескольких продуктов. Если расходы на преобразование невозможно идентифицировать отдельно для каждого продукта, они распределяются на основе рационального метода, применяемого последовательно.

Входящая стоимость сельскохозяйственной продукции, полученной из биологических активов

6.6. В соответствии со НСБУПС *Сельское хозяйство* запасы, включающие сельскохозяйственную продукцию, которую бюджетный орган/учреждение получил

из своих биологических активов, должны измеряться при первоначальном признании по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу на момент уборки. Эта величина является стоимостью запасов на указанную дату для целей применения настоящего стандарта.

Входящая стоимость запасов, полученных в результате выбытия/ремонта долгосрочных активов

6.7. Запасы, полученные в результате выбытия/ремонта долгосрочных активов, а также возвратные отходы оцениваются по справедливой стоимости.

Входящая стоимость запасов, полученных безвозмездно

6.8. Запасы, полученные безвозмездно (в рамках бюджетной системы или в виде пожертвования), оцениваются на основании данных первичных документов. В случае если стоимость полученных запасов не указана в первичных документах, входящая стоимость определяется по справедливой стоимости.

6.9. Входящие запасы отражаются в соответствующей категории запасов, если они соответствуют определению данной категории. В случае последующего изменения назначения товаров они могут быть переклассифицированы в соответствующую категорию запасов.

7. Последующая оценка запасов

7.1. На дату годовой отчетности запасы оцениваются по наименьшей сумме между балансовой стоимостью и чистой стоимостью реализации.

7.2. Чистая стоимость реализации представляет собой чистую сумму, которую бюджетный орган/учреждение ожидает получить от продажи запасов в ходе нормального осуществления деятельности. Справедливая стоимость отражает сумму, за которую данные запасы могли бы быть приобретены или проданы на рынке между заинтересованными и информированными покупателями и продавцами на дату оценки. Первая величина является специфичной для бюджетного органа/учреждения; в то время как вторая нет. Чистая стоимость реализации запасов может не совпадать со справедливой стоимостью за вычетом расходов на отчуждение.

7.3. Запасы оцениваются по чистой стоимости реализации, если она ниже их балансовой стоимости, а именно в случаях:

- 1) повреждения или частичной деградации запасов;
- 2) частичного или полного морального устаревания запасов;
- 3) снижения продажной цены запасов;
- 4) увеличения возможных расходов, связанных с завершением и продажей запасов и т.п.

7.4. Сумма любого уменьшения стоимости запасов до уровня чистой стоимости реализации отражается как увеличение расходов от обесценения и увеличение корректировки на обесценение запасов.

7.5. Не допускается осуществлять бухгалтерские записи по увеличению стоимости запасов в случаях, когда чистая стоимость реализации превышает балансовую стоимость.

7.6. Для каждого последующего отчетного периода производится новая оценка чистой стоимости реализации запасов. Если в предыдущем периоде запасы были оценены в балансе по чистой стоимости реализации и на конец отчетного периода остаются в наличии по той же стоимости, а обстоятельства изменились, и чистая стоимость реализации увеличилась, такие запасы оцениваются по наименьшей сумме между себестоимостью и пересмотренной чистой стоимостью реализации. Возникшая разница в пределах входящей стоимости отражается как уменьшение корректировки на обесценение запасов и увеличение доходов от обесценения.

7.7. Чистая стоимость реализации запасов определяется одним из следующих методов:

- 1) методом элементов (групп счетов) запасов, предусматривающим определение наименьшей суммы между балансовой стоимостью и чистой стоимостью реализации для каждого элемента запасов;
- 2) методом однородных групп (ассортиментов) запасов, предусматривающим определение наименьшей суммы между балансовой стоимостью и чистой стоимостью реализации для каждой однородной группы запасов.

Пример расчета чистой стоимости реализации приведен в Приложении № 1.

8. Бухгалтерский учет выбытия запасов

8.1. Выбывшие запасы оцениваются по балансовой стоимости, которая определяется путем применения одного из следующих методов текущей оценки: метод специфической идентификации; метод FIFO (первым поступил - первым выбыл); метод средневзвешенной себестоимости.

Метод специфической идентификации

8.2. Себестоимость элементов запасов, которые обычно не являются идентичными, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для конкретных проектов, должна определяться путем специфической идентификации их индивидуальных затрат. Специфическая идентификация затрат предусматривает отнесение конкретных затрат к определенным идентифицированным элементам запасов. Такой метод учета применим к элементам, предназначенным для конкретного проекта, независимо от того, были они приобретены или произведены.

Метод FIFO (первым поступил - первым выбыл)

8.3. Себестоимость запасов, кроме запасов, отраженных в пункте 8.2, должна определяться с использованием метода «первым поступил — первым выбыл» (FIFO) или формулы средневзвешенной себестоимости. Субъект должен использовать одну и ту же формулу определения себестоимости для всех запасов, имеющих одинаковую природу и назначение для бюджетного органа/учреждения. Для запасов различной природы или назначения могут быть обоснованы разные методы определения себестоимости. Формула FIFO предполагает, что элементы запасов, приобретенные первыми, выбывают первыми, и, соответственно, элементы, оставшиеся на складе на

конец отчетного периода, являются элементами, приобретенными или произведенными совсем недавно.

Пример применения метода FIFO после каждого выбытия запасов приведен в Приложении № 2.

Метод средневзвешенной себестоимости

8.4. По формуле средневзвешенной себестоимости рассчитывается себестоимость каждого элемента исходя из средневзвешенной стоимости аналогичных элементов, находившихся в запасах на начало периода, и стоимости аналогичных элементов, произведенных или приобретенных в течение отчетного периода. Средняя стоимость может рассчитываться периодически или в зависимости от обстоятельств, в которых находится бюджетный орган/учреждение, в зависимости от каждого дополнительного поступления запасов.

Пример применения метода средневзвешенной себестоимости приведен в Приложении № 3.

8.5. Использование запасов для собственных нужд отражается через признание расходов в соответствующем отчетном периоде.

8.6. Расходы по выбытию материалов в случае реализации, потерь, понесенных вследствие стихийных бедствий и других исключительных событий, а также выявления недостатков при инвентаризации отражаются по балансовой стоимости.

8.7. Реализация и распределение запасов отражаются через признание расходов в периоде, в котором был начислен соответствующий доход.

8.8. Если соответствующие доходы отсутствуют, расходы признаются в момент распределения товаров или в момент оказания соответствующей услуги.

8.9. Использование незавершенных запасов для получения готовой продукции отражается по балансовой стоимости.

8.10. Передача запасов на безвозмездной основе в рамках бюджетной системы осуществляется по балансовой стоимости.

8.11. Передача запасов на безвозмездной основе вне бюджетной системы (в соответствии с правовыми положениями) осуществляется по балансовой стоимости.

8.12. Передача запасов с правом собственности государственным учреждениям на самоуправлении в качестве вклада в уставный капитал государственных/муниципальных предприятий осуществляется по справедливой стоимости.

8.13. Списание изношенного и поврежденного постельного белья и аксессуаров осуществляется с учетом срока использования, установленного министерствами и департаментами для их системы, на основании акта списания ф. № 29 «Акт списания постельного белья и аксессуаров, инструментов, производственного и хозяйственного инвентаря», утвержденного примаром или руководителем учреждения.

Переход к расходам одежды и обуви осуществляется в момент распределения (выдачи) их сотрудникам (бенефициарам), а постельные принадлежности относятся к расходам в момент их выбытия вследствие повреждения или истечения срока эксплуатации.

8.14. Списание изношенных и поврежденных шин и аккумуляторов производится с учетом срока эксплуатации, установленного органами центрального/местного публичного управления, на основании акта списания, утвержденного руководителем бюджетного органа/учреждения или иным уполномоченным лицом. Отнесение на расходы запасных частей (шин и аккумуляторов) осуществляется в момент их выбытия в результате повреждения или истечения срока эксплуатации.

8.15. Канцелярские принадлежности, приобретенные и одновременно выданные для текущих нужд, могут быть отнесены на фактические расходы, их общая сумма поступления и потребления отражается на субсчете II уровня 336230 «Списание хозяйственных материалов и канцелярских принадлежностей». Лицо, получившее данные материалы, обязано подписать документы, подтверждающие их приобретение и получение.

8.16. Регламенты, касающиеся нормативов списания материалов в бюджетных органах/учреждениях, разрабатываются профильным министерством.

8.17. Возвратная или обменная тара (бочки, бидоны, ящики, бутылки и т.д.), как пустая, так и с материальными ценностями, учитывается по соответствующим группам или видам согласно ценам, указанным в расчетных документах поставщиков. При возврате или реализации тары разница между покупной ценой и ценой, по которой тара была реализована, относится на прочие расходы или прочие доходы.

8.18. Для поставщика услуг момент признания запасов расходами обычно наступает тогда, когда услуги оказываются или когда выставляется счет на уже оплаченные услуги.

8.19. Некоторые запасы могут быть отнесены на другие счета активов, например, запас, использованный как компонент материального актива, построенного в собственном управлении. Запасы, таким образом включенные в состав другого актива, признаются расходом в течение срока полезного использования данного актива.

8.20. Отпуск материалов со склада осуществляется на основании документов, утвержденных примаром или руководителем учреждения. Для отпуска материалов используются следующие документы:

- i) **накладная (требование) ф. № 31** применяется при выдаче материалов со склада и при перемещении материалов внутри учреждения. Накладная (требование) выписывается, как правило, в одном экземпляре, если иной порядок не установлен органами центрального публичного управления Республики Молдова по согласованию с Министерством финансов Республики Молдова.
- j) **меню-требование ф. № 32** применяется для выдачи продуктов со склада. Меню-требование составляется ежедневно на основании норм раскладки продуктов питания, данных о количестве довольствующихся.

Меню-требование с расписками лиц о выдаче и получении продуктов питания передается в бухгалтерию в сроки, установленные графиком, но не реже трех раз в месяц.

Выдача продуктов питания в лечебно-профилактические учреждения производится по документам, установленным инструкцией Министерства здравоохранения Республики Молдова и согласованной с Министерством финансов Республики Молдова.

- k) **ведомость на выдачу кормов и фуража ф. № 17.** Корма и фураж отпускаются со склада в пределах установленных норм.
- l) **ведомость выдачи материалов на нужды учреждения ф. № 15** применяется для выдачи хозяйственных материалов, материалов для учебных и других целей в течение месяца. При этом записи в ведомости следует производить не в хронологическом порядке, а для каждого вида материалов необходимо оставлять определенное количество строк, чтобы в конце месяца по каждому виду материалов можно было получить общий итог.
- m) **заборная карта ф. № 18** применяется как при ежедневном отпуске материалов и топлива, так и через определенные промежутки времени в течение месяца.

Заборная карта выписывается на каждого получателя на несколько наименований материалов для расходования по прямому назначению. Эта карта выписывается в двух экземплярах, один из которых с распиской получателя хранится на складе, второй – у получателя. При ежедневном отпуске материалов заборная карта выписывается сроком на 15 дней, а при периодическом отпуске – сроком на месяц.

Материалы и топливо выдаются в пределах установленного лимита по предъявлении получателем своего экземпляра заборной карты. Отпуск материалов сверх установленного лимита производится по накладной (требованию) ф. № 31.

В тех случаях, когда выдача топлива со склада по накладной (требованию) или заборной карте является невозможной, списание расхода топлива производится по актам обмера остатков. В случае недостачи топлива по акту обмера в сравнении с установленными нормами расходования, руководитель учреждения принимает меры к выявлению причин перерасхода и в надлежащих случаях – меры взыскания.

- n) **путевой лист ф. № 36** применяется для обоснования расхода топлива. Списание топлива осуществляется на основании норм, установленных для каждого типа автомобиля. Нормы расхода топлива утверждаются ежегодно на основании решения местного совета/приказа руководителя бюджетного органа/учреждения в соответствии с техническими характеристиками автомобиля.

Периодичность оформления путевого листа определяется потребностями бюджетного органа/учреждения (ежедневно/еженедельно/ежемесячно).

- о) **межведомственная товарно-транспортная накладная** применяется в учреждениях и организациях для перевозки грузов, для нужд своего учреждения на собственных автомобилях;
- р) **наряд на выдачу ф. 35** используется при перемещении активов между бюджетными учреждениями, не имеющими статуса юридического лица, а также при перемещении активов в рамках одного и того же бюджетного органа/учреждения, включая передачу активов от одного материально ответственного лица другому.

9. Раскрытие информации в пояснительных записках к годовому финансовому отчету

9.1. Финансовые отчеты должны раскрывать следующую информацию:

- (h) учетную политику, принятую при оценке запасов, включая формулы, используемые для определения себестоимости;
- (i) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по категориям, соответствующим бюджетному органу/учреждению;
- (j) балансовую стоимость запасов, отраженных по справедливой стоимости за вычетом расходов, связанных с продажей;
- (k) стоимость запасов, признанную в качестве расходов в течение отчетного периода;
- (l) стоимость запасов, оцененных по чистой стоимости реализации;
- (m) сумму корректировки на обесценение запасов, признанную и/или списанную в отчетном периоде;
- (n) стоимость возобновления ранее признанного уменьшения стоимости и причины.

Оценка чистой стоимости реализации

В результате проведения инвентаризации за 202X год бюджетный орган оценил чистую стоимость реализации для 3 ассортиментов запасов и осуществил бухгалтерские записи по корректировке балансовой стоимости до уровня чистой стоимости реализации (Таблица 1). В 202X+1 году бюджетный орган осуществляет последующую оценку соответствующих запасов и отражает в бухгалтерском учете полученный результат согласно таблице 1.

Таблица 1. Последующая оценка запасов по чистой стоимости реализации за 202X год

№	Ассортимент	Балансовая стоимость, леев			Чистая стоимость реализации, леев			Наименьшая стоимость между балансовой стоимостью и чистой стоимостью реализации, леев	Разница между балансовой стоимостью и чистой стоимостью реализации
		Cantitatea, bucăți	Preț unitar, lei	Suma	Cantitatea, bucăți	Preț unitar, lei	Suma		
1	Обувь, ботинки	10	400	4000	10	350	3500	3500	500
2	Обувь, сапоги	20	500	10000	20	700	14000	10000	-4000
3	Обувь, туфли	8	750	6000	8	325	2600	2600	3400

На основании полученного результата отражаются корректировки по тем ассортиментам, для которых было выявлено обесценение:

По обуви – ботинки:

Дт 233100 «Расходы по корректировкам на обесценение запасов»	500 леев
Кт 393180 «Корректировки на обесценение постельных принадлежностей, одежды и обуви»	500 леев;

По обуви – туфли:

Дт 233100 «Расходы по корректировкам на обесценение запасов»	3 400 леев
Кт 393180 «Корректировки на обесценение постельных принадлежностей, одежды и обуви»	3 400 леев

Порядок применения метода FIFO после каждого выбытия запасов

Исходные данные. Остаток материалов на 1 ноября 202X года у бюджетного органа/учреждения составлял 800 кг по входящей стоимости 25,50 леев/кг. В течение ноября 202X года на складе материалов имели место следующие операции:

- 1) 3 ноября – поступление 300 кг по цене 24,00 леев/кг;
- 2) 7 ноября – поступление 500 кг по цене 25,00 леев/кг;
- 3) 12 ноября – выбытие (потребление) 1000 кг;
- 4) 20 ноября – поступление 400 кг по цене 26,00 леев/кг;
- 5) 29 ноября – выбытие (потребление) 400 кг.

На основании данных примера при применении метода FIFO для оценки запасов выполняются расчеты, представленные в таблице 1.

Таблица 1. Расчет себестоимости материалов, потребленных по методу FIFO после каждого выбытия

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол- во, кг	цена, леев/кг	сумма, леев	кол- во, кг	цена, леев/кг	сумма, леев	кол- во, кг	цена, леев/кг	сумма, леев
1 ноября 202X г.	–	–		–	–		800	25,50	20 400
3 ноября 202X г.	300	24,00	7 200	–	–		800	25,50	20 400
							300	24,00	7 200
							1 100	–	27 600
7 ноября 202X г.	500	25,00	12 500	–	–		800	25,50	20 400
							300	24,00	7 200
							500	25,00	12 500
							1600	–	40 100
12 ноября 202X г.	–	–		800	25,50	20 400	100	24,00	2 400
				200	24,00	4 800	500	25,00	12 500
				1 000	–	25 200	600	–	14 900
20 ноября 202X г.	400	26,0	10 400	–	–		100	24,00	2 400
							500	25,00	12 500
							400	26,0	10 400
							1 000	–	25 300
29 ноября 202X г.	–	–	–	100	24,00	2 400	200	25,00	5 000
				300	25,00	7 500	400	26,0	10 400
				400	–	9 900	600	–	15 400
30 ноября 202X г. (итого)	1 200	–	30 100	1 400	–	35 100	600	–	15 400

В соответствии с методом FIFO материалы, отпущенные со склада, оцениваются следующим образом:

- по состоянию на 12 ноября 202X г.:

800 кг по цене 25,50 леев/кг = 20 400 леев

200 кг по цене 24,00 леев/кг = 4 800 леев

Итого 1 000 кг 25 200 леев

- по состоянию на 29 ноября 202X г.:

100 кг по цене 24,00 леев/кг = 2 400 леев

300 кг по цене 25,00 леев/кг = 7 500 леев

Итого 4700 кг 9 900 леев

Стоимость конечного остатка материалов определяется следующим образом:

а) стоимость начального остатка – 20 400 леев

б) стоимость поступивших материалов – 30 100 леев

с) стоимость израсходованных материалов – 35 100 леев

Стоимость конечного остатка (а + б – с) 15 400 леев

В соответствии с произведенными расчетами бюджетный орган/учреждение отражает в бухгалтерском учете следующие экономические действия:

1. Отражение приобретенных строительных материалов

Дт 337110 «Приобретение строительных материалов»

Кт 519220 «Задолженность перед поставщиками вне бюджетной системы»

2. Отражение стоимости израсходованных строительных материалов:

Дт 221170 «Расходы по использованию строительных материалов»

Кт 337230 «Списание строительных материалов»

Порядок применения метода средневзвешенной себестоимости

Исходные данные. Используя данные из Приложения 2, предположим, что бюджетный орган/учреждение оценивает выбытие материалов по методу средневзвешенной себестоимости после каждого поступления.

На основании данных примера себестоимость израсходованных материалов определяется в порядке, представленном в таблице 2.

Таблица 2. Расчет себестоимости израсходованных материалов по методу средневзвешенной себестоимости, определяемой после каждого поступления

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол-во, кг	цена, леев/кг	сумма, леев	кол-во, кг	цена, леев/кг	сумма, леев	кол-во, кг	цена, леев/кг	сумма, леев
1 ноября 202X г.	–	–		–	–		800	25,50	20 400
3 ноября 202X г.	300	24,00	7 200	–	–		1 100	25,09	27 600
7 ноября 202X г.	500	25,00	12 500	–	–		1 600	25,062	40 100
12 ноября 202X г.	–	–		1 000	25,062	25 062	600	25,062	15 038
20 ноября 202X г.	400	26,0	10 400	–	–		1 000	25,438	25 438
29 ноября 202X г.	–	–		400	25,438	10 175,20	600	25,438	15 262,80
30 ноября 202X г. (итого)	1 200	–	30 100	1 400	–	35 237,20	600	25,438	15 262,80

- Средневзвешенная себестоимость после поступления от 3 ноября 202X года:

$$\frac{20\,400 \text{ леев} + 7\,200 \text{ леев}}{800 \text{ кг} + 300 \text{ кг}} = \frac{27\,600 \text{ леев}}{1\,100 \text{ кг}} = 25,09 \text{ леев/кг};$$

- Средневзвешенная себестоимость после поступления от 7 ноября 202X года:

$$\frac{27\,600 \text{ леев} + 12\,500 \text{ леев}}{1\,100 \text{ кг} + 500 \text{ кг}} = \frac{40\,100 \text{ леев}}{1\,600 \text{ кг}} = 25,062 \text{ леев/кг};$$

- Средневзвешенная себестоимость после поступления от 20 ноября 202X года:

$$\frac{15\,038 \text{ леев} + 10\,400 \text{ леев}}{600 \text{ кг} + 400 \text{ кг}} = \frac{25\,438 \text{ леев}}{1\,000 \text{ кг}} = 25,438 \text{ леев/кг};$$

Согласно методу средневзвешенной себестоимости, рассчитанной после каждого поступления, материалы, отпущенные со склада, оцениваются следующим образом:

- по состоянию на 12 ноября 202X года – на сумму 25 062 леев ($1\,000\text{ кг} \times 25,062\text{ леев/кг}$);
- по состоянию на 29 ноября 202X года – на сумму 10 175,20 леев ($400\text{ кг} \times 25,438\text{ леев/кг}$).

Стоимость конечного остатка материалов может быть установлена следующими двумя вариантами:

Вариант I

а) стоимость начального остатка –	20 400 леев;
б) стоимость поступивших материалов –	30 100 леев;
с) стоимость израсходованных материалов –	35 237,20 леев;
Стоимость конечного остатка ($a + b - c$)	15 262,80 леев

Вариант II

а) количество конечного остатка – 600 кг;	
б) средневзвешенная себестоимость на конец периода – 25,438 леев;	
Стоимость конечного остатка ($a \times b$)	15 262,80 леев.