MINISTERUL FINANŢELOR

O R D I N
privind aprobarea Standardelor Naţionale de Contabilitate

nr. 118 din 06.08.2013
(în vigoare 01.01.2014)

Monitorul Oficial nr.233-237 art.1534 din 22.10.2013
Monitorul Oficial nr.177-181 art.1224 din 16.08.2013

* * *

Notă: Pe tot parcursul textului după cuvintele "Legea contabilităţii" se completează cu cuvintele "şi raportării financiare" conform Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020

Întru executarea prevederilor Legii contabilităţii nr.113-XVI din 27 aprilie 2007 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr.90-93, art.399), cu modificările şi completările ulterioare, Hotărîrii Guvernului Republicii Moldova nr.1507 din 31 decembrie 2008 "Cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilităţii şi auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014" (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2009, nr.10-11, art.31), cu modificările şi completările ulterioare,

ORDON:

1. Se aprobă Standardele Naţionale de Contabilitate cu intrarea în vigoare din 1 ianuarie 2014, publicarea în Monitorul Oficial al Republicii Moldova şi plasarea pe pagina oficială a Ministerului Finanţelor a:

1) Standardelor Naţionale de Contabilitate (SNC):
SNC Prezentarea situaţiilor financiare
SNC Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare
SNC Imobilizări necorporale şi corporale
SNC Contracte de leasing
SNC Deprecierea activelor
SNC Creanţe şi investiţii financiare
SNC Stocuri
SNC Capital propriu şi datorii
SNC Venituri
SNC Cheltuieli
SNC Contracte de construcţii
SNC Costurile îndatorării
SNC Diferenţe de curs valutar şi de sumă
SNC Părţi afiliate şi contracte de societate civilă
SNC Particularităţile contabilităţii în agricultură

2) Indicaţiilor metodice
Indicaţii metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor

Indicaţii metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]
[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.166 din 28.11.2013, în vigoare 01.01.2014]
[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.146 din 16.10.2013, în vigoare 01.01.2014]

1^1. Standardele Naţionale de Contabilitate şi Indicaţiile metodice, menţionate la pct.1, se aplică de entităţi cu titlu de recomandare de la 1 ianuarie 2014 şi obligatoriu – de la 1 ianuarie 2015. Entităţile care vor decide aplicarea Standardelor Naţionale de Contabilitate şi a Indicaţiilor metodice menţionate la pct.1 începînd cu 1 ianuarie 2014 nu vor aplica Standardele Naţionale de Contabilitate menţionate la pct.2
[Pct.1^1 introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.166 din 28.11.2013, în vigoare 13.12.2013]

2. Din 1 ianuarie 2015 se abrogă:

1) Standardele Naţionale de Contabilitate (SNC):
SNC 1 "Politica de contabilitate"
SNC 2 "Stocurile de mărfuri şi materiale"
SNC 3 "Componenţa consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii"
SNC 4 "Particularităţile contabilităţii la întreprinderile micului business"
SNC 5 "Prezentarea rapoartelor financiare"
SNC 6 "Particularităţile contabilităţii la întreprinderile agricole"
SNC 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti"
SNC 8 "Profitul (pierderea) net (ă) al (a) perioadei de gestiune, erorile esenţiale şi modificările politicii de contabilitate"
SNC 9 "Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări ştiinţifice şi de proiectare-experimentare"
SNC 10 "Evenimente ulterioare datei întocmirii rapoartelor financiare"
SNC 11 "Contractele de construcţie"
SNC 12 "Contabilitatea impozitului pe venit"
SNC 13 "Contabilitatea activelor nemateriale"
SNC 14 "Informaţii financiare privind sectoarele"
SNC 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"
SNC 17 "Contabilitatea arendei (chiriei)"
SNC 18 "Venitul"
SNC 19 "Beneficiile angajaţilor"
SNC 20 "Contabilitatea subvenţiilor şi publicitatea informaţiei aferentă asistenţei de stat"
SNC 21 "Efectele variaţiilor cursurilor valutare"
SNC 22 "Combinări de întreprinderi"
SNC 23 "Cheltuielile privind împrumuturile"
SNC 24 "Publicitatea informaţiei privind părţile legate"
SNC 25 "Contabilitatea investiţiilor"
SNC 26 "Contabilitatea planurilor de pensii"
SNC 27 "Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în întreprinderile fiice"
SNC 28 "Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate"
SNC 31 "Reflectarea în rapoartele financiare a participaţiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt"
SNC 62 "Contabilitatea în partidă simplă"

2) Comentariile privind aplicarea Standardelor Naţionale de Contabilitate (S.N.C.):
C.S.N.C. 1 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 1 "Politica de contabilitate"

C.S.N.C. 7 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti"

C.S.N.C. 11 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 11 "Contracte de construcţie"

C.S.N.C. 13 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale"

C.S.N.C. 14 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 14 "Informaţii financiare privind sectoarele"

C.S.N.C. 16 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"

C.S.N.C. 18 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 18 "Venitul"

C.S.N.C. 23 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile"

C.S.N.C. 24 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 24 "Publicitatea informaţiei privind părţile legate"

C.S.N.C. 25 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 25 "Contabilitatea investiţiilor"

C.S.N.C. 27 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în întreprinderile fiice"

C.S.N.C. 28 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 28 "Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate"

C.S.N.C. 31 Comentarii privind aplicarea S.N.C. 31 "Reflectarea în rapoartele financiare a participaţiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt"

3) Bazele conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare

aprobate prin ordinele ministrului finanţelor nr.174 din 25.12.1997, nr.16 din 29.01.1999, nr.41 din 30.03.1999, nr.32 din 03.03.2000, nr.120 din 15.12.2000, nr.30 din 05.03.2001, nr.59 din 04.06.2001, nr.68 din 25.06.2001, nr.109 din 28.11.2001, nr.55 din 05.06.2002, nr.63 din 24.06.2002, nr.64 din 04.07.2002, nr.104 din 27.11.2002, nr.115 din 18.12.2002, nr.21 din 07.03.2003, nr.68 din 19.11.2003, nr.80 din 19.12.2003, nr.34 din 21.05.2004, nr.43 din 12.07.2004, nr.92 din 29.12.2004, nr.9 din 27.01.2005, nr.2 din 10.01.2006, nr.61 din 08.08.2006, nr.81 din 26.09.2007, nr.61 din 23.06.2008, nr.116 din 26.12.2008,

(Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.88-91 din 30.12.1997, nr.35-38 din 15.04.1999, nr.27-28 din 09.03.2000, nr.163-165 din 29.12.2000, nr.35-38 din 29.03.2001, nr.59-61 din 04.06.2001, nr.73-74 din 05.07.2001, nr.147-149 din 06.12.2001, nr.75 din 13.06.2002, nr.91-94 din 27.06.2002, nr.135-136 din 03.10.2002, nr.170-172 din 13.12.2002, nr.178-181 din 27.12.2002, nr.59 din 28.03.2003, nr.234 din 24.11.2003, nr.1-5 din 01.01.2004, nr.83-87 din 28.05.2004, nr.119-122 din 23.07.2004, nr.1-4 din 07.01.2005, nr.46-50 din 25.03.2005, nr.20 din 31.01.2006, nr.138-141 din 01.09.2006, nr.157-160 din 05.10.2007, nr.112-114 din 27.06.2008, nr.237-240 din 31.12.2008).

Notă: Erata din Monitorul Oficial nr.39-45 din 20.02.2015 pag.168 (din pct.2 se exclude textul "nr.89 din 28.10.2002")

[Pct.2 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.166 din 28.11.2013, în vigoare 01.01.2014]

VICEMINISTRUL FINANŢELOR Victor BARBĂNEAGRĂ

Chişinău, 6 august 2013.

Nr.118.

Notă: Standardele naţionale de contabilitate sunt publicate în Monitorul Oficial nr.233-237/1533 din 22.10.2013

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE
"PREZENTAREA SITUAŢIILOR FINANCIARE"

[Standardul "Prezentarea situaţiilor financiare" în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS1 "Prezentarea situaţiilor financiare" şi IAS7 "Situaţia fluxurilor de trezorerie".

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea formatelor şi a modului de întocmire a situaţiilor financiare individuale (în continuare – *situaţii financiare*).

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard reglementează modul de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare complete, simplificate şi prescurtate ale entităţilor care aplică Standardele Naţionale de Contabilitate.

4. Prezentul standard nu reglementează modul de întocmire a situaţiilor financiare ale:

1) entităţilor de interes public şi altor entităţi care aplică IFRS (IAS1 "Prezentarea situaţiilor financiare" şi IAS7 "Situaţia fluxurilor de trezorerie");

2) organizaţiilor necomerciale şi reprezentanţelor entităţilor nerezidente (Indicaţii metodice privind particularităţile contabilităţii în organizaţiile necomerciale şi reprezentanţele entităţilor nerezidente);

3) autorităţilor/instituţiilor bugetare (Norme stabilite de Ministerul Finanţelor);

4) asociaţiilor de economii şi împrumut (Indicaţii metodice privind particularităţile contabilităţii şi prezentării informaţiilor în situaţiile financiare ale asociaţiilor de economii şi împrumut).

Definiţii

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Fluxuri de numerar – intrări şi/sau ieşiri de mijloace şi documente băneşti.

Modificări de capital propriu – majorări şi diminuări ale elementelor de capital propriu.

Performanţă financiară – relaţia dintre veniturile şi cheltuielile entităţii prezentate în situaţia de profit şi pierdere.

Poziţie financiară – relaţia dintre activele, capitalul propriu şi datoriile entităţii prezentate în bilanţ/bilanţul prescurtat.

Valoare contabilă – valoare la care un activ este recunoscut în bilanţ/bilanţul prescurtat după deducerea amortizării şi pierderilor din depreciere cumulate.

Scopul şi componenţa situaţiilor financiare

6. Situaţiile financiare au drept scop prezentarea informaţiilor utile în luarea deciziilor economice pentru o gamă largă de utilizatori cum ar fi: proprietarii (asociaţii, acţionarii, fondatorii, membrii), creditorii, clienţii, salariaţii, autorităţile publice şi publicul. Pentru realizarea acestui scop situaţiile financiare oferă informaţii despre:

1) active;

2) capital propriu;

3) datorii;

4) venituri şi cheltuieli;
5) fluxuri de numerar.

7. În funcţie de categoriile de entităţi prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare şi necesităţile informaţionale proprii, entitatea poate întocmi:
1) situaţii financiare complete; sau
2) situaţii financiare simplificate; sau
3) situaţii financiare prescurtate.

8. Situaţiile financiare complete includ:
a) bilanţul;
b) situaţia de profit şi pierdere;
c) situaţia modificărilor capitalului propriu;
d) situaţia fluxurilor de numerar;
e) nota explicativă.

9. Situaţiile financiare simplificate includ:
a) bilanţul;
b) situaţia de profit şi pierdere;
c) nota explicativă.

10. Situaţiile financiare prescurtate includ:
a) bilanţul prescurtat;
b) situaţia de profit şi pierdere prescurtată;
c) nota explicativă.

Formatele şi conţinutul situaţiilor financiare

Reguli generale

11. Situaţiile financiare constituie un set unitar şi se întocmesc pentru fiecare perioadă de gestiune conform formatelor din anexele la prezentul standard.

12. Situaţiile financiare se întocmesc în conformitate cu prevederile generale prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare.

13. Informaţiile din situaţiile financiare trebuie să corespundă caracteristicilor calitative fundamentale şi amplificatoare prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare.

14. Situaţiile financiare se întocmesc în baza informaţiilor contabile după reflectarea rezultatelor inventarierii pentru confirmarea existenţei şi stării activelor, capitalului propriu şi datoriilor.

15. Situaţiile financiare trebuie identificate şi separate de alte informaţii prezentate în acelaşi document, de exemplu, în raportul anual al entităţii sau în prospectul de emisiuni a valorilor mobiliare.

16. Entitatea trebuie să identifice în mod clar situaţiile financiare şi să evidenţieze următoarele informaţii:
1) denumirea entităţii şi alte elemente de identificare;
2) data raportării sau perioada acoperită de situaţiile financiare;
3) activitatea de bază;
4) forma de proprietate;
5) forma juridică de organizare;
6) unitatea de măsură.

17. Erorile depistate la întocmirea situaţiilor financiare se corectează în conformitate cu SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare".

18. Întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare cuprind următoarele etape:
1) efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situaţiilor financiare cum ar fi: inventarierea generală a activelor, capitalului propriu şi datoriilor, decontarea

cheltuielilor şi veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune, determinarea şi reflectarea diferenţelor de curs valutar, întocmirea înregistrărilor de corectare, determinarea cotei curente a activelor imobilizate şi datoriilor pe termen lung, închiderea conturilor de gestiune etc.;

2) completarea formatelor situaţiilor financiare;

3) întocmirea notei explicative la situaţiile financiare;

4) aprobarea, semnarea şi prezentarea situaţiilor financiare;

5) reformarea bilanţului/bilanţului prescurtat.

Bilanţul/Bilanţul prescurtat

Generalităţi

19. Bilanţul/bilanţul prescurtat prezintă poziţia financiară a entităţii şi include informaţii aferente soldurilor existente la data raportării privind:

1) activele – resurse economice identificabile şi controlabile de către entitate ce provin din fapte economice trecute din a căror utilizare se aşteaptă obţinerea unor beneficii economice;

2) capitalul propriu – mărimea rămasă în activele entităţii după scăderea datoriilor;

3) datoriile – obligaţii actuale ale entităţii provenite din fapte economice trecute a căror stingere contribuie la o reducere a resurselor, purtătoare de beneficii economice.

20. În bilanţ/bilanţul prescurtat totalul activelor este echivalent cu suma totalurilor capitalului propriu, datoriilor şi provizioanelor.

21. Activele sînt prezentate în bilanţ/bilanţul prescurtat în ordinea creşterii lichidităţii acestora, iar datoriile în baza creşterii exigibilităţii.

22. Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de destinaţia acestora (de exemplu, avansurile acordate pentru procurarea activelor imobilizate se reflectă în componenţa acestor active indiferent de termenul de acordare a avansurilor).

23. Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din structura bilanţului/bilanţului prescurtat, relaţia sa cu alte elemente se prezintă în nota explicativă la situaţiile financiare.

24. În funcţie de gradul de lichiditate, activele se divizează în:

1) active circulante, care reprezintă activele ce se aşteaptă să fie consumate în ciclul normal de activitate, vîndute sau primite în termen de 12 luni sau care reprezintă numerar;

2) active imobilizate, care cuprind toate celelalte active, cu excepţia celor circulante.

25. Ciclul normal de activitate al unei entităţi reprezintă perioada de timp dintre momentul achiziţionării activelor care sînt destinate procesării şi momentul transformării lor în numerar. Cînd pentru o entitate acest ciclu nu este clar, durata lui se consideră 12 luni. Stocurile care sînt vîndute, consumate, procesate şi creanţele care sînt achitate ca parte a ciclului normal de activitate într-o perioadă ce depăşeşte 12 luni din data raportării, se consideră active circulante (de exemplu, materia primă, materialele, producţia în curs de execuţie care necesită maturare şi păstrare la entitatea de vinificaţie, fructele şi sucurile sulfitate sau congelate la entitatea de conserve).

26. În funcţie de gradul exigibilităţii, datoriile se împart în:

1) datorii curente, care includ datoriile ce se aşteaptă să fie achitate sau decontate în termen de 12 luni din data raportării;

2) datoriile pe termen lung, care cuprind toate celelalte datorii, cu excepţia celor curente.

27. Datoriile comerciale şi cele faţă de angajaţi care sînt înregistrate ca parte componentă a ciclului normal de activitate sînt datorii curente, chiar dacă ele sînt exigibile într-un termen ce depăşeşte 12 luni din data raportării.

28. La data raportării entitatea determină cota curentă a activelor imobilizate şi a datoriilor pe termen lung, care se reflectă în bilanţ/bilanţul prescurtat, respectiv în componenţa activelor circulante şi/sau datoriilor curente.

29. Creanţele, numerarul şi datoriile în valută străină se recalculează şi se reflectă în bilanţ/bilanţul prescurtat în conformitate cu SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă".

Bilanţul

30. Bilanţul se întocmeşte conform formatului prezentat în anexa 1 la prezentul standard.

Active

31. În rîndul 010 "Imobilizări necorporale în curs de execuţie" se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale procurate sau aflate în procesul de creare şi de pregătire pentru utilizarea prestabilită, precum şi a imobilizărilor necorporale conexe cu alte imobilizări care necesită lucrări de pregătire pentru utilizare după destinaţie, determinată în conformitate cu SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".
[Pct.31 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

32. În rîndul 020 "Imobilizări necorporale în exploatare" se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale transmise în exploatare, determinată conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale". În rîndurile 021–024 se prezintă valoarea contabilă a claselor de imobilizări necorporale: concesiuni, licenţe şi mărci; drepturi de autor şi titluri de protecţie; programe informatice şi alte imobilizări necorporale.

33. În rîndul 030 "Fond comercial" se indică valoarea contabilă a fondului comercial care se determină în conformitate cu SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

34. În rîndul 040 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" se reflectă suma avansurilor pe termen lung şi curente acordate pentru achiziţiile de imobilizări necorporale.

35. În rîndul 050 "Total imobilizări necorporale" se indică valoarea totală a imobilizărilor necorporale, determinată prin relaţia: rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040.

36. În rîndul 060 "Imobilizări corporale în curs de execuţie" se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor corporale intrate sau aflate în procesul de creare şi de pregătire pentru a fi utilizate în calitate de mijloace fixe, care se determină în conformitate cu SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

37. În rîndul 070 "Terenuri" se reflectă valoarea contabilă a terenurilor proprii, primite în leasing financiar şi/sau în gestiune economică aflate în procesul de pregătire pentru utilizare după destinaţie şi în exploatare, precum şi valoarea drepturilor de utilizare a terenurilor.

38. În rîndul 080 "Mijloace fixe" se reflectă valoarea contabilă a mijloacelor fixe proprii, primite în leasing financiar şi/sau în gestiune economică aflate în exploatare, inclusiv valoarea drepturilor de utilizare a clădirilor, determinată conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale". În rîndurile 081–086 se prezintă valoarea contabilă a claselor de mijloace fixe: clădiri; construcţii speciale; maşini, utilaje şi instalaţii tehnice; mijloace de transport; inventar şi mobilier şi alte mijloace fixe.

Exemplul 1. *O entitate la data raportării dispune de următoarele informaţii:*

- costul de intrare a mijloacelor fixe – 4500000 lei, inclusiv a clădirilor – 2500000 lei, a inventarului şi mobilierului – 2000000 lei;

- amortizarea cumulată – 870000 lei, inclusiv a clădirilor – 570000 lei, a inventarului şi mobilierului – 300000 lei;

- pierderile din deprecierea clădirilor – 390000 lei.

Conform politicilor contabile, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale se efectuează conform modelului bazat pe cost.

În baza datelor din exemplu, entitatea va reflecta în rîndul 080 "Mijloace fixe" din bilanţ valoarea contabilă totală a mijloacelor fixe în sumă de 3240000 lei (4500000 lei – 870000 lei – 390000 lei), iar în rîndul 081 – valoarea contabilă a clădirilor în mărime de 1540000 lei (2500000 lei – 570000 lei – 390000 lei) şi rîndul 085 – valoarea contabilă a inventarului şi mobilierului în mărime de 1700000 lei (2000000 lei – 300000 lei).

39. În rîndul 090 "Resurse minerale" se reflectă valoarea contabilă a resurselor minerale, care se determină în conformitate cu SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

40. În rîndul 100 "Active biologice imobilizate" se reflectă valoarea contabilă a animalelor de muncă şi productive (taurii, caii de tracţiune, vacile, ovinele, porcinele, caprinele etc.), plantaţiilor perene (livezile, viile, pepinierele viticole şi pomicole etc.) în curs de execuţie şi în exploatare, care se determină în conformitate cu SNC "Particularităţile contabilităţii în agricultură".

41. În rîndul 110 "Investiţii imobiliare" se reflectă valoarea contabilă a investiţiilor imobiliare, care se determină în conformitate cu SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

42. În rîndul 120 "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale" se reflectă suma avansurilor pe termen lung şi curente acordate pentru achiziţiile (procurarea, crearea/construcţia etc.) imobilizărilor corporale.

43. În rîndul 130 "Total imobilizări corporale" se indică valoarea totală a imobilizărilor corporale, determinată prin relaţia: rd.060 + rd.070 + rd.080 + rd.090 + rd.100 + rd.110 + rd.120.

44. În rîndurile 140 "Investiţii financiare pe termen lung în părţi neafiliate" şi 150 "Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate" se înscrie suma valorilor mobiliare, cotelor de participaţie, împrumuturilor acordate şi a altor investiţii financiare cu durata de achitare (deţinere probabilă) mai mare de 12 luni în părţi neafiliate şi afiliate, care se determină în conformitate cu SNC "Creanţe şi investiţii financiare" şi SNC "Părţi afiliate şi contracte de societate civilă". În rîndurile 151–154 se prezintă respectiv valoarea acţiunilor şi cotelor de participaţie, împrumuturilor acordate, inclusiv celor aferente intereselor de participare şi a altor investiţii financiare pe termen lung în părţile afiliate.

45. În rîndul 160 "Total investiţii financiare pe termen lung" se indică valoarea totală a investiţiilor financiare pe termen lung, determinată prin relaţia: rd.140 + rd.150.

46. În rîndurile 170 "Creanţe comerciale pe termen lung", 180 "Creanţe ale părţilor afiliate" şi 190 "Alte creanţe pe termen lung" se reflectă sumele creanţelor părţilor neafiliate şi afiliate cu termenul de stingere ce depăşeşte 12 luni din data raportării, care se determină în conformitate cu SNC "Creanţe şi investiţii financiare". În rîndul 181 "Creanţe aferente intereselor de participare" se prezintă suma creanţelor aferente intereselor de participare.

47. În rîndul 200 "Cheltuieli anticipate pe termen lung" se înscrie suma cheltuielilor suportate în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare şi/sau depăşesc pragul de semnificaţie stabilit în politicile contabile ale entităţii şi urmează a fi decontate pe parcursul unei perioade mai mari de 12 luni din data raportării.

48. În rîndul 210 "Alte active imobilizate" se reflectă valoarea altor active cu termenul de deţinere (utilizare/decontare) mai mare de 12 luni, care nu au fost incluse în rîndurile 010–200.

49. În rîndul 220 "Total creanţe pe termen lung şi alte active imobilizate" se indică valoarea totală a creanţelor pe termen lung şi a altor active imobilizate, determinată prin relaţia: rd.170 + rd.180 + rd.190 + rd.200 + rd.210.

50. În rîndul 230 "Total active imobilizate" se indică valoarea totală a activelor imobilizate, determinată prin relaţia: rd.050 + rd.130 + rd.160 + rd.220.

51. În rîndurile 240 "Materiale şi obiecte de mică valoare şi scurtă durată", 250 "Active biologice circulante", 260 "Producţia în curs de execuţie" şi 270 "Produse şi mărfuri" se înscrie valoarea contabilă a categoriilor respective de stocuri, care se determină în conformitate cu SNC "Stocuri" şi SNC "Particularităţile contabilităţii în agricultură".

52. În rîndul 280 "Avansuri acordate pentru stocuri" se reflectă suma avansurilor pe termen lung şi curente acordate pentru procurarea/fabricarea stocurilor şi pentru serviciile aferente intrării stocurilor.

53. În rîndul 290 "Total stocuri" se indică valoarea totală a stocurilor, determinată prin relaţia: rd.240 + rd.250 + rd.260 + rd.270 + rd.280.

54. În rîndul 300 "Creanţe comerciale curente" se înscrie valoarea netă a creanţelor curente ale cumpărătorilor şi clienţilor neafiliaţi din ţară şi din străinătate, care se determină în conformitate cu SNC "Creanţe şi investiţii financiare".

Exemplul 2. *O entitate la data raportării dispune de următoarele date: creanţele cumpărătorilor şi clienţilor din ţară – 658000 lei, din străinătate – 392000 lei, suma provizioanelor (corecţiilor) pentru creanţele compromise – 45000 lei.*

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 300 "Creanţe comerciale" din bilanţ suma de 1005000 lei (658000 lei + 392000 lei – 45000 lei).

55. În rîndul 310 "Creanţe ale părţilor afiliate curente" se reflectă suma creanţelor curente ale debitorilor afiliaţi din ţară şi străinătate, care se determină în conformitate cu SNC "Creanţe şi investiţii financiare" şi SNC "Părţi afiliate şi contracte de societate civilă". În rîndul 311 se prezintă suma creanţelor curente aferente intereselor de participare.

56. În rîndurile 320 "Creanţe ale bugetului" şi 330 "Creanţe ale personalului" se reflectă suma creanţelor bugetului şi personalului, care se determină în conformitate cu SNC "Creanţe şi investiţii financiare".

57. În rîndul 340 "Alte creanţe curente" se înscrie suma creanţelor privind leasingul (arenda/locaţiunea), dobînzile, redevenţele şi alte venituri calculate, creanţelor preliminate, creanţelor companiilor de asigurare privind despăgubirile, creanţelor organelor de asigurări sociale, creanţelor privind reclamaţiile înaintate şi recunoscute şi creanţelor privind alte operaţiuni.

58. În rîndul 350 "Cheltuieli anticipate curente" se înscrie suma cheltuielilor suportate în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare şi/sau depăşesc pragul de semnificaţie stabilit în politicile contabile ale entităţii şi urmează a fi decontate pe parcursul unei perioade nu mai mare de 12 luni din data raportării.

59. În rîndul 360 "Alte active circulante" valoarea contabilă a altor active circulante care nu au fost incluse în rîndurile 240–350.

60. În rîndul 370 "Total creanţe curente şi alte active circulante" se indică valoarea totală a creanţelor şi a altor active cu termenul de stingere (deţinere probabilă) nu mai mare de 12 luni, determinată prin relaţia: rd.300 + rd.310 + rd.320 + rd.330 + rd.340 + rd.350 + rd.360.

61. În rîndurile 380 "Investiţii financiare curente în părţi neafiliate" şi 390 "Investiţii financiare curente în părţi afiliate" se înscrie suma valorilor mobiliare, cotelor de

participaţie, împrumuturilor acordate şi a altor investiţii financiare cu durata de achitare (deţinere probabilă) nu mai mare de 12 luni în părţi neafiliate şi afiliate care se determină în conformitate cu SNC "Creanţe şi investiţii financiare" şi SNC "Părţi afiliate şi contracte de societate civilă". În rîndurile 391–394 se prezintă, respectiv, valoarea acţiunilor şi cotelor de participaţie deţinute în părţile afiliate, suma împrumuturilor acordate părţilor afiliate, suma împrumuturilor aferente intereselor de participare şi valoarea altor investiţii financiare curente în părţile afiliate.

62. În rîndul 400 "Total investiţii financiare curente" se indică valoarea totală a investiţiilor financiare curente, determinată prin relaţia: rd.380 + rd.390.

63. În rîndul 410 "Numerar şi documente băneşti" se înscrie suma totală a numerarului în monedă naţională şi valută străină din casierie şi la conturile curente, a numerarului la alte conturi bancare, în expediţie şi valoarea documentelor băneşti (timbrelor de acciz, mărcilor poştale, biletelor de călătorie, biletelor de tratament şi odihnă etc.).

64. În rîndul 420 "Total active circulante" se reflectă valoarea totală a activelor circulante, determinată prin relaţia: rd.290 + rd.370 + rd.400 + rd.410.

65. În rîndul 430 "Total active" se înscrie valoarea totală a activelor imobilizate şi circulante ale entităţii, determinată prin relaţia: rd.230 + rd.420.

Capital propriu

66. În rîndul 440 "Capital social" se înscrie valoarea părţilor sociale (cotelor de participaţie, acţiunilor proprii şi altor instrumente de capital propriu) indicată în actele de constituire ale entităţii şi/sau în alte documente prevăzute de legislaţie.

67. În rîndul 450 "Capital nevărsat" se indică între paranteze suma creanţelor proprietarilor aferente aporturilor la capitalul social la constituirea entităţii şi contribuţiilor suplimentare pentru acoperirea pierderilor anilor precedenţi.

68. În rîndul 460 "Capital neînregistrat" se reflectă valoarea nominală a acţiunilor emise la înfiinţarea societăţii pe acţiuni, care încă nu au fost înregistrate la Comisia Naţională a Pieţei Financiare şi valoarea aporturilor proprietarilor aferente majorării capitalului social pînă la înregistrarea de stat a modificărilor operate în actele de constituire ale entităţii.

69. În rîndul 470 "Capital retras" se indică între paranteze valoarea de retragere a părţilor sociale achiziţionate, răscumpărate sau dobîndite în alt mod de către entitate de la proprietarii săi.

70. În rîndul 480 "Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate" se reflectă valoarea patrimoniului primit de la stat conform actelor de constituire şi/sau alte documente prevăzute de legislaţie, cu excepţia patrimoniului înregistrat în componenţa capitalului social.

71. În rîndul 490 "Total capital social şi neînregistrat" se reflectă suma totală a capitalului social şi neînregistrat, determinată prin relaţia: rd.440 + rd.450 + rd.460 + rd.470+ rd.480.

72. În rîndul 500 "Prime de capital" se înscrie excedentul dintre valoarea efectivă a aporturilor proprietarilor în capitalul social şi valoarea nominală a părţilor sociale, precum şi excedentul dintre valoarea de retragere şi valoarea nominală sau de înstrăinare a părţilor sociale proprii retrase şi ulterior anulate sau înstrăinate.

73. În rîndurile 510 "Capital de rezervă", 520 "Rezerve statutare" şi 530 "Alte rezerve" se reflectă, respectiv, suma rezervelor constituite pe seama profitului net conform prevederilor legislaţiei, statutului entităţii şi deciziilor adunării generale a proprietarilor sau a altui organ de conducere împuternicit al entităţii.

74. În rîndul 540 "Total rezerve" se reflectă suma totală a rezervelor, determinată prin relaţia: rd.510 + rd.520 + rd.530.

75. În rîndul 550 "Corecţii ale rezultatelor anilor precedenţi" se înscrie suma corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi depistate în perioada de gestiune: profitul – cu înregistrare obişnuită, pierderea – cu semnul minus (între paranteze), determinat conform SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare".

76. În rîndul 560 "Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi" se reflectă suma profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenţi care se determină în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii".

77. În rîndul 570 "Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune" se înscrie suma profitului net (pierderii nete – între paranteze) al perioadei de gestiune, care se determină în situaţia de profit şi pierdere.

78. În rîndul 580 "Profit utilizat al perioadei de gestiune" se reflectă între paranteze suma profitului utilizat al perioadei de gestiune pentru plata dividendelor, constituirea rezervelor şi în alte scopuri prevăzute de legislaţie, de statut sau stabilite prin deciziile organului de conducere împuternicit al entităţii.

79. În rîndul 590 "Total profit (pierdere)" se reflectă suma totală a profitului (pierderii), determinată prin relaţia: rd.550 + rd.560 + rd.570 + rd.580.

80. În rîndul 600 "Rezerve din reevaluare" se reflectă suma surplusului de reevaluare a imobilizărilor corporale, care se determină conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

81. În rîndul 610 "Alte elemente de capital propriu" se reflectă valoarea subvenţiilor aferente activelor primite de către entităţile cu proprietate publică de la Guvern şi alte autorităţi ale administraţiei publice, decontate (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) şi suma altor elemente de capital propriu neincluse în rîndurile 440–590.

82. În rîndul 620 "Total capital propriu" se înscrie totalul elementelor de capital propriu, determinat prin relaţia: rd.490 + rd.500 +.rd.540 + rd.590 + rd.600 + rd.610.

Datorii

83. În rîndul 630 "Credite bancare pe termen lung" se reflectă suma totală a creditelor bancare primite pe un termen mai mare de 12 luni din data raportării.

84. În rîndul 640 "Împrumuturi pe termen lung" se reflectă suma totală a împrumuturilor primite pe un termen mai mare de 12 luni din data raportării. În rîndurile 641–643 se prezintă împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, inclusiv din emisiunea obligaţiunilor convertibile, şi alte împrumuturi pe termen lung.

85. În rîndul 650 "Datorii comerciale pe termen lung" se înscrie suma datoriilor pe termen lung aferente contractelor de leasing financiar, vînzărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi altor operaţiuni, care se determină în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii" şi SNC "Contracte de leasing".

86. În rîndul 660 "Datorii faţă de părţile afiliate pe termen lung" se reflectă suma datoriilor faţă de entităţile-fiice, asociate, societăţile civile şi alte părţi afiliate a căror componenţă se determină în conformitate cu SNC "Părţi afiliate şi contracte de societate civilă". În rîndul 661 se prezintă suma datoriilor aferente intereselor de participare.

87. În rîndul 670 "Avansuri primite pe termen lung" se reflectă suma avansurilor primite în contul livrărilor ulterioare de bunuri şi servicii cu termenul de achitare mai mare de 12 luni.

88. În rîndul 680 "Venituri anticipate pe termen lung" se indică sumele primite (calculate) în perioada de gestiune curentă, dar care urmează a fi atribuite la veniturile curente pe parcursul unei perioade mai mari de 12 luni, cu excepţia veniturilor anticipate aferente subvenţiilor privind activele primite de entităţile cu proprietate publică de la

Guvern şi alte autorităţi ale administraţiei publice, care se decontează (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) la alte elemente de capital propriu.

89. În rîndul 690 "Alte datorii pe termen lung" se reflectă suma finanţărilor şi încasărilor cu destinaţie specială, datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică şi altor datorii cu termenul de stingere (decontare) mai mare de 12 luni din data raportării.

90. În rîndul 700 "Total datorii pe termen lung" se reflectă suma totală a datoriilor pe termen lung ale entităţii, determinată prin relaţia: rd.630 + rd.640 + rd.650 + rd.660 + rd.670 + rd.680+ rd.690.

91. În rîndul 710 "Credite bancare pe termen scurt" se indică suma creditelor bancare primite, inclusiv dobînzile aferente, cu termenul de rambursare nu mai mare de 12 luni din data raportării.

92. În rîndul 720 "Împrumuturi pe termen scurt" se reflectă suma împrumuturilor primite, inclusiv dobînzile aferente, cu termenul de rambursare nu mai mare de 12 luni din data raportării. În rîndurile 721–723 se prezintă suma împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni, inclusiv din emisiunea obligaţiunilor convertibile, şi a altor împrumuturi pe termen scurt.

93. În rîndul 730 "Datorii comerciale curente" se înscrie suma datoriilor entităţii faţă de furnizori privind bunurile procurate sau luate în leasing şi serviciile primite care urmează a fi achitate sau trecute în cont în termen de 12 luni din data raportării.

94. În rîndul 740 "Datorii faţă de părţile afiliate curente" se indică suma datoriilor curente ale entităţii faţă de părţile afiliate. În rîndul 741 se prezintă suma datoriilor aferente intereselor de participare.

95. În rîndul 750 "Avansuri primite curente" se înscrie suma avansurilor primite pe un termen nu mai mare de 12 luni din data raportării în contul livrărilor ulterioare de bunuri şi servicii.

96. În rîndul 760 "Datorii faţă de personal" se reflectă suma datoriilor entităţii faţă de personal privind retribuirea muncii şi alte operaţiuni (de exemplu, datoriile aferente delegărilor şi compensarea unor cheltuieli fără primirea avansului, utilizării bunurilor personale în scopuri de serviciu).

97. În rîndul 770 "Datorii privind asigurările sociale şi medicale" se indică suma datoriilor entităţii faţă de organele de asigurări sociale şi medicale (inclusiv şi cele individuale), determinate conform legislaţiei.

98. În rîndul 780 "Datorii faţă de buget" se înregistrează suma datoriilor faţă de buget privind impozitele şi taxele, precum şi sancţiunile aferente, determinate în conformitate cu legislaţia.

99. În rîndul 790 "Datorii faţă de proprietari" se înscrie suma datoriilor entităţii privind dividendele calculate şi alte operaţiuni aferente decontărilor cu proprietarii.

100. În rîndul 800 "Venituri anticipate curente" se reflectă suma veniturilor anticipate, care urmează a fi decontate la venituri curente în următoarele 12 luni, cu excepţia veniturilor anticipate aferente subvenţiilor privind activele primite de entităţile cu proprietate publică de la Guvern şi alte autorităţi ale administraţiei publice, care se decontează (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) la alte elemente de capital propriu.

101. În rîndul 810 "Alte datorii curente" se înscrie suma finanţărilor şi încasărilor cu destinaţie specială curente, datoriilor preliminate, datoriilor privind asigurarea bunurilor şi persoanelor, datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică, datoriilor privind sancţiunile comerciale şi altor datorii cu termenul de stingere (decontare) nu mai mare de 12 luni din data raportării.

102. În rîndul 820 "Total datorii curente" se înscrie suma totală a datoriilor curente ale entităţii, determinată prin relaţia: rd.710 + rd.720 + rd.730 + rd.740 + rd.750 + rd.760 + rd.770 + rd.780 + rd.790 + rd.800+ rd.810.

Provizioane

103. În rîndurile 830 "Provizioane pentru beneficiile angajaţilor", 840 "Provizioane pentru garanţii acordate cumpărătorilor/clienţilor", 850 "Provizioane pentru impozite" şi 860 "Alte provizioane" se reflectă suma provizioanelor constituite, care se determină în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii".

104. În rîndul 870 "Total provizioane" se reflectă suma totală a provizioanelor, determinată prin relaţia: rd.830 + rd.840 + rd.850 + rd.860.

105. În rîndul 880 "Total pasive" se indică suma totală a capitalului propriu, datoriilor pe termen lung şi curente şi a provizioanelor entităţii, determinată prin relaţia: rd.620 + rd.700 + rd.820 + rd.870.

Bilanţul prescurtat

106. Bilanţul prescurtat se întocmeşte conform formatului prezentat în anexa 2 la prezentul standard.

107. În rîndul 010 "Imobilizări necorporale" se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie şi în utilizare, determinată conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

108. În rîndul 020 "Imobilizări corporale" se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie, a terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor minerale, activelor biologice imobilizate, investiţiilor imobiliare, determinată conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" şi SNC "Particularităţile contabilităţii în agricultură", precum şi suma avansurilor acordate pentru imobilizări corporale.

109. În rîndul 030 "Investiţii financiare pe termen lung" se indică valoarea titlurilor de valoare procurate, depozitelor bancare, împrumuturilor acordate şi alte investiţii în părţi neafiliate şi afiliate cu termenul de deţinere (stingere) mai mare de 12 luni din data raportării, care se determină în conformitate cu SNC "Creanţe şi investiţii financiare".

110. În rîndul 040 "Creanţe pe termen lung şi alte active imobilizate" se înscrie valoarea creanţelor, suma cheltuielilor anticipate şi a altor active cu termenul de deţinere (stingere) ce depăşeşte 12 luni din data raportării neincluse în rîndurile 010–040.

111. În rîndul 050 "Total active imobilizate" se indică valoarea totală a activelor imobilizate determinată prin relaţia: rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040.

112. În rîndul 060 "Stocuri" se înscrie valoarea contabilă a materialelor, activelor biologice circulante, obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, producţiei în curs de execuţie, produselor şi mărfurilor, care se determină în conformitate cu SNC "Stocuri" şi SNC "Particularităţile contabilităţii în agricultură".

113. În rîndul 070 "Creanţe curente şi alte active circulante" se reflectă suma creanţelor comerciale, ale bugetului, personalului, cheltuielile anticipate şi alte active care urmează a fi utilizate (decontate) pe parcursul unei perioade, ce nu depăşeşte 12 luni din data raportării.

114. În rîndul 080 "Investiţii financiare curente" se indică valoarea titlurilor de valoare procurate, depozitelor bancare, împrumuturilor acordate şi alte investiţii în părţi neafiliate şi afiliate cu termenul de deţinere (stingere) ce nu depăşeşte 12 luni din data raportării, care se determină în conformitate cu SNC "Creanţe şi investiţii financiare".

115. În rîndul 090 "Numerar şi documente băneşti" se înscrie suma totală a numerarului în monedă naţională şi valută străină din casierie şi la conturile curente, a numerarului la alte conturi bancare, în expediţie şi valoarea documentelor băneşti (timbrelor de acciz, mărcilor poştale, biletelor de călătorie, biletelor de tratament şi odihnă etc.).

116. În rîndul 100 "Total active circulante" se reflectă valoarea totală a activelor circulante, determinată prin relaţia: rd.060 + rd.070 + rd.080 + rd.090.

117. În rîndul 110 "Total active" se înscrie valoarea totală a activelor imobilizate şi circulante ale entităţii, determinată prin relaţia: rd.050 + rd.100.

118. În rîndul 120 "Capital social şi neînregistrat" se înscrie valoarea capitalului social, nevărsat, neînregistrat, retras şi patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate, care se determină în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii".

119. În rîndul 130 "Prime de capital" se înscrie excedentul dintre valoarea efectivă a aporturilor proprietarilor în capitalul social şi valoarea nominală a părţilor sociale, precum şi excedentul dintre valoarea de retragere şi valoarea nominală sau de înstrăinare a părţilor sociale proprii retrase şi ulterior anulate sau înstrăinate.

120. În rîndul 140 "Rezerve" se reflectă, respectiv, suma rezervelor constituite pe seama profitului net conform prevederilor legislaţiei, statutului entităţii şi deciziilor adunării generale a proprietarilor sau a altui organ de conducere împuternicit al entităţii.

121. În rîndul 150 "Profit (pierdere)" se reflectă suma corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi depistate în perioada de gestiune, a profitului (pierderii) anilor precedenţi şi a perioadei de gestiune curente, care se determină în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii".

122. În rîndul 160 "Rezerve din reevaluare" se reflectă suma surplusului de reevaluare a imobilizărilor corporale, care se determină conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

123. În rîndul 170 "Alte elemente de capital propriu" se reflectă valoarea subvenţiilor aferente activelor primite de către entităţile cu proprietate publică de la Guvern şi alte autorităţi ale administraţiei publice, decontate (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) şi suma altor elemente de capital propriu neincluse în rîndurile 120–160.

124. În rîndul 180 "Total capital propriu" se înscrie totalul elementelor de capital propriu, determinat prin relaţia: rd.120 + rd.130 + rd.140 + rd.150 + rd.160 + rd.170.

125. În rîndul 190 "Datorii pe termen lung" se indică suma datoriilor cu termenul de stingere (decontare) mai mare de 12 luni din data raportării, determinată conform SNC "Capital propriu şi datorii".

126. În rîndul 200 "Datorii curente" se indică suma datoriilor cu termenul de stingere (decontare) ce nu depăşeşte 12 luni din data raportării, determinată conform SNC "Capital propriu şi datorii".

127. În rîndul 210 "Total datorii" se înscrie suma totală a datoriilor pe termen lung şi curente, determinată prin relaţia: rd.190 + rd.200.

128. În 220 "Provizioane" se reflectă suma provizioanelor constituite pentru concediile de odihnă ale angajaţilor, garanţii, impozite şi alte scopuri, care se determină în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii".

129. În rîndul 230 "Total pasive" se indică suma totală a capitalului propriu, datoriilor şi a provizioanelor entităţii, determinată prin relaţia: rd.180 + rd.210 + rd.220.

Situaţia de profit şi pierdere/Situaţia de profit şi pierdere prescurtată

Generalităţi

130. Situaţia de profit şi pierdere/situaţia de profit şi pierdere prescurtată caracterizează performanţa financiară a entităţii pentru perioada de gestiune şi conţine informaţii privind:

1) veniturile – creşteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creşteri ale capitalului propriu, cu excepţia celor legate de contribuţiile proprietarilor. Veniturile includ: veniturile din activitatea operaţională şi veniturile din alte activităţi. Veniturile din activitatea operaţională constituie veniturile din vînzări şi alte venituri din activitatea operaţională definite în prezentul standard. Venituri

din alte activităţi sînt veniturile din operaţiuni cu active imobilizate, veniturile financiare şi veniturile excepţionale.

2) cheltuielile – diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieşiri sau reduceri ale valorii activelor sau de creşteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu, altele decît cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor;

3) rezultatele financiare – profitul (pierderea) calculat ca diferenţă dintre veniturile şi cheltuielile perioadei de gestiune.

131. Veniturile şi cheltuielile aferente aceloraşi operaţiuni economice se reflectă în situaţia de profit şi pierdere/situaţia de profit şi pierdere prescurtată în aceeaşi perioadă de gestiune (de exemplu, valoarea contabilă a bunurilor vîndute şi valoarea de vînzare a acestora se recunosc concomitent în aceeaşi perioadă de gestiune).

132. În cazul în care în perioada de gestiune nu au fost înregistrate venituri, dar au fost suportate cheltuieli, care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC "Cheltuieli", acestea se prezintă în situaţia de profit şi pierdere în perioada de gestiune în care au fost suportate. Dacă în perioada de gestiune au fost înregistrate doar venituri, care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC "Venituri" şi nu au fost suportate cheltuieli, acestea trebuie prezentate în situaţia de profit şi pierdere în perioada de gestiune în care au fost cîştigate.

Situaţia de profit şi pierdere

133. Situaţia de profit şi pierdere se întocmeşte în baza clasificării cheltuielilor după destinaţie (funcţii) conform formatului prezentat în anexa 3 la prezentul standard.

134. În rîndul 010 "Venituri din vînzări" se reflectă suma veniturilor din vînzări obţinute în cadrul activităţii operaţionale. În rîndurile 011–016 se prezintă, respectiv, veniturile din vînzarea produselor şi mărfurilor, din prestarea serviciilor şi executarea lucrărilor din contracte de construcţie, din contractele de leasing operaţional şi financiar (arendă/locaţiune), de microfinanţare şi alte venituri (de exemplu, din dividende, participaţii, dobînzi, care pentru entitate reprezintă activitatea operaţională).

Suma veniturilor din vînzări recunoscută în perioada de gestiune se ajustează cu valoarea produselor şi mărfurilor returnate de cumpărători şi/sau reducerile de preţ la produse, mărfuri livrate şi/sau servicii prestate, în aceeaşi perioadă de gestiune în care a avut loc livrarea.

135. În rîndul 020 "Costul vînzărilor" se reflectă costurile aferente obţinerii veniturilor din vînzări înregistrate în rîndul 010. În rîndurile 021–026 se prezintă, respectiv, valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vîndute, costul serviciilor prestate/lucrărilor executate terţilor, costurile aferente contractelor de construcţie, de leasing operaţional şi financiar (arendă/locaţiune), de microfinanţare şi alte costuri suportate în cadrul activităţii operaţionale a entităţii şi corelate cu veniturile din vînzări.

Suma costului vînzărilor înregistrată în perioada de gestiune se ajustează cu valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vîndute şi returnate entităţii în aceeaşi perioadă de gestiune în care a avut loc livrarea.

136. În rîndul 030 "Profit brut (pierdere brută)" se reflectă diferenţa dintre veniturile din vînzări şi costul vînzărilor, determinată prin relaţia: rd.010 – rd.020.

Exemplul 3. *În anul 201X entitatea a comercializat 2870 unităţi de produse la costul unitar de 45 lei şi preţul de vînzare unitar de 60 lei. Pe parcursul aceleiaşi perioade de gestiune au fost returnate 185 de unităţi de produse.*

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în situaţia de profit si pierdere:

- în rd.010 "Venituri din vînzări" suma de 161100 lei (2870 unităţi × 60 lei – 185 unităţi × 60 lei);
- în rd.020 "Costul vînzărilor" suma de 120825 lei (2870 unităţi × 45 lei – 185 unităţi × 45 lei);

- în rd.030 "Profit brut (pierdere brută)" suma profitului brut de 40275 lei (161100 lei – 120825 lei).

137. În rîndul 040 "Alte venituri din activitatea operaţională" se reflectă veniturile care apar în procesul desfăşurării activităţii operaţionale, dar care nu pot fi atribuite la venituri din vînzări. Acestea cuprind veniturile din: ieşirea altor active circulante (cu excepţia veniturilor reflectate în rîndul 010); majorări de întîrziere (penalităţi), amenzi şi alte sancţiuni; recuperarea prejudiciului material cauzat entităţii; decontarea datoriilor cu termen de prescripţie expirat; subvenţii, finanţări şi încasări cu destinaţie specială, active intrate cu titlul gratuit care nu au fost incluse în venituri din vînzări; plusurile de active constatate la inventariere; diferenţele favorabile dintre cursul oficial al BNM şi cursul de cumpărare/vînzare a valutei străine utilizate în activitatea operaţională şi din alte operaţiuni aferente activităţii operaţionale.

Exemplul 4. *În anul 201X entitatea a înregistrat venituri aferente activităţii operaţionale rezultate din:*

- vînzarea unor materiale – 18990 lei;

- constatarea plusurilor de mărfuri la inventariere – 1200 lei;

- calcularea prejudiciului material cauzat entităţii de către persoana vinovată – 7290 lei;

- decontarea datoriilor comerciale cu termenul de prescripţie expirat – 17500 lei;

- anularea sancţiunilor fiscale aferente perioadelor precedente conform hotărîrii instanţei judecătoreşti – 3500 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 040 "Alte venituri din activitatea operaţională" din situaţia de profit şi pierdere pentru anul 201X suma de 48480 lei (18990 lei + 1200 lei + 7290 lei + 17500 lei + 3500 lei).

138. În rîndul 050 "Cheltuieli de distribuire" se reflectă cheltuielile aferente comercializării produselor/mărfurilor, prestarea serviciilor şi/sau executarea lucrărilor determinate în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

139. În rîndul 060 "Cheltuieli administrative" se reflectă cheltuielile privind deservirea şi gestiunea entităţii în ansamblu, determinate în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

140. În rîndul 070 "Alte cheltuieli din activitatea operaţională" se prezintă cheltuielile legate de desfăşurarea activităţii operaţionale a entităţii, dar care nu pot fi atribuite la costul vînzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative. Componenţa acestor cheltuieli se determină în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

141. În rîndul 080 "Rezultatul din activitatea operaţională: profit (pierdere)" se reflectă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile din activitatea operaţională a perioadei de gestiune, determinată prin relaţia: rd.030 + rd.040 – rd.050 – rd.060 – rd.070.

142. În rîndul 090 "Venituri financiare" se reflectă suma totală a veniturilor financiare. În rîndurile 091–099 se prezintă respectiv: veniturile din interese de participare (de exemplu dividende), inclusiv veniturile obţinute de la părţile afiliate; veniturile din dobînzi (cu excepţia veniturilor aferente dobînzilor din contracte de leasing şi contracte de microfinanţare, care se reflectă în rd.014 şi rd.015), inclusiv veniturile sub formă de dobînzi obţinute de la părţile afiliate; veniturile din alte investiţii financiare pe termen lung, inclusiv veniturile obţinute de la părţile afiliate; veniturile aferente ajustărilor de valoare privind investiţiile financiare pe termen lung şi curente; veniturile din ieşirea investiţiilor financiare; veniturile aferente diferenţelor de curs valutar şi de sumă etc.

143. În rîndul 100 "Cheltuieli financiare" se reflectă suma totală a cheltuielilor financiare. În rîndurile 101–105 se prezintă respectiv: cheltuielile privind dobînzile, inclusiv cheltuielile privind dobînzile aferente părţilor afiliate; cheltuielile aferente ajustărilor de valoare privind investiţiile financiare pe termen lung şi curente; cheltuielile

aferente ieşirii investiţiilor financiare; cheltuielile aferente diferenţelor de curs valutar şi de sumă etc.
[Pct.143 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

144. În rîndul 110 "Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă)" se reflectă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile financiare care se determină prin relaţia: rd.090–rd.100.

145. În rîndul 120 "Venituri cu active imobilizate şi excepţionale" se reflectă suma veniturilor aferente activelor imobilizate, cu excepţia plusurilor de active constatate la inventariere; reluării pierderilor din depreciere; compensaţiilor pentru acoperirea pierderilor excepţionale; din decontarea fondului comercial negativ; altor fapte economice care nu se referă la activitatea operaţională şi financiară.

146. În rîndul 130 "Cheltuieli cu active imobilizate şi excepţionale" se reflectă suma cheltuielilor aferente activelor imobilizate şi cheltuielilor excepţionale, determinată în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

147. În rîndul 140 "Rezultatul din operaţiuni cu active imobilizate şi excepţionale: profit (pierdere)" se reflectă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile aferente operaţiunilor cu active imobilizate şi excepţionale care se determină prin relaţia: rd.120–rd.130.

148. În rîndul 150 "Rezultatul din alte activităţi: profit (pierdere)" se reflectă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile aferente altor activităţi care se determină prin relaţia: rd.110+rd.140.

149. În rîndul 160 "Profit (pierdere) pînă la impozitare" se indică rezultatul financiar pînă la impozitare, determinat prin relaţia: rd.080 + rd.150.

150. În rîndul 170 "Cheltuieli privind impozitul pe venit" se reflectă suma cheltuielilor privind impozitul pe venit, determinată în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

151. În rîndul 180 "Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune" se indică rezultatul financiar după impozitare determinat ca diferenţa dintre profitul (pierderea) pînă la impozitare şi cheltuielile privind impozitul pe venit prin relaţia: rd.160–rd.170. Acest indicator trebuie să coincidă cu indicatorul rîndului 570 din bilanţ.

Situaţia de profit şi pierdere prescurtată

152. Situaţia de profit şi pierdere prescurtată se întocmeşte în baza clasificării cheltuielilor după destinaţie (funcţii) conform formatului prezentat în anexa 4 la prezentul standard.

153. În rîndul 010 "Venituri din vînzări" se reflectă suma veniturilor din vînzări obţinute în cadrul activităţii operaţionale. Acestea cuprind veniturile din vînzarea produselor şi mărfurilor, din prestarea serviciilor şi executarea lucrărilor, din contracte de construcţie, din contractele de leasing operaţional şi financiar (arendă/locaţiune), de microfinanţare şi alte venituri (de exemplu, din dividende, participaţii, dobînzi, care pentru entitate reprezintă activitatea operaţională). Suma veniturilor din vînzări recunoscută în perioada de gestiune se ajustează cu valoarea produselor şi mărfurilor returnate de cumpărători şi/sau reducerile de preţ la produse, mărfuri livrate şi/sau servicii prestate, în aceeaşi perioadă de gestiune în care a avut loc livrarea.

154. În rîndul 020 "Costul vînzărilor" se reflectă costurile aferente obţinerii veniturilor din vînzări înregistrate în rîndul 010. Acesta cuprinde valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vîndute, costul serviciilor prestate/lucrărilor executate terţilor, costurile aferente contractelor de construcţie şi de leasing operaţional/financiar (arendă/locaţiune), de microfinanţare şi alte costuri suportate în cadrul activităţii operaţionale a entităţii şi corelate cu veniturile din vînzări.

Suma costului vînzărilor înregistrată în perioada de gestiune se ajustează cu valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vîndute şi returnate entităţii în aceeaşi perioadă de gestiune în care a avut loc livrarea.

155. În rîndul 030 "Profit brut (pierdere brută)" se reflectă diferenţa dintre veniturile din vînzări şi costul vînzărilor, determinată prin relaţia: rd.010 – rd.020.

Exemplul 5. *În anul 201X entitatea a comercializat 2870 unităţi de produse la costul unitar de 45 lei şi preţul de vînzare unitar de 60 lei. Pe parcursul aceleiaşi perioade de gestiune au fost returnate 185 de unităţi de produse.*

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în situaţia de profit şi pierdere:

- în rd.010 "Venituri din vînzări" suma de 161100 lei (2870 unităţi × 60 lei – 185 unităţi × 60 lei);
- în rd.020 "Costul vînzărilor" suma de 120825 lei (2870 unităţi × 45 lei – 185 unităţi × 45 lei);
- în rd.030 "Profit brut (pierdere brută)" suma profitului brut de 40275 lei (161100 lei – 120825 lei).

156. În rîndul 040 "Alte venituri din activitatea operaţională" se reflectă veniturile care apar în procesul desfăşurării activităţii operaţionale, dar care nu pot fi atribuite la venituri din vînzări. Acestea cuprind veniturile din: ieşirea altor active circulante (cu excepţia veniturilor reflectate în rîndul 010); majorări de întîrziere (penalităţi), amenzi şi alte sancţiuni; recuperarea prejudiciului material cauzat entităţii; decontarea datoriilor cu termenul de prescripţie expirat; subvenţii, finanţări şi încasări cu destinaţie specială, active intrate cu titlul gratuit care nu au fost incluse în venituri din vînzări; plusurile de active constatate la inventariere; diferenţele favorabile dintre cursul oficial al BNM şi cursul de cumpărare/vînzare a valutei străine utilizate în activitatea operaţională şi din alte operaţiuni aferente activităţii operaţionale.

Exemplul 6. *În anul 201X entitatea a înregistrat venituri aferente activităţii operaţionale rezultate din:*

- vînzarea unor materiale – 18990 lei;

- constatarea plusurilor de mărfuri la inventariere – 1200 lei;

- calcularea prejudiciului material cauzat entităţii de către persoana vinovată – 7290 lei;

- decontarea datoriilor comerciale cu termenul de prescripţie expirat – 17500 lei;

- anularea sancţiunilor fiscale aferente perioadelor precedente conform hotărîrii instanţei judecătoreşti – 3500 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 040 "Alte venituri din activitatea operaţională" din situaţia de profit şi pierdere pentru anul 201X suma de 48480 lei (18990 lei + 1200 lei + 7290 lei + 17500 lei + 3500 lei).

157. În rîndul 050 "Cheltuieli de distribuire" se reflectă cheltuielile aferente comercializării produselor/mărfurilor, prestării de servicii şi/sau executări de lucrări determinate în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

158. În rîndul 060 "Cheltuieli administrative" se reflectă cheltuielile privind deservirea şi gestiunea entităţii în ansamblu, determinate în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

159. În rîndul 070 "Alte cheltuieli din activitatea operaţională" se prezintă cheltuielile legate de desfăşurarea activităţii operaţionale a entităţii, dar care nu pot fi atribuite la costul vînzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative. Componenţa acestor cheltuieli se stabileşte în conformitate cu SNC "Cheltuieli":

160. În rîndul 080 "Rezultatul din activitatea operaţională: profit (pierdere)" se reflectă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile din activitatea operaţională din perioada de gestiune, determinată prin relaţia: rd.030 + rd.040 – rd.050 – rd.060 – rd.070.

161. În rîndul 090 "Rezultatul profit (pierdere) financiar(ă)" se reflectă diferenţa dintre suma veniturilor şi a cheltuielilor financiare din perioada de gestiune. Veniturile

financiare includ: veniturile din interese de participare (de exemplu dividende); veniturile din dobînzi (cu excepţia veniturilor aferente dobînzilor din contracte de leasing şi contracte de microfinanţare, care se reflectă în rd.010); veniturile din alte investiţii financiare pe termen lung; veniturile din ieşirea investiţiilor financiare; veniturile aferente diferenţelor de curs valutar şi de sumă etc. Cheltuielile financiare includ: cheltuielile privind dobînzile; cheltuielile aferente ieşirii investiţiilor financiare; cheltuielile aferente diferenţelor de curs valutar şi de sumă etc.

[Pct.161 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

162. În rîndul 100 "Rezultatul din operaţiuni cu active imobilizate şi excepţionale: profit (pierdere)" se reflectă diferenţa dintre suma veniturilor şi a cheltuielilor din operaţiuni cu active imobilizate şi excepţionale din perioada de gestiune. Veniturile includ: suma veniturilor aferente activelor imobilizate, cu excepţia celor aferente valorilor mobiliare şi a plusurilor de active constatate la inventariere; reluării pierderilor din depreciere cu excepţia celor aferente valorilor mobiliare; compensaţiilor pentru acoperirea pierderilor excepţionale; din decontarea fondului comercial negativ; altor fapte economice care nu se referă la activitatea operaţională şi financiară. Cheltuielile cu active imobilizate şi excepţionale includ suma cheltuielilor aferente activelor imobilizate şi cheltuielilor excepţionale, determinată în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

163. În rîndul 110 "Rezultatul din alte activităţi: profit (pierdere)" se reflectă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile aferente altor activităţi care se determină prin relaţia: rd.090+rd.100.

164. În rîndul 120 "Profit (pierdere) pînă la impozitare" se indică rezultatul financiar pînă la impozitare, determinat prin relaţia: rd.080+rd.110.

165. În rîndul 130 "Cheltuieli privind impozitul pe venit" se reflectă cheltuielile privind impozitul pe venit, determinate în conformitate cu SNC "Cheltuieli".

166. În rîndul 140 "Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune" se indică rezultatul financiar după impozitare determinat ca diferenţa dintre profitul (pierderea) pînă la impozitare şi cheltuielile privind impozitul pe venit prin relaţia: rd.120–rd.130.

Situaţia modificărilor capitalului propriu

167. Situaţia modificărilor capitalului propriu caracterizează existenţa şi modificarea elementelor capitalului propriu în cursul perioadei de gestiune şi conţine informaţii privind:

1) *capitalul social şi neînregistrat* – capitalul social, capitalul nevărsat, capitalul neînregistrat, capitalul retras şi patrimoniul statului primit cu drept de proprietate;

2) *primele de capital* – excedentul dintre valoarea aporturilor proprietarilor în capitalul social al entităţii şi valoarea nominală a părţilor sociale, precum şi excedentul dintre valoarea de retragere sau de înstrăinare a părţilor sociale proprii retrase şi ulterior anulate sau înstrăinate;

3) *rezervele* – capitalul de rezervă, rezervele statutare şi alte rezerve;

4) *profitul (pierderea)* – corecţiile rezultatelor anilor precedenţi, profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi, profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune, profitul utilizat al perioadei de gestiune;

5) *rezervele din reevaluare* – surplusul de reevaluare a imobilizărilor corporale;

6) *alte elemente de capital propriu* care nu se includ în subpct.1) – 5).

168. Elementele capitalului propriu se determină în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii".

169. În situaţia modificărilor capitalului propriu pentru fiecare element se indică soldul la începutul perioadei de gestiune, majorările şi diminuările pe parcursul perioadei şi soldul la sfîrşitul perioadei de gestiune, care se determină prin relaţia:

Sold la sfîrşitul perioadei de gestiune = **Sold la începutul perioadei de gestiune** + **Majorările** – **Diminuările**

170. Soldurile la începutul perioadei de gestiune aferente corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi, profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune şi profitului utilizat al perioadei de gestiune întotdeauna sînt egale cu zero, ca urmare a reformării bilanţului pentru perioada de gestiune precedentă.

171. Soldurile elementelor capitalului propriu la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune prezentate în situaţia modificărilor capitalului propriu trebuie să fie identice soldurilor elementelor respective din bilanţ.

172. Mărimea elementelor care majorează capitalul propriu, cum ar fi capitalul social, capitalul neînregistrat, valoarea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate, primele de capital, rezervele, profitul net al perioadei de gestiune, rezervele din reevaluare se reflectă în situaţia modificărilor capitalului propriu în mod obişnuit (fără paranteze). Mărimea elementelor care diminuează capitalul propriu, cum ar fi capitalul nevărsat, capitalul retras, profitul utilizat al perioadei de gestiune, pierderea netă a perioadei de gestiune se reflectă în situaţia modificărilor capitalului propriu cu semnul minus (între paranteze).

173. Situaţia modificărilor capitalului propriu se întocmeşte conform formatului prezentat în anexa 5 la prezentul standard.

174. În rîndul 010 "Capital social" se indică soldurile şi modificările părţilor sociale, acţiunilor proprii emise sau altor instrumente de capital propriu la valoarea indicată în actele de constituire ale entităţii şi/sau alte documente prevăzute de legislaţie.

Exemplul 7. *O societate cu răspundere limitată, capitalul social al căreia la începutul anului a constituit 10800 lei, a efectuat în cursul anului 201X următoarele operaţiuni economice: în ianuarie 201X a fost micşorat capitalul social cu 3200 lei prin stingerea părţii sociale care a fost dobîndită de societate de la asociatul său şi nu a fost înstrăinată în termen de 6 luni din data dobîndirii; în aprilie 201X capitalul social a fost majorat cu 18300 lei prin majorarea proporţională a părţilor sociale din contul profitului anilor precedenţi.*

În baza datelor din exemplu, entitatea reflectă în rd.010 "Capital social" din situaţia modificărilor capitalului propriu pe anul 201X:

- în col.4 – soldul capitalului social la începutul perioadei de gestiune în sumă de 10800 lei;
- în col.5 – majorarea capitalului social în suma de 18300 lei;
- în col.6 – diminuarea capitalului social în suma de 3200 lei;
- în col.7 – soldul capitalului social la sfîrşitul perioadei de gestiune în sumă de 25900 lei (10800 lei + 18300 lei – 3200 lei).

175. În rîndul 020 "Capital nevărsat" se înscriu între paranteze soldurile şi modificările creanţelor proprietarilor aferente:

1) aporturilor în capitalul social la constituirea entităţii;

2) contribuţiilor suplimentare pentru acoperirea pierderilor anilor precedenţi.

176. În rîndul 030 "Capital neînregistrat" se indică soldurile şi modificările capitalului neînregistrat la valoarea nominală a:

1) acţiunilor, emise la înfiinţarea societăţii pe acţiuni, care încă nu au fost înregistrate în modul stabilit de legislaţie;

2) părţilor sociale (acţiunilor, altor instrumente de capital propriu) aferente majorării capitalului social pînă la înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entităţii.

Exemplul 8. *La 10.12.201X asociaţii unei societăţi cu răspundere limitată au decis să majoreze capitalul social de la 5400 lei pînă la 28000 lei. La 15.12.201X asociaţii au*

depus suma de 22600 lei în contul majorării părţii sociale. La 10.01.201X+1 a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al societăţii.

În baza datelor din exemplu, societatea reflectă în rîndul 030 "Capital neînregistrat" din situaţia modificărilor capitalului propriu pe anul 201X:

- în col.5 – majorarea capitalului neînregistrat în suma de 22600 lei;
- în col.7 – soldul capitalului neînregistrat la sfîrşitul perioadei de gestiune în sumă de 22600 lei.

177. În rîndul 040 "Capital retras" se reflectă între paranteze soldurile şi modificările părţilor sociale (cotelor de participaţie, acţiunilor, altor instrumente de capital propriu) achiziţionate, răscumpărate sau dobîndite de entitate de la proprietarii săi.

Exemplul 9. *O societate pe acţiuni în august 201X a răscumpărat de la acţionari 350 acţiuni proprii la preţ de 100 lei/acţiune din care 120 acţiuni au fost revîndute în noiembrie a aceluiaşi an la preţ de 115 lei/acţiune.*

În baza datelor din exemplu, entitatea reflectă în situaţia modificărilor capitalului propriu pe anul 201X:

• în rîndul 040 "Capital retras" între paranteze:

- în col.5 – majorarea capitalului retras în suma de 35000 lei (350 acţiuni × 100 lei);
- în col.6 – diminuarea capitalului retras în suma de 12000 lei (120 acţiuni × 100 lei);
- în col.7 – soldul capitalului retras la sfîrşitul perioadei de gestiune în sumă de 23000 lei (35000 lei – 12000 lei).

• în rîndul 060 "Prime de capital":

- în col.5 – excedentul dintre valoarea de vînzare şi valoarea nominală a acţiunilor răscumpărate în suma de 1800 lei [120 acţiuni × (115 lei – 100 lei)];
- în col.7 – soldul primelor de capital în suma de 1800 lei.

178. În rîndul 050 "Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate" se reflectă soldurile şi modificările patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate la valoarea indicată în actele de constituire şi/sau alte documente prevăzute de legislaţie, cu excepţia patrimoniului înregistrat în componenta capitalului social.

179. În rîndul 060 "Total capital social şi neînregistrat" se indică valoarea totală determinată prin relaţia: rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040+ rd.050.

180. În rîndul 070 "Prime de capital" se reflectă soldurile şi modificările aferente excedentului dintre:

1) valoarea efectivă a aporturilor proprietarilor în capitalul social al entităţii şi valoarea nominală a părţilor sociale (acţiunilor, altor instrumente de capital propriu);

2) valoarea de retragere şi valoarea nominală sau de înstrăinare a părţilor sociale (acţiunilor) proprii retrase şi ulterior anulate sau înstrăinate.

Exemplul 10. *La înfiinţarea unei societăţi pe acţiuni au fost plasate 5000 de acţiuni simple cu valoarea nominală de 10 lei/acţiune la preţ de 12 lei/acţiune.*

În baza datelor din exemplu, entitatea reflectă în situaţia modificărilor capitalului propriu:

- în rîndul 010 "Capital social" majorarea capitalului social (col.5) şi soldul acestuia la sfîrşitul perioadei de gestiune (col.7) în sumă de 50000 lei (5000 acţiuni × 10 lei);
- în rîndul 070 "Prime de capital" excedentul dintre valoarea de vînzare şi nominală a acţiunilor plasate (col.5) şi soldul acestuia la sfîrşitul perioadei de gestiune (col.7) în suma de 10000 lei (5000 acţiuni × 2 lei).

181. În rîndul 080 "Capital de rezervă" se înscriu soldurile şi modificările rezervelor, a căror constituire este prevăzută de legislaţie.

Exemplul 11. *Soldul capitalului de rezervă a unei societăţi cu răspundere limitată la începutul anului 201X a constituit 14000 lei. În februarie 201X entitatea a defalcat în*

capitalul de rezervă profitul net al anului 201X-1 în sumă de 7800 lei. În septembrie 201X pe seama capitalului de rezervă a fost majorat capitalul social al societăţii cu 15000 lei, înregistrarea de stat a modificării respective a fost efectuată în aceeaşi lună.

În baza datelor din exemplu, societatea reflectă în rd.080 "Capital de rezervă" din situaţia modificărilor capitalului propriu pe anul 201X:

- în col.4 – soldul capitalului de rezervă la începutul perioadei de gestiune în sumă de 14000 lei;
- în col.5 – majorarea capitalului de rezervă cu 7800 lei;
- în col.6 – diminuarea capitalului de rezervă cu 15000 lei;
- în col.7 – soldul capitalului de rezervă la sfîrşitul perioadei de gestiune în sumă de 6800 lei (14000 lei + 7800 lei – 15000 lei).

182. În rîndul 090 "Rezerve statutare" se indică soldurile şi modificările rezervelor constituite în conformitate cu statutul entităţii, cu excepţia rezervelor indicate în rd.070 din situaţia modificărilor capitalului propriu.

183. În rîndul 100 "Alte rezerve" se indică soldurile şi modificările rezervelor constituite în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entităţii, cu excepţia rezervelor indicate în rd.080 şi 090 din situaţia modificărilor capitalului propriu.

184. În rîndul 110 "Total rezerve" se înscrie valoarea totală a rezervelor, determinată prin relaţia: rd.080 + rd.090 + rd.100.

185. În rîndul 120 "Corecţii ale rezultatelor anilor precedenţi" se reflectă soldurile şi modificările sumei profitului (pierderii) rezultat(e) din corectarea erorilor comise în anii precedenţi, care se determină în conformitate cu SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare".

186. În rîndul 130 "Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi" se înscrie soldurile şi modificările profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenţi. Soldul la începutul perioadei de gestiune se determină după reformarea bilanţului pe anul precedent în conformitate cu pct.228 din prezentul standard.

187. În rîndul 140 "Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune" se indică cu înregistrare obişnuită profitul net sau, între paranteze, pierderea netă a perioadei de gestiune curente.

188. În rîndul 150 "Profit utilizat al perioadei de gestiune" se indică între paranteze profitul perioadei de gestiune utilizat în cursul acestei perioade conform deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii.

189. În rîndul 160 "Total profit (pierdere)" se înscrie totalul determinat prin relaţia: rd.120 + rd.130 + rd.140 + rd.150.

190. În rîndul 170 "Rezerve din reevaluare" se reflectă soldurile şi modificările surplusului de reevaluare a imobilizărilor corporale care se determină conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

191. În rîndul 180 "Alte elemente de capital propriu" se indică soldurile şi modificările subvenţiilor aferente activelor primite de entităţile cu proprietate publică de la Guvern şi alte autorităţi ale administraţiei publice, decontate la capitalul propriu (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii" şi a altor elemente de capital propriu care nu au fost incluse în rîndurile 010–170.

192. În rîndul 190 "Total capital propriu" se înscrie totalul elementelor de capital propriu, determinat prin relaţia: rd.060 + rd.070 + rd.110 + rd.160 + rd.170 + rd.180.

Situaţia fluxurilor de numerar

Generalităţi

193. Situaţia fluxurilor de numerar caracterizează soldurile şi fluxurile de numerar pentru perioada de gestiune şi conţine informaţii privind:

1) numerarul – mijloace băneşti în monedă naţională şi valută străină (inclusiv numerarul legat) în casierie, în conturi curente şi alte conturi bancare (de exemplu, carduri bancare);

2) numerarul în expediţie – mijloace băneşti transmise în casieriile băncilor, oficiilor poştale sau încasatorilor pentru înregistrarea ulterioară în conturile curente sau alte conturi bancare ale entităţii sau pentru transmiterea către beneficiari;

3) documentele băneşti – timbrele de acciz, mărcile poştale, biletele de călătorie, biletele de tratament şi odihnă.

194. În situaţia fluxurilor de numerar nu se reflectă:

1) mişcarea internă a numerarului (de exemplu, ridicările în numerar de la conturile curente, alimentarea cardurilor bancare ale entităţii, transferarea numerarului de la un cont curent la altul, procurarea/vînzarea valutei străine),

2) tranzacţiile care nu generează fluxuri de numerar (de exemplu, operaţiunile pe bază de barter, convertirea datoriilor în capital social, calcularea şi decontarea amortizării şi pierderilor din deprecierea activelor imobilizate etc.).

195. Situaţia fluxurilor de numerar se întocmeşte în baza contabilităţii de casă, conform căreia numerarul este înregistrat la sumele efectiv încasate/achitate în/din casierie şi conturi bancare, iar documentele băneşti – la valoarea documentelor băneşti efectiv intrate/ieşite.

196. Situaţia fluxurilor de numerar se întocmeşte conform metodei directe, potrivit căreia intrările şi ieşirile de numerar se determină în baza datelor din conturile de evidenţă a numerarului.

197. Elementele situaţiei fluxurilor de numerar sînt prezentate separat pe tipuri de activităţi ale entităţii care cuprind:

1) activitatea operaţională – totalitatea operaţiunilor economice aferente activităţilor principale ale entităţii, precum şi activităţilor conexe acestora care nu sînt activităţi de investiţii sau financiare;

2) activitatea de investiţii – totalitatea faptelor economice aferente intrărilor şi/sau ieşirilor de active imobilizate;

3) activitatea financiară – totalitatea operaţiunilor în urma cărora se modifică mărimea şi componenţa capitalului propriu şi a împrumuturilor entităţii.

198. Diferenţele de curs valutar se înregistrează distinct în situaţia fluxurilor de numerar.

199. Situaţia fluxurilor de numerar se întocmeşte conform formatului prezentat în anexa 6 la prezentul standard.

Fluxuri de numerar din activitatea operaţională

200. În rîndul 010 "Încasări din vînzări" se reflectă numerarul, inclusiv aferent impozitelor indirecte încasat de la:

1) cumpărători, clienţi pentru produsele/mărfurile vîndute şi/sau serviciile prestate/lucrările executate;

2) locatari pentru activele transmise în leasing operaţional şi financiar (arendă, locaţiune), precum şi dobînda aferentă leasingului financiar;

3) clienţi sub formă de avansuri primite în contul livrării ulterioare a produselor/ mărfurilor şi/sau serviciilor.

201. În rîndul 020 "Plăţi pentru stocuri şi servicii procurate" se reflectă plăţile de numerar, inclusiv aferente impozitelor indirecte, achitate:

1) furnizorilor, antreprenorilor pentru stocurile şi serviciile procurate;

2) locatorilor pentru activele primite în leasing operaţional şi financiar (arenda, locaţiune), cu excepţia dobînzilor;

3) furnizorilor sub formă de avansuri acordate în contul procurării ulterioare de stocuri şi servicii.

202. În rîndul 030 "Plăţi către angajaţi şi organe de asigurare socială şi medicală" se reflectă numerarul plătit:

1) salariaţilor în contul retribuirii muncii şi altor operaţii (cu excepţia împrumuturilor acordate şi dividendelor plătite);

2) organelor de asigurare socială şi medicală privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorilor şi angajaţilor.

203. În rîndul 040 "Dobînzi plătite" se reflectă dobînzile plătite în perioada de gestiune pentru:

1) creditele şi împrumuturile primite, indiferent de faptul dacă acestea au fost recunoscute ca cheltuieli curente sau capitalizate în conformitate cu SNC "Costurile îndatorării";

2) activele primite în leasing financiar;

3) obligaţiunile, cambiile şi alte titluri de datorii.

204. În rîndul 050 "Plata impozitului pe venit" se reflectă plăţile de numerar achitate la buget, aferente impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, inclusiv plăţile acestui impozit în rate.

205. În rîndul 060 "Alte încasări" se reflectă sumele încasărilor de numerar rezultate din activitatea operaţională, care nu sînt incluse în rîndul 010. Acestea includ încasări în numerar:

1) din vînzarea altor active circulante;

2) sub formă de amenzi, penalităţi şi alte sancţiuni;

3) din onorarii şi comisioane;

4) sub formă de avansuri returnate de către titularii de avans;

5) sub formă de finanţări şi încasări cu destinaţie specială;

6) sub formă de subvenţii, prime şi sponsorizări;

7) din redevenţele aferente activităţii operaţionale;

8) sub formă de documente băneşti procurate cu achitarea ulterioară a acestora;

9) din recuperarea prejudiciului material cauzat entităţii (cu excepţia prejudiciului rezultat din evenimente excepţionale) etc.

206. În rîndul 070 "Alte plăţi" se reflectă sumele altor plăţi de numerar rezultate din activitatea operaţională, care nu sînt incluse în rîndurile 020–050. Acestea includ plăţi de numerar:

1) sub formă de amenzi, penalităţi şi alte sancţiuni;

2) sub formă de avansuri acordate titularilor de avans;

3) aferente achitării impozitului pe venit al persoanelor fizice, taxei pe valoarea adăugată, accizelor, altor impozite şi taxe, precum şi sancţiunilor pentru încălcarea legislaţiei;

4) sub formă de documente băneşti utilizate în perioada de gestiune cu achitarea ulterioară a acestora;

5) sub formă de redevenţe aferente activităţii operaţionale etc.

207. În rîndul 080 "Fluxul net de numerar din activitatea operaţională" se reflectă diferenţa dintre numerarul încasat şi plătit în cursul perioadei de gestiune din activitatea operaţională, determinată prin relaţia: rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070.

Fluxuri de numerar din activitatea de investiţii

208. În rîndul 090 "Încasări din vînzarea activelor imobilizate" se reflectă numerarul încasat în perioada de gestiune pentru activele imobilizate (imobilizări necorporale, terenuri, mijloace fixe, active biologice imobilizate, investiţii imobiliare etc.) vîndute, precum şi suma avansurilor primite pentru vînzarea ulterioară a acestor active.

209. În rîndul 100 "Plăţi aferente intrărilor de active imobilizate" se reflectă numerarul plătit pentru achiziţionarea şi/sau crearea activelor imobilizate, precum şi avansurile acordate pentru procurarea acestora.

210. În rîndul 110 "Dobînzi încasate" se reflectă dobînzile primite pentru împrumuturile acordate, conturile de depozit şi alte investiţii financiare, cu excepţia dobînzilor înregistrate în rd.010.

211. În rîndul 120 "Dividende încasate" se reflectă suma totală a dividendelor încasate din cotele de participaţie (acţiuni) în capitalul social al altor entităţi din ţară şi străinătate, iar în rîndul 121 – suma dividendelor încasate din străinătate.

212. În rîndul 130 "Alte încasări (plăţi)" se reflectă diferenţa dintre încasările şi plăţile de numerar rezultate din activitatea de investiţii, care nu sînt incluse în rîndurile 090–120.

213. În rîndul 140 "Fluxul net de numerar din activitatea de investiţii" se reflectă diferenţa dintre numerarul încasat şi plătit în cursul perioadei de gestiune din activitatea de investiţii, determinată prin relaţia: rd.090 – rd.100 + rd.110 + rd.120 ± rd.130.

Fluxuri de numerar din activitatea financiară

214. În rîndul 150 "Încasări sub formă de credite şi împrumuturi" se reflectă încasările de numerar sub formă de credite şi împrumuturi, inclusiv din plasarea obligaţiunilor proprii, cambiilor şi altor titluri de datorii.

215. În rîndul 160 "Plăţi aferente rambursării creditelor şi împrumuturilor" se reflectă plăţile de numerar în contul rambursării creditelor şi împrumuturilor (cu excepţia dobînzilor), stingerii/achitării obligaţiunilor şi a altor titluri de datorii etc.

216. În rîndul 170 "Dividende plătite" se indică suma totală a dividendelor plătite proprietarilor rezidenţi şi nerezidenţi, iar în rîndul 171 – suma dividendelor plătite nerezidenţilor.

217. În rîndul 180 "Încasări din operaţiuni de capital" se înscriu încasările din emisiunea acţiunilor proprii, majorarea părţilor sociale, din vînzarea cotelor de participaţie în capitalul social (acţiunilor proprii) răscumpărate anterior de la proprietari.

218. În rîndul 190 "Alte încasări (plăţi)" se reflectă diferenţa dintre încasările şi plăţile de numerar rezultate din activitatea financiară, care nu sînt incluse în rîndurile 150–180. Acestea includ:

1) încasări de numerar:

a) sub formă de redevenţe, cu excepţia celor înregistrate în rîndul 060;

b) din modificarea altor elemente ale capitalului propriu;

c) pentru acoperirea pierderilor excepţionale etc.;

2) plăţi (ieşiri) de numerar:

a) sub formă de redevenţe, cu excepţia celor înregistrate în rîndul 070;

b) aferente răscumpărării cotelor de participaţie şi acţiunilor proprii ale entităţii;

c) aferente pierderilor din evenimente excepţionale (de exemplu, furturi şi exproprieri de numerar, incendii, inundaţii, perturbaţii politice în urma cărora numerarul a fost distrus).

219. În rîndul 200 "Fluxul net de numerar din activitatea financiară" se reflectă diferenţa dintre numerarul încasat şi plătit (ieşit) în perioada de gestiune din activitatea financiară, determinată prin relaţia: rd.150 – rd.160 – rd.170 + rd.180 ± rd.190.

220. În rîndul 210 "Fluxul net de numerar total" se reflectă fluxul de numerar al perioadei de gestiune rezultat din activităţile operaţională, de investiţii şi financiară, determinat prin relaţia: ± rd.080 ± rd.140 ± rd.200.

221. În rîndul 220 "Diferenţe de curs valutar favorabile (nefavorabile)" se reflectă mărimea netă a diferenţelor de curs valutar favorabile şi nefavorabile la data raportării aferentă numerarului în valută străină.

222. În rîndul 230 "Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune" se reflectă suma soldurilor în conturile de evidenţă a numerarului şi documentelor băneşti la începutul perioadei de gestiune curente. Acesta trebuie să corespundă cu indicatorul rîndului 410 "Numerar şi documente băneşti" din col.4 a bilanţului.

223. În rîndul 240 "Sold de numerar la sfîrşitul perioadei de gestiune" se reflectă soldul de numerar în conturile de evidenţă a numerarului şi documentelor băneşti la sfîrşitul perioadei de gestiune curente, determinat prin relaţia: ± rd.210 ± rd.220 + rd.230. Soldul obţinut trebuie să corespundă cu indicatorul rîndului 410 "Numerar şi documente băneşti" din col.5 a bilanţului.

224. În scopul verificării corectitudinii calculului fluxului net de numerar din activitatea operaţională entitatea poate utiliza metoda indirectă prin care profitul sau pierderea este ajustat(ă) cu efectele tranzacţiilor care nu au natura monetară, amînările ori angajamentele de plăţi sau încasări în numerar din activitatea operaţională trecute sau viitoare şi cu elementele de venituri şi cheltuieli asociate fluxurilor de numerar din activităţile de investiţii sau financiară.

Nota explicativă la situaţiile financiare

225. Nota explicativă detaliază şi concretizează informaţiile din bilanţ/bilanţul prescurtat, situaţia de profit şi pierdere/situaţia de profit şi pierdere prescurtată, situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de numerar. Conţinutul notei explicative pentru diferite categorii de entităţi este stabilit de Legea contabilităţii şi raportării fianciare şi Standardele Naţionale de Contabilitate.

Aprobarea, semnarea şi prezentarea situaţiilor financiare

226. Situaţiile financiare se aprobă de către adunarea generală a proprietarilor şi/sau de alt organ împuternicit în conformitate cu legislaţia.

227. Situaţiile financiare se semnează şi se prezintă utilizatorilor în conformitate cu prevederile Legii contabilităţii şi raportării financiare.

Reformarea bilanţului/bilanţului prescurtat

228. După aprobarea şi prezentarea situaţiilor financiare entitatea reformează bilanţul/bilanţul prescurtat prin decontarea:

1) profitului utilizat al perioadei de gestiune la profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune curente;

2) corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi, constatate în perioada de gestiune, la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi;

3) profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi;

4) rezultatului din tranziţia la noile reglementări contabile la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi.

229. În bilanţul perioadei de gestiune următoare indicatorii din rîndurile 550, 570 şi 580 nu prezintă sold.

Anexa 1

BILANŢUL

la_____20____

Nr. crt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfîrşitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5

A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. Imobilizări necorporale			
	1. Imobilizări necorporale în curs de execuţie	010		
	2. Imobilizări necorporale în exploatare, total	020		
	din care: 2.1. concesiuni, licenţe şi mărci	021		
	2.2. drepturi de autor şi titluri de protecţie	022		
	2.3. programe informatice	023		
	2.4. alte imobilizări necorporale	024		
	3. Fond comercial	030		
	4. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	040		
	Total imobilizări necorporale (rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040)	050		
	II. Imobilizări corporale			
	1. Imobilizări corporale în curs de execuţie	060		
	2. Terenuri	070		
	3. Mijloace fixe, total	080		
	din care: 3.1. clădiri	081		
	3.2. construcţii speciale	082		
	3.3. maşini, utilaje şi instalaţii tehnice	083		
	3.4. mijloace de transport	084		
	3.5. inventar şi mobilier	085		
	3.6. alte mijloace fixe	086		
	4. Resurse minerale	090		
	5. Active biologice imobilizate	100		
	6. Investiţii imobiliare	110		
	7. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	120		
	Total imobilizări corporale (rd.060 + rd.070 + rd.080 + rd.090 + rd.100 + rd.110 + rd.120)	130		
	III. Investiţii financiare pe termen lung			
	1. Investiţii financiare pe termen lung în părţi neafiliate	140		
	2. Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate, total	150		
	din care: 2.1. acţiuni şi cote de participaţie deţinute în părţile afiliate	151		
	2.2. împrumuturi acordate părţilor afiliate	152		
	2.3. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare	153		
	2.4. alte investiţii financiare	154		
	Total investiţii financiare pe termen lung (rd.140 + rd.150)	160		

	IV. Creanţe pe termen lung şi alte active imobilizate			
	1. Creanţe comerciale pe termen lung	170		
	2. Creanţe ale părţilor afiliate pe termen lung	180		
	inclusiv: creanţe aferente intereselor de participare	181		
	3. Alte creanţe pe termen lung	190		
	4. Cheltuieli anticipate pe termen lung	200		
	5. Alte active imobilizate	210		
	Total creanţe pe termen lung şi alte active imobilizate (rd.170 + rd.180 + rd.190 + rd.200 + rd. 210)	220		
	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE (rd.050 + rd.130 + rd.160 + rd.220)	230		
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. Stocuri			
	1. Materiale şi obiecte de mică valoare şi scurtă durată	240		
	2. Active biologice circulante	250		
	2. Producţia în curs de execuţie	260		
	3. Produse şi mărfuri	270		
	4. Avansuri acordate pentru stocuri	280		
	Total stocuri (rd.240 + rd.250 + rd.260 + rd.270 + rd.280)	290		
	II. Creanţe curente şi alte active circulante			
	1. Creanţe comerciale curente	300		
	2. Creanţe ale părţilor afiliate curente	310		
	inclusiv: creanţe aferente intereselor de participare	311		
	3. Creanţe ale bugetului	320		
	4. Creanţele ale personalului	330		
	5. Alte creanţe curente	340		
	6. Cheltuieli anticipate curente	350		
	7. Alte active circulante	360		
	Total creanţe curente şi alte active circulante (rd.300 + rd.310 + rd.320 + rd.330 + rd.340 + rd.350 + rd.360)	370		
	III. Investiţii financiare curente			
	1. Investiţii financiare curente în părţi neafiliate	380		
	2. Investiţii financiare curente în părţi afiliate, total	390		
	din care: 2.1. acţiuni şi cote de participaţie deţinute în părţile afiliate	391		
	2.2. împrumuturi acordate părţilor afiliate	392		
	2.3. împrumuturi acordate aferente	393		

	intereselor de participare			
	2.4. alte investiţii financiare în părţi afiliate	394		
	Total investiţii financiare curente (rd.380 + rd. 390)	400		
	IV. Numerar şi documente băneşti	410		
	TOTAL ACTIVE CIRCULANTE (rd.290 + rd.370 + rd.400 + rd.410)	420		
	TOTAL ACTIVE (rd.230 + rd.420)	430		

Nr. cpt.	**Pasiv**	**Cod. rd.**	**Sold la**	
			începutul perioadei de gestiune	**sfîrşitul perioadei de gestiune**
1	**2**	**3**	**4**	**5**
C.	**CAPITAL PROPRIU**			
	I. Capital social şi neînregistrat			
	1. Capital social	440		
	2. Capital nevărsat	450		
	3. Capital neînregistrat	460		
	4. Capital retras	470		
	5. Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate	480		
	Total capital social şi neînregistrat (rd.440 + rd.450 + rd.460 + rd.470+ rd.480)	490		
	II. Prime de capital	500		
	III. Rezerve			
	1. Capital de rezervă	510		
	2. Rezerve statutare	520		
	3. Alte rezerve	530		
	Total rezerve (rd.510 + rd.520 + rd.530)	540		
	IV. Profit (pierdere)			
	1. Corecţii ale rezultatelor anilor precedenţi	550		
	2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi	560		
	3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	570		
	4. Profit utilizat al perioadei de gestiune	580		
	Total profit (pierdere) (rd.550 + rd.560 + rd.570 + rd.580)	590		
	V. Rezerve din reevaluare	600		
	VI. Alte elemente de capital propriu	610		
	TOTAL CAPITAL PROPRIU (rd.490 + rd.500 + rd.540 + rd.590 + rd.600 + rd.610)	620		
D.	**DATORII PE TERMEN LUNG**			

	1. Credite bancare pe termen lung	630		
	2. Împrumuturi pe termen lung	640		
	din care: 2.1. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	641		
	inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni convertibile	642		
	2.2. alte împrumuturi pe termen lung	643		
	3. Datorii comerciale pe termen lung	650		
	4. Datorii faţă de părţile afiliate pe termen lung	660		
	inclusiv: datorii aferente intereselor de participare	661		
	5. Avansuri primite pe termen lung	670		
	6. Venituri anticipate pe termen lung	680		
	7. Alte datorii pe termen lung	690		
	TOTAL DATORII PE TERMEN LUNG (rd.630 + rd.640 + rd.650 + rd.660 + rd.670 + rd.680 + rd.690)	700		
E.	**DATORII CURENTE**			
	1. Credite bancare pe termen scurt	710		
	2. Împrumuturi pe termen scurt, total	720		
	din care: 2.1. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	721		
	inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni convertibile	722		
	2.2. alte împrumuturi pe termen scurt	723		
	3. Datorii comerciale curente	730		
	4. Datorii faţă de părţile afiliate curente	740		
	inclusiv: datorii aferente intereselor de participare	741		
	5. Avansuri primite curente	750		
	6. Datorii faţă de personal	760		
	7. Datorii privind asigurările sociale şi medicale	770		
	8. Datorii faţă de buget	780		
	9. Datorii faţă de proprietari	790		
	10. Venituri anticipate curente	800		
	11. Alte datorii curente	810		
	TOTAL DATORII CURENTE (rd.710 + rd.720 + rd.730 + rd.740 + rd.750 + rd.760 + rd.770 + rd.780 + rd.790 + rd.800 + rd.810)	820		
F.	**PROVIZIOANE**			
	1. Provizioane pentru beneficiile angajaţilor	830		
	2. Provizioane pentru garanţii acordate cumpărătorilor/clienţilor	840		

	3. Provizioane pentru impozite	850		
	4. Alte provizioane	860		
	TOTAL PROVIZIOANE (rd.830 + rd.840 + rd.850 + rd.860)	870		
	TOTAL PASIVE (rd.620+rd.700+ rd.820 + rd.870)	880		

[Anexa 1 modificată prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

Anexa 2

BILANŢUL PRESCURTAT
la_____20____

Nr. crt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfîrşitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
A.	**ACTIVE IMOBILIZATE**			
	I. Imobilizări necorporale	010		
	II. Imobilizări corporale	020		
	III. Investiţii financiare pe termen lung	030		
	IV. Creanţe pe termen lung şi alte active imobilizate	040		
	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE (rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040)	050		
B.	**ACTIVE CIRCULANTE**			
	I. Stocuri	060		
	II. Creanţe curente şi alte active circulante	070		
	III. Investiţii financiare curente	080		
	IV. Numerar şi documente băneşti	090		
	TOTAL ACTIVE CIRCULANTE (rd.060 + rd.070 + rd.080 + rd.090)	100		
	TOTAL ACTIVE (rd.050 + rd.100)	110		

Nr. cpt.	Pasiv	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfîrşitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
C.	**CAPITAL PROPRIU**			

	I. Capital social şi neînregistrat	120		
	II. Prime de capital	130		
	III. Rezerve	140		
	IV. Profit (pierdere)	150		
	V. Rezerve din reevaluare	160		
	VI. Alte elemente de capital propriu	170		
	TOTAL CAPITAL PROPRIU (rd.120 + rd.130 + rd.140 + rd.150 + rd.160 + rd.170)	180		
D.	**DATORII PE TERMEN LUNG**	190		
E.	**DATORII CURENTE**	200		
	TOTAL DATORII (rd.190 + rd.200)	210		
F.	**PROVIZIOANE**	220		
	TOTAL PASIVE (rd.180 + rd.210 + rd.220)	230		

Anexa 3

SITUAŢIA DE PROFIT ŞI PIERDERE
de la_____pînă la_____20___

Indicatori	**Cod rd.**	**Perioada de gestiune**	
		precedentă	**curentă**
1	**2**	**3**	**4**
Venituri din vînzări, total	010		
din care:			
venituri din vînzarea produselor şi mărfurilor	011		
venituri din prestarea serviciilor şi executarea lucrărilor	012		
venituri din contracte de construcţie	013		
venituri din contracte de leasing	014		
venituri din contracte de microfinanţare	015		
alte venituri din vînzări	016		
Costul vînzărilor, total	020		
din care:			
valoarea contabilă a produselor şi mărfurilor vîndute	021		
costul serviciilor prestate şi lucrărilor executate terţilor	022		
costuri aferente contractelor de construcţie	023		
costuri aferente contractelor de leasing	024		
costuri aferente contractelor de microfinanţare	025		
alte costuri aferente vînzărilor	026		
Profit brut (pierdere brută) (rd.010 – rd.020)	030		
Alte venituri din activitatea operaţională	040		
Cheltuieli de distribuire	050		
Cheltuieli administrative	060		
Alte cheltuieli din activitatea operaţională	070		

Rezultatul din activitatea operaţională: profit (pierdere) (rd.030 + rd.040 – rd.050 – rd.060 – rd.070)	080		
Venituri financiare, total	090		
din care: venituri din interese de participare	091		
inclusiv: veniturile obţinute de la părţile afiliate	092		
venituri din dobînzi:	093		
inclusiv: veniturile obţinute de la părţile afiliate	094		
venituri din alte investiţii financiare pe termen lung	095		
inclusiv: veniturile obţinute de la părţile afiliate	096		
venituri aferente ajustărilor de valoare privind investiţiile financiare pe termen lung şi curente	097		
venituri din ieşirea investiţiilor financiare	098		
venituri aferente diferenţelor de curs valutar şi de sumă	099		
Cheltuieli financiare, total	100		
din care: cheltuieli privind dobînzile	101		
inclusiv: cheltuielile aferente părţilor afiliate	102		
cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investiţiile financiare pe termen lung şi curente	103		
cheltuieli aferente ieşirii investiţiilor financiare	104		
cheltuieli aferente diferenţelor de curs valutar şi de sumă	105		
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă) (rd.090 – rd.100)	110		
Venituri cu active imobilizate şi excepţionale	120		
Cheltuieli cu active imobilizate şi excepţionale	130		
Rezultatul din operaţiuni cu active imobilizate şi excepţionale: profit (pierdere) (rd.120 -rd.130)	140		
Rezultatul din alte activităţi: profit (pierdere) (rd.110 +rd.140)	150		
Profit (pierdere) pînă la impozitare (rd.080 + rd.150)	160		
Cheltuieli privind impozitul pe venit	170		
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd.160 – rd.170)	180		

Anexa 4

SITUAŢIA DE PROFIT ŞI PIERDERE PRESCURTATĂ
de la_____pînă la_____20___

Indicatori	**Cod rd.**	**Perioada de gestiune**	
		precedentă	**curentă**
1	**2**	**3**	**4**
Venituri din vînzări	010		
Costul vînzărilor	020		
Profit brut (pierdere brută) (rd.010 – rd.020)	030		
Alte venituri din activitatea operaţională	040		

Cheltuieli de distribuire	050		
Cheltuieli administrative	060		
Alte cheltuieli din activitatea operaţională	070		
Rezultatul din activitatea operaţională: profit (pierdere) (rd.030 + rd.040 – rd.050 – rd.060 – rd.070)	080		
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă)	090		
Rezultatul din operaţiuni cu active imobilizate şi excepţionale: profit (pierdere)	100		
Rezultatul din alte activităţi: profit (pierdere) (rd.090 + rd.100)	110		
Profit (pierdere) pînă la impozitare (rd.080 + rd.110)	120		
Cheltuieli privind impozitul pe venit	130		
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd.120 – rd.130)	140		

Anexa 5

SITUAŢIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU
de la _____pînă la _____20___

Nr. cpt.	Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfîrşitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6	7
	I. Capital social şi neînregistrat					
	1. Capital social	010				
	2. Capital nevărsat	020				
	3. Capital neînregistrat	030				
	4. Capital retras	040				
	5. Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate	050				
	Total capital social şi neînregistrat (rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040+ rd.050)	060				
	II. Prime de capital	070				
	III. Rezerve					
	1. Capital de rezervă	080				
	2. Rezerve statutare	090				
	3. Alte rezerve	100				
	Total rezerve (rd.080 + rd.090 + rd.100)	110				
	IV. Profit (pierdere)					
	1. Corecţii ale rezultatelor anilor precedenţi	120				
	2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi	130				
	3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	140				
	4. Profit utilizat al perioadei de gestiune	150				

	Total profit (pierdere) (rd.120 + rd.130 + rd.140 + rd.150)	160				
	V. Rezerve din reevaluare	170				
	VI. Alte elemente de capital propriu	180				
	Total capital propriu (rd.060 + rd.070 + rd.110 + rd.160 + rd.170 + rd.180)	190				

Anexa 6

SITUAŢIA FLUXURILOR DE NUMERAR
de la _____ pînă la _____20__

Indicatori	**Cod. rd.**	**Perioada de gestiune**	
		precedentă	**curentă**
1	**2**	**3**	**4**
Fluxuri de numerar din activitatea operaţională			
Încasări din vînzări	010		
Plăţi pentru stocuri şi servicii procurate	020		
Plăţi către angajaţi şi organe de asigurare socială şi medicală	030		
Dobînzi plătite	040		
Plata impozitului pe venit	050		
Alte încasări	060		
Alte plăţi	070		
Fluxul net de numerar din activitatea operaţională (rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070)	080		
Fluxuri de numerar din activitatea de investiţii			
Încasări din vînzarea activelor imobilizate	090		
Plăţi aferente intrărilor de active imobilizate	100		
Dobînzi încasate	110		
Dividende încasate	120		
inclusiv: dividende încasate din străinătate	121		
Alte încasări (plăţi)	130		
Fluxul net de numerar din activitatea de investiţii (rd.090 – rd.100 + rd.110 + rd.120 ± rd.130)	140		
Fluxuri de numerar din activitatea financiară			
Încasări sub formă de credite şi împrumuturi	150		
Plăţi aferente rambursării creditelor şi împrumuturilor	160		
Dividende plătite	170		
inclusiv: dividende plătite nerezidenţilor	171		
Încasări din operaţiuni de capital	180		
Alte încasări (plăţi)	190		
Fluxul net de numerar din activitatea financiară (rd.150 – rd.160 – rd.170 + rd.180 ± rd.190)	200		

Fluxul net de numerar total (± rd.080 ± rd.140 ± rd.200)	210		
Diferenţe de curs valutar favorabile (nefavorabile)	220		
Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune	230		
Sold de numerar la sfîrşitul perioadei de gestiune (± rd.210 ± rd.220 + rd.230)	240		

[Standardul "Prezentarea situaţiilor financiare" în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]
[Standardul "Prezentarea situaţiilor financiare" modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.194 din 30.11.2018, în vigoare 01.01.2019]
[Standardul "Prezentarea situaţiilor financiare" prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]
[Standardul "Prezentarea situaţiilor financiare" prin Ordinul Min.Fin. nr.166 din 28.11.2013, în vigoare 01.01.2014]

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "POLITICI CONTABILE, MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE, ERORI ŞI EVENIMENTE ULTERIOARE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori" şi IAS 10 "Evenimente ulterioare perioadei de raportare".
[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de selectare, aplicare şi modificare a politicilor contabile, de modificare a estimărilor contabile, de corectare a erorilor, de contabilizare a evenimentelor ulterioare şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la selectarea politicilor contabile, modificarea estimărilor contabile, corectarea erorilor şi contabilizarea evenimentelor ulterioare.

Definiţii

4. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Aplicare prospectivă – aplicarea unei noi politici contabile faptelor economice care au apărut după data aprobării acesteia şi recunoaşterea efectului modificării estimării contabile în perioadele curente şi viitoare afectate de modificare.

Data raportării – ultima zi a perioadei de gestiune pentru care se întocmesc situaţiile financiare.

Data semnării situaţiilor financiare – data la care situaţiile financiare sînt semnate de către persoanele abilitate de legislaţie.

Erori contabile – omisiunile sau prezentările incorecte a informaţiilor în contabilitate şi/sau în situaţiile financiare ale entităţii.

Estimări contabile – preconizările şi presupunerile admise de entitate pentru evaluarea elementelor (obiectelor) contabile în condiţii de incertitudine.

Evenimente ulterioare – evenimente favorabile sau nefavorabile care au loc între data raportării şi data semnării situaţiilor financiare.

Modificare a estimării contabile – ajustarea valorii contabile a unui activ, unei datorii sau mărimii consumului periodic al unui activ care rezultă din evaluarea situaţiei prezente a activelor şi datoriilor, precum şi din preconizarea beneficiilor şi obligaţiilor viitoare aferente acestora.

Politici contabile – principii, baze, convenţii, reguli şi practici specifice aplicate de o entitate la ţinerea contabilităţii şi întocmirea situaţiilor financiare.

Prag de semnificaţie – criteriul prestabilit de către entitate pentru determinarea necesităţii de a prezenta sau corecta informaţii în situaţiile financiare, luînd în considerare posibilitatea influenţei acestor prezentări sau corectări asupra deciziilor economice ale utilizatorilor.

Aplicare retroactivă (retrospectivă) – corectarea recunoaşterii, evaluării şi prezentării valorilor elementelor (obiectelor) contabile pentru perioadele de gestiune precedente.

Sistem de reglementare normativă a contabilităţii – totalitatea actelor legislative şi normative care reglementează ţinerea contabilităţii şi întocmirea situaţiilor financiare (Legea contabilităţii şi raportării financiare, hotărîrile Guvernului, Standardele Naţionale de Contabilitate, indicaţiile metodice şi alte acte normative aprobate de către organele abilitate de legislaţie).

[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Politici contabile

Selectarea şi aplicarea politicilor contabile

5. Politicile contabile se selectează de către fiecare entitate de sine stătător şi se aprobă pentru fiecare perioadă de gestiune de către persoana responsabilă pentru ţinerea contabilităţii şi raportarea financiară.

Entitatea nou-creată aprobă politicile contabile pînă la prezentarea situaţiilor financiare pentru prima perioada de gestiune

[Pct.5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

6. Politicile contabile se perfectează printr-un document de dispoziţie (hotărîre, dispoziţie, ordin etc.) emis de către persoana responsabilă pentru ţinerea contabilităţii şi raportarea financiară şi se aplică tuturor subdiviziunilor entităţii începînd cu prima zi a perioadei de gestiune următoarei celei în care politicile contabile au fost aprobate. Politicile contabile ale entităţii nou-create se aplică de la data înregistrării de stat a acesteia.

[Pct.6 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

7. Politicile contabile se selectează de către entitate în baza sistemului de reglementare normativă a contabilităţii care prevede diferite variante de recunoaştere, evaluare şi contabilizare a elementelor (obiectelor) contabile (de exemplu, metoda de amortizare a activelor imobilizate, metoda de evaluare curentă a stocurilor, metoda de recunoaştere a veniturilor din prestarea serviciilor).

8. Dacă sistemul de reglementare normativă a contabilităţii nu stabileşte metodele de ţinere a contabilităţii referitor la un aspect (problemă) concret(ă), entitatea este în drept să elaboreze metoda respectivă în baza prevederilor Legii contabilităţii şi raportării financiare, SNC şi altor acte normative în care sînt reglementate aspecte similare.

[Pct.8 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

9. În politicile contabile nu se includ procedeele cu o singură variantă de realizare întrucît acestea sînt unice şi obligatorii pentru utilizare (de exemplu, componenţa şi modul de formare a costului de intrare a activelor imobilizate şi circulante, modalitatea de reflectare a stocurilor în situaţiile financiare, modul de contabilizare a diferenţelor de

curs valutar reprezintă procedee cu o singură variantă de realizare şi nu trebuie incluse în politicile contabile).

10. La selectarea şi aplicarea politicilor contabile trebuie respectate principiile generale şi caracteristicile calitative ale informaţiilor din situaţiile financiare prevăzute de Legea contabilităţii şi raportării financiare.

[Pct.10 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

11. Politicile contabile se prezintă în situaţiile financiare în modul prevăzut de prezentul standard şi SNC "Prezentarea situaţiilor financiare".

12. Politicile contabile trebuie selectate şi aplicate în mod consecvent pentru fapte economice similare în cursul perioadei de gestiune, precum şi de la o perioadă de gestiune la alta.

Modificări ale politicilor contabile

13. Modificarea politicilor contabile se permite doar în cazul în care aceasta:

1) este cerută de sistemul de reglementare normativă a contabilităţii;

2) are ca rezultat informaţii mai relevante şi credibile referitoare la faptele economice ale entităţii.

14. Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

1) aprobarea unei politici contabile pentru fapte economice care diferă ca esenţă de cele care au avut loc anterior;

2) aprobarea unei politici contabile pentru fapte economice care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

15. Modificările politicilor contabile se aplică prospectiv de la:

1) data prevăzută de Standardele Naţionale de Contabilitate şi alte acte normative puse în aplicare sau modificate;

2) începutul următoarei perioade de gestiune sau de la altă dată stabilită de către persoana responsabilă pentru ţinerea contabilităţii şi raportarea financiară.

[Pct.15 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

15^1. Efectele modificării politicilor contabile aferente perioadelor de gestiune precedente se înregistrează ca corecţii ale rezultatelor anilor precedenţi, iar cele aferente perioade de gestiune – ca venituri sau cheltuieli curente.

[Pct.15^1 introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

16. Modificările politicilor contabile se aprobă în modul stabilit de pct.5 din prezentul standard.

17. În funcţie de necesităţile informaţionale ale utilizatorilor entitatea poate aplica retroactiv modificările politicilor contabile cu recalcularea indicatorilor situaţiilor financiare cel puţin a perioadei de gestiune precedente.

[Pct.17 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Modificări ale estimărilor contabile

18. Estimările contabile se aplică pentru evaluarea elementelor (obiectelor) contabile în cazuri de incertitudine aferentă condiţiilor sau evenimentelor viitoare (de exemplu, se pot solicita modificări cu privire la: duratele de utilizare a imobilizărilor corporale amortizabile şi valorile reziduale ale acestora, mărimea provizionului pentru garanţii acordate clienţilor, valoarea realizabilă netă a stocurilor).

[Pct.18 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

19. Estimările contabile se bazează pe cele mai recente şi credibile informaţii deţinute de entitate. Utilizarea estimărilor contabile întemeiate este o parte esenţială a întocmirii situaţiilor financiare şi nu pune la îndoială veridicitatea acestora.

20. Estimările contabile pot necesita revizuiri în urma schimbărilor în circumstanţele pe care s-au bazat aceste estimări, apariţiei noilor informaţii sau acumulării experienţei.

21. Revizuirea estimărilor contabile generează modificări ale acestora care nu se tratează ca modificări ale politicilor contabile sau erori contabile.

22. Modificarea bazei (procedeului, metodei) de evaluare a activelor şi datoriilor aplicate de entitate reprezintă o modificare a politicilor contabile, şi nu o modificare a estimării contabile. În cazul în care este dificil a distinge modificarea politicilor contabile de modificarea estimării contabile, modificarea respectivă este tratată ca o modificare a estimării contabile.

23. Efectul modificării estimării contabile se recunoaşte în mod prospectiv începînd cu data modificării estimării şi nu afectează perioadele de gestiune anterioare.

24. Efectul modificării estimării contabile, cu excepţia modificării indicate în pct.25 din prezentul standard, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli/costuri ale:

1) perioadei de gestiune, în care are loc modificarea, dacă este afectată numai perioada respectivă;

Exemplul 1. *O entitate în conformitate cu politicile sale contabile constituie provizion pentru creanţele compromise în mărime de 3% de la soldul creanţelor comerciale. La sfîrşitul anului 201X entitatea a majorat estimarea contabilă anterioară a provizionului cu 0,5%. Soldul creanţelor comerciale la această dată este de 345000 lei.*

În situaţia expusă în exemplu, modificarea estimării contabile afectează numai rezultatele anului 201X. Entitatea ajustează provizionul pentru creanţele compromise la sfîrşitul anului 201X cu sumă de 1725 lei [(345000 lei × 0,5) : 100] care va fi înregistrată ca majorare simultană a cheltuielilor curente şi a corecţiilor (provizionului) privind creanţele compromise.

2) perioadei de gestiune, în care are loc modificarea, şi ale perioadelor de gestiune viitoare, dacă modificarea are efect şi asupra acestora.

Exemplul 2. *O entitate a pus în funcţiune la începutul anului 201X un utilaj tehnologic cu costul de intrare de 240000 lei. Durata de utilizare a utilajului a fost estimată la 8 ani şi valoarea lui reziduală – la 9600 lei. Potrivit politicilor contabile amortizarea utilajelor tehnologice se calculează conform metodei liniare. La sfîrşitul anului 201X+2 entitatea a modificat (a diminuat) durata de utilizare a utilajului de la 8 ani la 7 ani.*

În situaţia expusă în exemplu, modificarea estimării contabile afectează rezultatele anilor 201X+3, 201X+4, 201X+5 şi 201X+6. Pînă la modificarea duratei de utilizare suma anuală a amortizării utilajului a constituit 28800 lei [(240000 lei – 9600 lei) : 8 ani]. La sfîrşitul anului 201X+2 amortizarea utilajului a alcătuit 86400 lei (28800 lei × 3 ani). După modificarea duratei de utilizare entitatea calculează amortizarea anuală a utilajului în sumă de 36000 lei [(240000 lei – 86400 lei – 9600 lei) : 4 ani], care se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor şi amortizării imobilizărilor corporale.

25. Modificarea estimării contabile, care afectează în mod direct datoriile sau capitalul propriu al entităţii, se recunoaşte prin ajustarea concomitentă a valorii activelor, datoriilor şi a elementelor respective ale capitalului propriu în perioada de gestiune, în care are loc modificarea.

Exemplul 3. *În noiembrie 201X o entitate a început construcţia într-un loc public a unui pavilion pentru comercializarea mărfurilor. Odată cu obţinerea dreptului de folosire a locului de amplasare timp de 4 ani, entitatea şi-a asumat obligaţia de a demonta pavilionul la expirarea termenului de utilizare indicat. Suma estimată iniţială a costurilor de ieşire a pavilionului constituie 24000 lei. În februarie 201X+1, pînă la transmiterea pavilionului în exploatare, din partea organelor abilitate au fost înaintate şi acceptate de entitate cerinţe suplimentare privind refacerea locului de amplasare după demontarea pavilionului. Respectiv, costurile de ieşire a pavilionului au fost reestimate la 38000 lei.*

În conformitate cu politicile contabile entitatea capitalizează costurile estimate aferente ieşirii imobilizărilor corporale.

În baza datelor din exemplu, entitatea în anul 201X constituie un provizion pe termen lung pentru acoperirea costurilor de ieşire a acestui obiect în sumă de 24000 lei care se înregistrează ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor pe termen lung (provizioanelor). În anul 201X+1 entitatea înregistrează efectul modificării estimării contabile în sumă de 14000 lei (38000 lei – 24000 lei) ca majorare simultană a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor pe termen lung (provizioanelor).

Erori contabile

26. Erorile contabile pot apărea la contabilizarea şi prezentarea elementelor (obiectelor) contabile în urma:

1) aplicării incorecte a prevederilor sistemului de reglementare normativă a contabilităţii şi politicilor contabile;

2) comiterii greşelilor de calcul;

3) neînregistrării, înregistrării multiple şi/sau interpretării greşite a faptelor economice;

4) fraudelor şi delapidărilor.

Exemplul 4. *La întocmirea situaţiilor financiare pentru 201X s-a depistat că entitatea a aplicat incorect prevederile SNC "Costurile îndatorării", deoarece nu a capitalizat dobînzile şi alte costuri atribuibile direct construcţiei clădirii administrative în sumă de 1938000 lei. Această sumă a fost eronat înregistrată ca cheltuieli curente. Clădirea a fost pusă în funcţiune în septembrie 201X, durata de utilizare constituind 50 ani, valoarea reziduală fiind nulă. Entitatea aplică metoda liniară de calculare a amortizării mijloacelor fixe începînd cu prima zi a lunii care urmează după luna transmiterii în utilizare.*

În baza datelor din exemplu, rezultă că au fost comise următoarele erori contabile:

- micşorarea costului de intrare a obiectului de imobilizări corporale cu 1938000 lei;

- diminuarea amortizării calculate pentru obiectul de imobilizări corporale pentru 3 luni ale anului 201X şi amortizărilor acumulate cu 9690 lei [(1938000 lei : 50 ani) : 12 luni) × 3 luni]

- majorarea cheltuielilor curente şi micşorarea rezultatului financiar (profitului sau pierderii) al perioadei de gestiune pînă la impozitare cu 1928310 lei (1938000 lei – 9690 lei).

27. Nu se tratează ca erori modificările politicilor şi estimărilor contabile, lipsurile şi plusurile de active şi datorii constatate la inventariere, sumele amenzilor, penalităţilor şi despăgubirilor pentru prejudiciul cauzat, pierderile aferente producţiei rebutate care a fost fabricată în anii precedenţi, sumele creanţelor compromise şi datoriilor expirate decontate, abaterile costului efectiv al activelor de la cel normativ, primele calculate spre plată în perioada de gestiune curentă conform rezultatelor activităţii entităţii în anii precedenţi, pierderile aferente returnării activelor livrate în anii precedenţi, sumele reducerilor de preţ, disconturilor şi rabaturilor acordate/primite în perioada de gestiune pentru livrările/achiziţiile efectuate în anii precedenţi.

28. Corectarea erorilor contabile este condiţionată de faptul dacă acestea sînt semnificative sau nesemnificative.

29. O eroare contabilă se tratează ca semnificativă dacă ea individual sau în comun cu alte erori din aceeaşi perioadă de gestiune poate influenţa deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situaţiilor financiare.

30. Entitatea apreciază de sine stătător semnificaţia erorilor luînd în considerare natura, precum şi mărimea acestora în comparaţie cu pragul de semnificaţie. Pragul de

semnificaţie se stabileşte în politicile contabile ale entităţii ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situaţiilor financiare, sau ca cîteva criterii pentru grupe separate de elemente. Pragul de semnificaţie se determină în mărime absolută sau relativă cum ar fi o sumă fixă sau un procent de la mărimea elementului (grupului de elemente) din situaţiile financiare.

Exemplul 5. *O entitate a stabilit în politicile sale contabile un prag de semnificaţie în mărime absolută de 16000 lei.*

În baza datelor din exemplu, erorile a căror mărime va depăşi 16000 lei vor fi considerate semnificative.

31. Situaţiile financiare nu se consideră conforme cu standardele naţionale de contabilitate în cazul în care conţin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative comise în mod intenţionat pentru a obţine o anumită prezentare a poziţiei financiare, a performanţei financiare sau a fluxurilor de numerar.

Exemplul 6. *O entitate a stipulat în politicile sale contabile pe anul 201X următoarele criterii de semnificaţie exprimate în procente pentru:*

- elementele de bilanţ – 2% de la valoarea totală a activelor la sfîrşitul perioadei de gestiune;

- elementele situaţiei de profit şi pierdere – 5% de la suma veniturilor din vînzări obţinute în perioada de gestiune.

Criteriile indicate se aplică valorilor totale a activelor şi, respectiv, a veniturilor din vînzări în mărimea determinată pînă la corectarea erorii.

La întocmirea situaţiilor financiare pe anul 201X pînă la semnarea acestora, s-a depistat că entitatea nu a înregistrat venituri în sumă de 68970 lei, rezultate dintr-un contract de prestări de servicii. Pînă la depistarea erorii, veniturile din vînzări pe anul 201X au constituit 1356927 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea clasifică eroarea depistată ca una semnificativă pentru că ea constituie 5,08% [(68970 lei : 1356927 lei) × 100%] din veniturile din vînzări înregistrate pînă la corectarea erorii. Situaţiile financiare ale entităţii vor fi conforme cu standardele naţionale de contabilitate doar în cazul corectării erorii comise.

32. Modul de corectare a erorilor depinde de perioada comiterii şi perioada depistării acestora:

1) eroarea comisă şi depistată în aceeaşi 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 şi depistată după sfîrşitul acestei perioade, dar pînă la semnarea situaţiilor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima lună a acestei perioade;

3) eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă şi depistată pînă la sfîrşitul perioadei de gestiune curente (dar după semnarea situaţiilor 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 şi depistată după sfîrşitul perioadei de gestiune curente, dar pînă la semnarea situaţiilor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima lună a perioadei de gestiune curente.

33. Corectarea erorii comise şi depistate în perioada de gestiune curentă se efectuează în modul următor:

1) în cazul depistării corespondenţei conturilor contabile eronate – se anulează înregistrarea eronată prin stornare sau prin înregistrare contabilă inversă conform politicilor contabile ale entităţii, cu întocmirea concomitentă a înregistrării contabile corecte;

2) în cazul în care suma înregistrată eronat este mai mare decît suma corectă – diferenţa se anulează prin stornare sau prin înregistrare contabilă inversă conform politicilor contabile ale entităţii;

3) în cazul lipsei înregistrării contabile – se întocmeşte înregistrarea contabilă respectivă;

4) în cazul în care suma înregistrată eronat este mai mică decît suma corectă – diferenţa se reflectă prin înregistrarea contabilă suplimentară în aceeaşi corespondenţă a conturilor.

[Exemplu 7 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

34. Corectarea erorilor comise în perioadele de gestiune precedente se efectuează în felul următor:

1) în cazul depistării erorii care condiţionează apariţia profitului perioadelor precedente – se înregistrează ca majorare a creanţelor sau altor active, diminuare a datoriilor, amortizării sau deprecierii activelor concomitent cu majorarea corecţiilor rezultatelor perioadelor precedente;

Exemplul 8. *O entitate în iunie 201X+1 a depistat că în valoarea de intrare a unui lot de mărfuri în cantitate de 1800 unităţi, care au fost procurate în decembrie 201X, nu au fost incluse costurile de transport în sumă de 11700 lei. Acestea au fost eronat atribuite la cheltuieli curente. La 31 decembrie 201X în stoc au rămas (nu au fost vîndute) 1200 unităţi din acest lot.*

În baza datelor din exemplu, entitatea, în iunie 201X+1 înregistrează corectarea erorii comise în perioada de gestiune precedentă în suma de 7800 lei (11700 lei : 1800 unităţi × 1200 unităţi) ca majorare a stocurilor şi corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi.

2) în cazul depistării erorii care condiţionează apariţia pierderii perioadelor precedente – se înregistrează ca diminuare a corecţiilor rezultatelor perioadelor precedente concomitent cu diminuarea creanţelor sau altor active, majorarea datoriilor, amortizării sau deprecierii activelor.

35. Corectarea erorilor comise în perioadele de gestiune precedente nu determină modificarea şi prezentarea repetată a situaţiilor financiare ale anilor precedenţi, precum şi nu cere corectarea informaţiilor comparative prezentate în situaţiile financiare ale perioadei de gestiune curente. În cazul erorii semnificative, informaţiile comparative corectate prin aplicarea retroactivă se prezintă în nota explicativă la situaţiile financiare, dacă efectul aplicării retroactive este semnificativ.

[Pct.35 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.36 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Evenimente ulterioare datei raportării

37. Evenimentele ulterioare datei raportării includ toate evenimentele care au loc între data raportării şi data semnării situaţiilor financiare care au influenţat sau pot influenţa poziţia financiară, performanţa financiară sau fluxul de numerar al entităţii.

Exemplul 9.*În conformitate cu politicile contabile ale unei societăţi cu răspundere limitată perioada de gestiune coincide cu anul calendaristic, iar situaţiile financiare se semnează de către director. Situaţiile financiare pe anul 201X au fost semnate la data de 7 martie 201X+1 şi prezentate adunării generale a asociaţilor care le-a aprobat pe 20 martie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu, data raportării se consideră 31 decembrie 201X, iar data semnării situaţiilor financiare – 7 martie 201X+1.

38. Evenimentele ulterioare datei raportării includ:

1) evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situaţiilor financiare – evenimente ce confirmă condiţiile care au existat la data raportării;

2) evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situaţiilor financiare – evenimente care indică asupra condiţiilor apărute după data raportării.

Evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situaţiilor financiare

39. Entitatea trebuie să-şi ajusteze valorile recunoscute în situaţiile financiare pentru reflectarea evenimentelor ulterioare care conduc la ajustarea situaţiilor financiare. Aceste evenimente confirmă faptul că la data raportării activul sau datoria deja exista, însă după această dată au apărut circumstanţe care exercită o influenţă semnificativă asupra mărimii acestora.

40. Evenimentele ulterioare care conduc la ajustarea situaţiilor financiare se contabilizează prin modificarea (corectarea) elementelor (obiectelor) contabile (activelor, capitalului, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor) sau prin înregistrarea elementelor care nu au fost anterior recunoscute. Înregistrările contabile aferente evenimentelor care conduc la ajustarea situaţiilor financiare se reflectă în ultima zi a perioadei de gestiune.

41. Exemple de evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situaţiilor financiare sînt:

1) soluţionarea după data raportării a unui litigiu care confirmă că entitatea avea o datorie existentă la data raportării. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaşte un nou provizion;

2) declararea insolvabilităţii unui client, survenită ulterior datei raportării, care confirmă că la data raportării exista deja o pierdere aferentă creanţei acestuia. În acest caz, entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanţelor comerciale la data raportării cu suma creanţei clientului declarat insolvabil prin constituirea (ajustarea) unui provizion privind creanţele compromise;

Exemplul 10. *În baza documentelor contabile soldul creanţelor comerciale la 31 decembrie 201X al unei entităţi constituie 300000 lei. În luna ianuarie 201X+1 unul din clienţii entităţii, creanţa căruia constituie 50000 lei, a fost declarat insolvabil. Soldul provizionului privind creanţele compromise la 31 decembrie 201X constituie 38000 lei. Situaţiile financiare au fost semnate la 10 februarie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu, entitatea la 31 decembrie 201X urmează să creeze suplimentar provizion privind creanţele compromise în sumă de 12000 lei (50000 lei – 38000 lei) care se reflectă ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a provizionului privind creanţele compromise.

3) vînzarea stocurilor după data raportării, care indică faptul că valoarea realizabilă netă la sfîrşitul perioadei de gestiune a fost determinată incorect;

Exemplul 11. *O entitate a înregistrat la 31 decembrie 201X diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea realizabilă netă a mărfurilor (telefoanelor mobile) în sumă de 30000 lei. Costul telefoanelor mobile la 31 decembrie 201X era de 800000 lei, iar valoarea realizabilă netă – 770000 lei. La 5 februarie 201X+1 telefoanele mobile au fost vîndute la valoarea de 750000 lei. Situaţiile financiare au fost semnate la 5 martie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

la 31 decembrie 201X:

- diferenţa dintre costul şi valoarea realizabilă netă a telefoanelor mobile în sumă de 50000 lei [30000 lei (800000 lei – 770000 lei) + 20000 lei (770000 lei – 750000 lei)] – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;

la 5 februarie 201X+1:

- valoarea de vînzare a telefoanelor mobile în sumă de 750000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- valoarea contabilă a telefoanelor mobile vîndute în sumă de 750000 lei – ca majorare a costului vînzărilor şi diminuare a stocurilor.

4) depistarea după data raportării a unor fraude sau erori semnificative care arată că situaţiile financiare sînt incorecte.

Evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situaţiilor financiare

42. Entitatea nu trebuie să ajusteze situaţiile financiare pentru reflectarea evenimentelor ulterioare datei raportării care indică condiţiile apărute în perioada de gestiune următoare şi nu sînt legate de situaţia activelor şi datoriilor la data raportării. Informaţiile privind evenimentele ulterioare semnificative se prezintă în note la situaţiile financiare.

43. Exemple de evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situaţiilor financiare sînt:

1) adoptarea unei decizii de reorganizare sau restructurare a entităţii;

Exemplul 12. *În luna februarie 201X, pînă la semnarea situaţiilor financiare, pe anul 201X-1 Consiliul director al unei entităţi a luat decizia de a absorbi o altă entitate care îi prestează servicii de reparaţie a mijloacelor de transport.*

În baza datelor din exemplu, entitatea va reflecta informaţia privind absorbţia entităţii care îi prestează servicii de reparaţie a mijloacelor de transport în note la situaţiile financiare pentru anul 201X-1.

2) anunţarea unui plan de întrerupere a unei activităţi;

Exemplul 13. *În luna februarie 201X Consiliul director al unei entităţi a luat decizia să lichideze o subdiviziune a acesteia. Situaţiile financiare pe anul 201X-1 au fost semnate la 10 martie 201X.*

În baza datelor din exemplu, entitatea nu va ajusta situaţiile financiare pe anul 201X-1, însă în note la acestea va menţiona decizia privind lichidarea subdiviziunii respective.

3) tranzacţii de proporţii cu imobilizări corporale şi alte active;

[Subpct.3) modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

4) acţiuni ale organelor de stat (de exemplu, naţionalizarea, exproprierea unor active cu valoare semnificativă), distrugerea unei părţi semnificative a activelor entităţi în urma altor evenimente excepţionale (de exemplu, accidente, incendii, calamităţi naturale);

5) tranzacţii de proporţii cu titluri de valoare emise de entitate;

6) modificări semnificative a cursului de schimb valutar sau a preţurilor activelor;

Exemplul 14. *Soldul datoriilor unei entităţi faţă de furnizorii străini la 31 decembrie 201X constituie 150000 euro. Cursul oficial al leului moldovenesc stabilit de Banca Naţională a Moldovei la această dată constituie 15,2645 lei/euro. În luna martie 201X+1, pînă la semnarea situaţiilor financiare, cursul oficial stabilit de Banca Naţională a Moldovei a crescut pînă la 17,4768 lei/euro.*

În baza datelor din exemplu, entitatea nu va ajusta situaţiile financiare pe anul 201X. În note la situaţiile financiare pentru anul 201X, trebuie dezvăluite informaţiile privind modificarea semnificativă a cursului de schimb valutar şi efectul asupra situaţiei financiare a entităţii sub formă de diferenţe nefavorabile de curs valutar în sumă de 331845 lei [(17,4768 lei/euro – 15,2645 lei/euro) × 150000 euro].

7) asumarea unor angajamente sau datorii contingente, de exemplu, prin emiterea de garanţii semnificative;

8) începerea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimente ulterioare perioadei de gestiune etc.

Continuitatea activităţii

44. Situaţiile financiare nu se întocmesc în baza principiului continuităţii activităţii dacă după data raportării conducerea decide să lichideze entitatea, este nevoită să-şi

întrerupă sau să-şi diminueze semnificativ activitatea şi nu are altă alternativă decît să procedeze astfel (de exemplu, ca evenimente care pot fi premize sau dovezi pentru neaplicarea principiului continuităţii activităţii servesc pierderile semnificative, problemele constante cu lichidităţile, reducerea volumului vînzărilor, insuficienţa capitalului, prognozele negative în privinţa fluxurilor de numerar, iniţierea procedurii de insolvabilitate).

45. Dacă principiul continuităţii activităţii nu mai este adecvat, entitatea va întocmi situaţiile financiare în baza altor principii şi metode şi nu va recurge la ajustarea elementelor recunoscute în situaţiile financiare conform metodelor acceptate iniţial. Astfel, dacă entitatea planifică să-şi înceteze activitatea în următoarele 12 luni de la data raportării aceasta, trebuie:

1) să transfere toate activele imobilizate în cele circulante şi datoriile pe termen lung în cele curente;

2) să evalueze toate activele la valoarea de piaţă;

3) să recunoască datorii contingente în legătură cu rezilierea contractelor şi posibilele sancţiuni care îi pot fi aplicate de către persoanele terţe etc.

Exemplul 15. *Costul de intrare a unui utilaj constituie 1500000 lei, iar suma amortizării la 31 decembrie 201X – 850000 lei. Costul de piaţă a utilajului la această dată este egală cu 500000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în cazul funcţionării normale a entităţii, utilajul va fi reflectat în situaţiile financiare pe anul 201X la valoarea contabilă egală cu 650000 lei (1500000 lei – 850000 lei), iar în cazul lichidării entităţii – la valoarea de piaţă în mărime de 500000 lei.

[Exemplul 15 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prezentarea informaţiilor

46. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind:

1) politicile contabile:

a) natura şi motivele modificărilor politicilor contabile pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informaţii mai credibile şi relevante;

b) efectul modificărilor politicilor contabile asupra rezultatelor activităţii entităţii;

2) modificările estimărilor contabile:

a) natura şi suma modificării unei estimări contabile ce afectează perioada de gestiune curentă sau care se aşteaptă să aibă un efect în perioadele de gestiune viitoare;

b) faptul privind imposibilitatea determinării sumei efectului din modificarea unei sau altei estimări contabile asupra perioadelor de gestiune viitoare;

3) erorile contabile:

a) natura erorilor semnificative aferente oricărei perioade precedente şi valoarea corectării respective;

b) informaţiile comparative retratate retroactiv în urma corectării erorilor semnificative aferente oricărei perioade precedente;

c) faptul privind imposibilitatea aplicării retroactive a informaţiilor comparative;

4) data semnării situaţiilor financiare şi persoanele abilitate să le semneze.

[Pct.46 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

47. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

48. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "IMOBILIZĂRI NECORPORALE ŞI CORPORALE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, IAS38 "Imobilizări necorporale", IAS16 "Imobilizări corporale", IFRS6 "Explorarea şi evaluarea resurselor minerale" şi IAS40 "Investiţii imobiliare".
[Pct.1 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a imobilizărilor necorporale şi corporale şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică tuturor imobilizărilor necorporale şi corporale cu excepţia imobilizărilor primite în leasing financiar, la recunoaşterea iniţială a lor (SNC "Contracte de leasing").
[Pct.3 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiţii

4. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Amortizarea imobilizărilor – repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe perioade de gestiune ale duratei de utilizare.

Cost de intrare – costuri de procurare sau creare a obiectului de evidenţă şi costurile direct atribuibile pentru a-l aduce în locul şi în starea necesară pentru folosirea după destinaţie.

Durată de utilizare a unei imobilizări este:

1) perioada de timp pe parcursul căreia entitatea aşteaptă să obţină beneficii economice din utilizarea imobilizării; sau

2) cantitatea unităţilor de produse, lucrări, servicii sau de alte unităţi similare pe care entitatea preconizează să le obţină din utilizarea imobilizării.

Imobilizări – active deţinute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an în activitatea entităţii sau pentru a fi transmise în folosinţă terţilor.

Imobilizări amortizabile – imobilizări aflate în exploatare care au o durată de utilizare certă (limitată) şi pentru care se calculează amortizarea.

Imobilizări corporale – imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri, imobilizări corporale în curs de execuţie, investiţii imobiliare şi resurse minerale.

Imobilizări corporale în curs de execuţie – imobilizări corporale (cu excepţia terenurilor, investiţiilor imobiliare şi resurselor minerale) procurate sau aflate în procesul de creare şi de pregătire pentru a fi utilizate în calitate de mijloace fixe.

Investiţie imobiliară – un teren sau o clădire ori o parte a unei clădiri sau ambele deţinute de proprietar sau locatar în baza unui contract de leasing financiar, mai degrabă în scopul închirierii şi/sau pentru creşterea valorii acestora, decît pentru a fi:

1) utilizată în producţie, pentru furnizarea de bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative;

2) vîndută în procesul desfăşurării normale a activităţii.

Imobilizări neamortizabile – imobilizări care au o durată de utilizare incertă (nelimitată) sau care se află în curs de execuţie.

Imobilizări necorporale – imobilizări nemonetare care nu îmbracă o formă materială, identificabile şi controlabile de entitate.

Imobilizări necorporale în curs de execuţie – imobilizări necorporale procurate sau aflate în procesul de creare şi de pregătire pentru utilizare după destinaţie, precum şi imobilizările necorporale conexe cu alte imobilizări care necesită lucrări de pregătire pentru utilizare după destinaţie.

Mijloace fixe – imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depăşeşte plafonul valoric prevăzut de legislaţia fiscală sau pragul de semnificaţie stabilit de entitate în politicile contabile.

Obiect (element) de evidenţă a imobilizărilor – o imobilizare separată destinată utilizării în mod individual sau un complex de componente, destinate utilizării în ansamblu.

Proprietate imobiliară utilizată de posesor – proprietate imobiliară (un teren sau o clădire ori o parte a unei clădiri sau ambele) deţinută de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar, pentru a fi utilizată în producţie, pentru furnizarea de bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative.

Resurse minerale – imobilizări corporale sub forma de costuri capitalizate ale lucrărilor de explorare (pregătire spre extracţie), pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială.

Terenuri – imobilizări corporale sub formă de teritorii funciare (de pământ) deţinute de entitate cu drept de proprietate sau primite în arendă financiară (leasing financiar) pentru a fi folosite în activitatea entităţii.

Valoare amortizabilă – costul de intrare sau costul corectat, diminuat cu valoarea reziduală estimată.

Valoare contabilă – costul de intrare sau costul corectat sau valoarea reevaluată a obiectului de evidenţă diminuat cu amortizarea şi pierderile din depreciere acumulate.

Valoare justă – preţul de vînzare estimat al unei imobilizări în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, independente şi bine informate.

Valoare reziduală – valoarea estimată (preconizată) a unei imobilizări amortizabile, care entitatea prevede să o obţină la expirarea duratei de utilizare a acesteia.

[Pct.4 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Reguli generale

Recunoaşterea şi evaluarea iniţială

5. Recunoaşterea iniţială a imobilizărilor se efectuează pe obiecte de evidenţă (în continuare – obiecte), a căror nomenclator se stabileşte de entitate de sine stătător (de exemplu, dacă o imobilizare complexă cuprinde cîteva componente, entitatea poate contabiliza această imobilizare ca un obiect unic de evidenţă sau fiecare componentă a imobilizării ca obiecte distincte).

6. Obiectul se recunoaşte ca imobilizare numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiţii:

1) obiectul este identificabil şi controlabil de entitate;

2) proprietăţile şi particularităţile lui corespund definiţiei imobilizărilor necorporale sau corporale;

3) este probabil că entitatea va obţine beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului; şi

4) costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

7. Evaluarea iniţială a fiecărui obiect se efectuează la cost de intrare. Componenţa costului de intrare diferă în funcţie de modalitatea de intrare a obiectului: prin

achiziţionare, creare de sine stătător, primire în schimb, sub forma de aport la capitalul social, cu titlu gratuit, în gestiune economică etc.

8. Costul de intrare a obiectului procurat se formează din:

1) preţul de cumpărare, taxele vamale, impozitele şi taxele nerecuperabile, cu scăderea tuturor reducerilor, rabaturilor şi sconturilor comerciale la procurare;

2) orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării şi în starea necesară pentru folosire după destinaţie.

Costul de intrare a imobilizărilor se înregistrează ca majorare a imobilizărilor în curs de execuţie pentru obiectele care vor fi înregistrate în componenţa mijloacelor fixe şi/sau a imobilizărilor pentru alte obiecte (terenuri, investiţii imobiliare, resurse minerale) concomitent cu majorarea datoriilor curente şi/sau diminuarea activelor utilizate pentru pregătirea imobilizărilor pentru exploatare.

[Pct.8 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

8[1]. În costul de intrare a imobilizărilor nu se includ:

1) costurile de ceremonii, festivităţi şi alte acţiuni similare la transmiterea în exploatare a unor obiecte noi de imobilizări;

2) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate şi promoţionale);

3) costurile de desfăşurare a unei activităţi într-un loc nou sau cu clienţi noi (inclusiv costurile de instruire a personalului);

4) costurile reamplasării sau reorganizării parţiale sau totale a activităţilor entităţii;

5) alte costuri care nu sînt legate direct de intrarea imobilizărilor şi/sau de pregătire a acestora pentru utilizare după destinaţie.

[Pct.8[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

9. În cazul în care nu sînt necesare costuri privind pregătirea imobilizărilor necorporale şi a mijloacelor fixe pentru utilizare după destinaţie şi cînd data intrării obiectelor respective coincide cu data începerii utilizării acestora, costul de intrare a unor astfel de obiecte se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în exploatare, a mijloacelor fixe şi a datoriilor curente.

[Pct.9 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Exemplul 1. *O entitate a achiziţionat un utilaj tehnologic la preţ de 150000 lei. Costurile direct atribuibile includ: costul serviciilor de transport – 7500 lei, costurile cu personalul aferente încărcării-descărcării – 3500 lei şi costurile aferente punerii în funcţiune şi testării activului – 12000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează costul de intrare a obiectului în suma de 173000 lei (150000 lei + 7500 lei + 3500 lei + 12000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale în curs de execuţie concomitent cu majorarea datoriilor curente şi diminuarea activelor utilizate pentru pregătirea obiectului spre exploatare. La transmiterea obiectului în exploatare entitatea înregistrează majorarea mijloacelor fixe şi diminuarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie.

10. Imobilizările procurate, a căror valoare este exprimată în valută străină, se evaluează în moneda naţională prin recalcularea valutei străine în modul stabilit de SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă". Diferenţele de curs sau de sumă ce apar după recunoaşterea obiectului nu afectează costul acestuia.

11. Costul de intrare a imobilizărilor create (elaborate, construite) de entitate în regie proprie se evaluează la costul efectiv care include: costul proiectului, valoarea materialelor consumate, costurile cu personalul, contribuţiile pentru asigurările sociale şi primele de asistenţă medicală aferente, costurile indirecte de producţie etc.

12. Imobilizările pot fi primite în schimbul altor active nemonetare sau a unei combinări de active nemonetare şi monetare. Asemenea tranzacţii se tratează ca două

operaţii: înstrăinarea activului transmis în schimb şi procurarea activului primit în schimb.

Exemplul 2. *O entitate a transmis în schimb o instalaţie tehnologică, valoarea contabilă a căreia este de 110000 lei, iar valoarea contractuală de 120000 lei, pe un strung cu valoarea contractuală – 140000 lei. În cazul dat, entitatea, pe lîngă valoarea contractuală a instalaţiei tehnologice cedate, a achitat furnizorului şi 20000 lei.*

În baza datelor din exemplu, strungul primit în schimb se recunoaşte la cost de intrare de 140000 lei, egal cu valoarea lui contractuală sau cu valoarea contractuală a instalaţiei tehnologice (120000 lei), majorată cu suma plătită (20000 lei) în numerar. Entitatea va înregistra costul de intrare a strungului ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi a datoriilor curente.

13. Imobilizările primite ca aport în capitalul social se evaluează în conformitate cu legislaţia în vigoare la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit de conducere a entităţii, cu suplimentarea, în cazurile necesare, a costurilor direct atribuibile. Costul acestor imobilizări se contabilizează ca majorare a imobilizărilor necorporale şi corporale şi a capitalului nevărsat sau neînregistrat.

[Pct.13 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

14. Imobilizările primite cu titlu gratuit (ca donaţie) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Dacă în documentele primare de intrare nu este indicată valoarea obiectului primit, atunci costul de intrare se determină prin expertiză independentă. Costul acestor imobilizări se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor şi a datoriilor (veniturilor anticipate). Pe durata exploatării valoarea imobilizărilor amortizabile primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente în mărimea şi proporţia amortizării calculate, iar valoarea imobilizărilor neamortizabile – în modul prevăzut în politicile contabile ale entităţii. Conform politicilor contabile costul imobilizărilor primite cu titlul gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a imobilizărilor şi a veniturilor curente.

[Pct.14 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

14^1. Costul de intrare a bunurilor primite în gestiune economică se determină conform documentelor primare de primire, cu suplimentarea, după caz, a costurilor de intrare şi pregătire a bunurilor pentru utilizarea prestabilită. Costul acestor bunuri se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale şi corporale şi a datoriilor.

[Pct.14^1 introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

15. Costul de intrare a imobilizărilor deţinute de un locatar conform contractului de leasing financiar se determină în conformitate cu SNC "Contracte de leasing".

16. Costul de intrare a imobilizărilor se substituie cu:

1) costul corectat – în cazul capitalizării costurilor ulterioare; sau

2) valoarea reevaluată – în cazul reevaluării imobilizărilor corporale.

[Pct.16 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Evaluarea ulterioară

[Denumirea modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17. După recunoaşterea iniţială imobilizările necorporale şi corporale se evaluează conform modelului bazat pe cost. În cazul aplicării acestui model, imobilizările se evaluează în bilanţ la costul de intrare sau corectat diminuat cu suma amortizării şi pierderilor din depreciere cumulate.

[Pct.17 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18. În conformitate cu politicile contabile ale entităţii, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale poate fi efectuată în baza modelului reevaluării. Acest model se aplică tuturor obiectelor clasei de imobilizări din care face parte obiectul reevaluat. O clasă de imobilizări reprezintă o grupă de active de aceeaşi natură şi cu utilizări similare în activităţile entităţii. Exemple de clase de imobilizări corporale sînt: terenurile, clădirile, construcţiile speciale, maşinile, utilajele şi instalaţiile tehnice, mijloacele de transport, inventarul şi mobilierul, alte mijloace fixe.
[Pct.18 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[1]. Conform politicilor contabile, entitatea poate aplica diferite modele de evaluare ulterioară pentru diferite clase de imobilizări (de exemplu, utilajele pot fi evaluate după modelul bazat pe cost, iar clădirile – conform modelului de reevaluare).
[Pct.18[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[2]. În cazul aplicării modelului reevaluării, imobilizările se evaluează la valoarea reevaluată care reprezintă valoarea justă la data reevaluării diminuată cu suma amortizării şi pierderilor din depreciere cumulate. Valoarea justă a imobilizărilor se determină în baza valorii lor de piaţă în urma evaluărilor efectuate de către evaluatori independenţi sau de o comisie, numită de către conducătorul entităţii.
[Pct.18[2] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[3]. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încît valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data raportării. Frecvenţa reevaluărilor depinde de modificările valorii juste a imobilizărilor. Clasele de imobilizări a căror valoare justă suferă modificări semnificative şi fluctuante, se reevaluează anual, iar clasele de imobilizări cu modificări nesemnificative ale valorii juste – o dată în 3–5 ani.
[Pct.18[3] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[4]. Valoarea contabilă a activului reevaluat se ajustează la valoarea reevaluată în unul din următoarele moduri:

1) costul de intrare sau costul corectat se reevaluează în baza datelor preţurilor de piaţă sau proporţional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea acumulată la data reevaluării este ajustată astfel încît să fie egală cu diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea contabilă a activului după diminuarea pierderilor din depreciere cumulate;

2) amortizarea cumulată este eliminată din costul de intrare (corectat) al activului.

Suma ajustării amortizării imobilizărilor se ia în calcul la determinarea mărimii surplusului sau reducerii de reevaluare care se contabilizează în conformitate cu pct.18[6] din prezentul standard.
[Pct.18[4] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[5]. Diferenţele din reevaluare se determină pe fiecare obiect de imobilizări reevaluat şi se contabilizează în funcţie de efectul (majorare/diminuare) acestora asupra valorii contabile a obiectului. Nu se admite compensarea reducerii de reevaluare a unui obiect pe seama surplusului de reevaluare a altui obiect, chiar dacă aceste obiecte fac parte din aceeaşi clasă.
[Pct.18[5] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[6]. Diferenţele din reevaluarea imobilizărilor se contabilizează în următorul mod:

1) surplusul de reevaluare se recunoaşte în componenţa capitalului propriu ca rezerve din reevaluare. Surplusul de reevaluare care compensează reducerea de

reevaluare a aceluiaşi obiect, decontată anterior la cheltuieli, se recunoaşte ca venituri curente.

Exemplul 2[1]. *În urma reevaluării, valoarea contabilă a unui obiect de mijloace fixe s-a majorat cu 55300 lei. Conform datelor reevaluării precedente, la cheltuielile curente a fost decontată reducerea de reevaluare în mărime de 22100 lei.*

În baza datelor din exemplu, surplusul de reevaluare se înregistrează în următorul mod:

- ca majorare concomitentă a mijloacelor fixe şi veniturilor curente în mărime de 22100 lei;
- ca majorare concomitentă a mijloacelor fixe şi capitalului propriu în sumă de 33200 lei (55300 lei – 22100 lei);

2) reducerea de reevaluare se recunoaşte ca cheltuieli curente. În cazul existenţei unui surplus de reevaluare pentru acelaşi obiect, reducerea se decontează la diminuarea capitalului propriu.

Exemplul 2[2]. *În urma reevaluării din 31.12.201X, valoarea contabilă a unui obiect de mijloace fixe s-a diminuat cu 42800 lei. Conform datelor reevaluării precedente din anul 201X-2, în capitalul propriu a fost inclus surplusul de reevaluare în mărime de 15600 lei.*

În baza datelor din exemplu, reducerea de reevaluare se înregistrează în următorul mod:

- ca diminuare concomitentă a capitalului propriu şi mijloacelor fixe în mărime de 15600 lei;
- ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a mijloacelor fixe în sumă de 27200 lei (42800 lei – 15600 lei).

[Pct.18[6] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[7]. Surplusul de reevaluare se decontează prin transferul direct a sumei totale a surplusului la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) la ieşirea obiectului reevaluat. Nici o parte din surplusul de reevaluare nu poate fi distribuită direct sau indirect (de exemplu, pentru plata dividendelor, majorarea capitalului social, constituirea rezervelor, acoperirea pierderilor anilor precedenţi).

[Pct.18[7] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[8]. În cazul derecunoaşterii parţiale a terenurilor şi clădirilor anterior reevaluate, diferenţa din reevaluare aferentă părţii derecunoscute se consideră surplus de reevaluare corespunzător valorii contabile a terenurilor sau a clădirilor ieşite.

[Pct.18[8] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18[9]. Prin derogare de la cerinţele pct.18[1], entitatea poate reevalua obiectele de imobilizări complet amortizate, separat de clasa din care acestea fac parte, cu stabilirea acestora unei noi valori şi a unei noi durate de utilizare corespunzătoare perioadei estimate rămase de utilizare.

Exemplul 2[3]. *Entitatea dispune de un utilaj complet amortizat, dar care este utilizat în procesul de fabricare a produselor. Costul de intrare al utilajului constituie 215600 lei şi coincide cu amortizarea cumulată. Conform deciziei conducerii entităţii utilajul a fost reevaluat de către un evaluator independent. Valoarea reevaluată a utilajului este egală cu 65800 lei, iar durata de utilizare estimată după reevaluare – 3 ani.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- decontarea amortizării cumulate a utilajului în sumă de 215600 lei – ca diminuare concomitentă a amortizării şi valorii mijloacelor fixe;
- reflectarea valorii reevaluate în mărime de 65800 lei – ca majorare concomitentă a valorii mijloacelor fixe şi capitalului propriu.

Utilajul se va amortiza pe durata estimată de 3 ani conform metodei prevăzute în politicile contabile.

[Pct.18[9] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Amortizarea

[Denumirea cap. introdusă prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

19. Amortizarea se calculează lunar pentru fiecare obiect de evidenţă amortizabil pornind de la valoarea amortizabilă a obiectului şi durata de utilizare a acestuia. Valoarea amortizabilă se ajustează cu mărimea pierderii recunoscute sau reluate din depreciere conform SNC "Deprecierea activelor".

20. Durata de utilizare şi valoarea rezidual㠹 a fiecărui obiect se determină de către entitate în mod independent la data transmiterii obiectului în utilizare cu excepţia cazurilor prevăzute în pct.45 al prezentului standard. Pentru unele obiecte valoarea reziduală poate fi nesemnificativă, respectiv, ea se consideră egală cu zero la calcularea amortizării.

21. Amortizarea calculată pentru un obiect în perioadă de gestiune se înregistrează ca majorare a costurilor şi/sau cheltuielilor curente (de exemplu, amortizarea utilajelor tehnologice a entităţii se include în costul de fabricare al produselor în mod direct sau indirect, iar amortizarea clădirii administrative se atribuie la cheltuieli curente).

22. La calcularea amortizării unei imobilizări pot fi aplicate următoarele metode: metoda liniară, metoda unităţilor de producţie, metoda de diminuare a soldului.

23. Metoda liniară prevede repartizarea uniformă a valorii amortizabile pe parcursul duratei de utilizare a obiectului. Suma amortizării pentru fiecare perioadă de gestiune se calculează ca raport dintre valoarea amortizabilă a obiectului şi numărul perioadelor (anilor, lunilor, zilelor) în cadrul duratei de utilizare a obiectului. Norma amortizării este constantă pe toată durata de utilizare şi se calculează ca raportul dintre 100% şi durata de utilizare (în ani, luni, zile). După expirarea duratei de utilizare valoarea contabilă a obiectului este egală cu valoarea reziduală.

Exemplul 3. *La o entitate valoarea de intrare a strungului constituie 60000 lei, valoarea reziduală a acestuia – 3000 lei, durata de utilizare – 5 ani.*

În baza datelor din exemplu, norma amortizării anuale constituie 20% (100% : 5 ani), iar suma amortizării anuale – 11400 lei [(60000 lei – 3000 lei) × 0,20)]. Respectiv, suma lunară a amortizării este egală cu 950 lei (11400 lei : 12 luni).

24. Metoda unităţilor de producţie prevede calcularea amortizării ca produsul mărimii amortizării pe unitate de produs (servicii) şi a volumului de produse fabricate (servicii prestate) în perioada de gestiune. Mărimea amortizării pe unitate de produs (servicii) se calculează ca raportul dintre valoarea amortizabilă şi numărul de unităţi de produse (servicii).

Exemplul 4. *Conform estimărilor entităţii, cu ajutorul strungului din exemplul 3 pe parcursul duratei de utilizare pot fi fabricate 500000 de piese. Efectiv în primul an de exploatare au fost fabricate 65000 piese, în cel de-al doilea – 120000, în cel de-al treilea – 140000, în al patrulea – 120000, în al cincilea an – 55000 piese.*

În baza datelor din exemplu, amortizarea calculată pentru o piesă este egală cu 0,114 lei (57000 lei : 500000 piese). Rezultatele calculelor sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Calcularea amortizării strungului conform metodei unităţilor de producţie

(în lei)

Perioada	Costul	Mărimea	Cantitatea	Amortizarea	Amortizarea	Valoarea

	de intrare	amortizării pe unitate de produs	pieselor fabricate, unităţi	anuală	acumulată	contabilă
1	**2**	**3**	**4**	**5 = 3 × 4**	**6**	**7 = 2 – 6**
1	60000	0,114	65000	7410	7410	52590
2	60000	0,114	120000	13680	21090	38910
3	60000	0,114	140000	15960	37050	22950
4	60000	0,114	120000	13680	50730	9270
5	60000	0,114	55000	6270	57000	3000

După fabricarea a 500000 de piese, indiferent dacă acest rezultat a fost obţinut într-o perioadă mai scurtă sau mai lungă decît 5 ani, amortizarea strungului nu se mai calculează.

25. Metoda de diminuare a soldului se bazează pe aplicarea unei rate (norme) fixe a amortizării care poate fi majorată conform politicilor contabile a entităţii nu mai mult decît de două ori în comparaţie cu norma prevăzută conform metodei liniare. Calcularea amortizării în baza metodei de diminuare a soldului se efectuează în felul următor:

1) pentru prima perioadă de gestiune norma majorată a amortizării se aplică faţă de costul de intrare a obiectului;

2) pentru următoarele perioade (cu excepţia ultimei) norma majorată a amortizării se aplică faţă de valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente;

3) pentru ultima perioadă de gestiune suma amortizării se determină ca diferenţa dintre valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente şi valoarea sa reziduală.

Exemplul 5. *Utilizînd datele din exemplul 3, să presupunem că entitatea aplică metoda de diminuare a soldului cu majorarea normei amortizării strungului de 2 ori.*

În baza datelor din exemplu, norma majorată a amortizării constituie 40% (20% × 2). Rezultatele calculării amortizării prin metoda de diminuare a soldului sînt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

Calcularea amortizării strungului conform metodei de diminuare a soldului

(în lei)

Perioada	Costul de intrare	Norma amortizării, %	Baza de calculare a amortizării	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	**2**	**3**	**4**	**5 = [(3 × 4) : 100]***	**6**	**7 = 2 – 6**
1	60000	40	60000	24000	24000	36000
2	60000	40	36000	14400	38400	21600
3	60000	40	21600	8640	47040	12960
4	60000	40	12960	5184	52224	7776
5	60000	40		7776 – 3000 = 4776	57000	3000

* Această regulă nu se aplică pentru ultima perioadă de gestiune.

26. Entitatea alege de sine stătător metodele de amortizare şi le specifică în politicile contabile. Metodele alese trebuie să reflecte modelul (schema) obţinerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor de către entitate.

27. În cazul în care se constată o modificare semnificativă în modelul de obţinere a beneficiilor economice viitoare de la utilizarea obiectului, metoda aplicată de amortizare urmează a fi schimbată. O astfel de modificare în estimările contabile se contabilizează în conformitate cu SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare".

Exemplul 6. *Utilizînd datele din exemplul 3, să presupunem că entitatea în cursul primului an de exploatare a strungului a calculat amortizarea acestuia conform metodei liniare. Peste un an a devenit clar că în anii ulteriori strungul va fi exploatat mai intens şi volumul lucrărilor executate cu utilizarea acestuia anual va creşte. Din acest motiv, entitatea a decis să calculeze amortizarea obiectului după metoda de diminuare a soldului.*

În baza datelor din exemplu, amortizarea anuală a strungului se determină în modul prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Ajustarea amortizării calculate a strungului la trecerea de la metoda liniară la metoda de diminuare a soldului

(în lei)

Perioada	Costul de intrare	Baza de calculare a amortizării	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6 = 2 – 5**
1	60000	57000	57000 : 5 = 11400	11400	48600
2	60000	48600	50% × 48600 = 24300	35700	24300
3	60000	24300	50% × 24300 = 12150	47850	12150
4	60000	12150	50% × 12150 = 6075	53925	6075
5	60000		6075 – 3000 = 3075	57000	3000

Valoarea amortizabilă după modificarea metodei de amortizare constituie 45600 lei (48600 lei – 3000 lei). Norma majorată a amortizării pentru perioada rămasă (4 ani) este de 50% [(100% : 4 ani) × 2]. Această normă se aplică la valoarea contabilă a activului după primul an de utilizare, fără scăderea valorii reziduale şi constituie 48600 lei.

28. În conformitate cu politicile contabile entitatea calculează amortizarea unei imobilizări, începînd cu data transmiterii în utilizare sau cu prima zi a lunii care urmează după luna transmiterii în utilizare. Respectiv, calcularea amortizării obiectului încetează:

1) la data expirării duratei de utilizare şi/sau ieşirii obiectului; sau

2) începînd cu prima zi a lunii care urmează după luna expirării duratei de utilizare şi/sau ieşirii obiectului.

29. Deprecierea imobilizărilor se contabilizează în conformitate cu SNC "Deprecierea activelor".

30. Deprecierile sau pierderile obiectelor, drepturile de a cere compensaţii sau plăţile de compensaţii de la terţi, precum şi orice achiziţii şi construcţii ulterioare de obiecte de înlocuire se înregistrează în mod separat. Compensarea de la terţi pentru imobilizările depreciate, pierdute sau înstrăinate, se recunosc ca venituri în baza contabilităţii de angajamente. Despăgubirile nu se recunosc ca diminuare a pierderii din depreciere sau a costurilor de restaurare în baza principiului necompensării.

Exemplul 7. *În urma unui incendiu a fost distrusă parţial o clădire. Conform cerinţelor SNC "Deprecierea activelor" entitatea a recunoscut o pierdere din depreciere pentru acest obiect în sumă de 50000 lei. În conformitate cu prevederile contractului încheiat cu această entitate, compania de asigurare este obligată să plătească despăgubiri în sumă de 45000 lei. Costul efectiv al serviciilor de restaurare a obiectului prestate de terţi a alcătuit 58000 lei. Conform politicilor contabile ale entităţii pierderile din depreciere se contabilizează pe un cont separat.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- pierderile din deprecierea clădirii în sumă de 50000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi deprecierii imobilizărilor corporale;
- costurile aferente restaurării activului în sumă de 58000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi datoriilor curente;
- despăgubirile de asigurare în sumă de 45000 lei – ca majorare a creanţelor şi veniturilor curente.

Derecunoaşterea

31. Imobilizările se derecunosc la ieşirea acestora în cazul:

1) lichidării din motivul uzurii fizice şi/sau învechirii morale, distrugerii în urma calamităţilor naturale etc.;

2) transmiterii (înstrăinării, cedării) prin vînzare, în baza unui contract de leasing financiar, schimb, donaţie etc;

3) altor operaţiuni (returnării imobilizărilor proprietarilor din gestiune economică, înregistrării lipsurilor la inventariere, transferării în alte categorii de active etc.).

[Pct.31 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

32. În cazul ieşirii imobilizării, entitatea înregistrează decontarea amortizării obiectului respectiv şi pierderilor din depreciere (dacă acestea există) concomitent cu diminuarea valorii obiectului de imobilizări necorporale şi/sau corporale. Surplusul de reevaluare aferent obiectelor de imobilizări ieşite se decontează în modul stabilit în pct.18[7] din prezentul standard.

[Pct.32 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

33. În cazul lichidării sau înstrăinării imobilizărilor pînă la expirarea duratei de utilizare, valoarea neamortizată este casată ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu diminuarea valorii imobilizărilor.

Exemplul 8. *O entitate dispune de un aparat tehnologic, costul de intrare a căruia constituie 18000 lei, durata de utilizare stabilită – 10 ani, valoarea rezidual̆ă fiind egală cu zero. Din motivul învechirii morale a aparatului entitatea decide să-l lichideze după 8 ani de exploatare, adică cu 2 ani înainte de expirarea duratei probabile de utilizare.*

În baza datelor din exemplu, la ieşirea aparatului entitatea contabilizează:

- amortizarea acumulată a obiectului în sumă de 14400 lei [(18000 lei : 10 ani) × 8 ani] – ca diminuare concomitentă a amortizării şi valorii imobilizărilor corporale;
- valoarea contabilă a obiectului în sumă de 3600 lei (18000 lei – 14400 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a valorii imobilizărilor corporale.

34. Costurile aferente ieşirii imobilizărilor corporale se contabilizează în conformitate cu pct.64-66 şi 79-84 din prezentul standard. Valoarea bunurilor obţinute la ieşirea imobilizărilor se înregistrează conform pct.67 din prezentul standard.

[Pct.34 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

35. Încasările nete sau valoarea altei forme de compensaţie care urmează a fi primite din înstrăinarea obiectului de imobilizări se contabilizează ca majorare a creanţelor şi veniturilor curente.

36. Rezultatul (profitul sau pierderea) din derecunoaşterea imobilizărilor se determină ca diferenţa dintre venituri şi cheltuieli aferente ieşirii obiectelor respective.

Exemplul 9. *O entitate a vîndut un calculator al cărui cost de intrare constituie 15000 lei, durata de utilizare – 5 ani, amortizarea acumulată pînă la data vînzării – 9000 lei, valoarea reziduală fiind egală cu zero. Preţul de vînzare a obiectului constituie:*

- varianta I – 8000 lei;

- varianta II – 5000 lei.

În baza datelor din exemplu, pentru ambele variante entitatea contabilizează:

- amortizarea acumulată a obiectului în sumă de 9000 lei – ca diminuare concomitentă a amortizării şi valorii imobilizărilor corporale;

- valoarea contabilă a obiectului în sumă de 6000 lei (15000 lei – 9000 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a imobilizărilor corporale.

Concomitent se înregistrează majorarea creanţelor şi veniturilor curente în sumă de 8000 lei – pentru varianta I sau 5000 lei – pentru varianta II.

37. Prin derogare de la cerinţele pct.31-36 din prezentul standard, vînzarea imobilizărilor (instalaţiilor tehnice, echipamentelor) folosite de antreprenor doar la executarea unui contract concret de construcţii se contabilizează conform SNC "Contracte de construcţii".

Particularităţile contabilităţii imobilizărilor necorporale

38. Imobilizările necorporale includ:

1) imobilizări necorporale în curs de execuţie – imobilizări necorporale aflate în procesul de creare, modernizare şi de pregătire pentru utilizarea prestabilită, precum şi imobilizările necorporale conexe cu alte imobilizări care necesită lucrări de pregătire pentru utilizare după destinaţie;

2) imobilizări necorporale în exploatare – imobilizări necorporale transmise în exploatare sub formă de concesiuni, licenţe şi mărci; drepturi de autor şi titluri de protecţie; programe informatice şi alte imobilizări necorporale (website-uri, reţete, formule, modele, proiecte, drepturi de utilizare a imobilizărilor corporale etc.);

3) fond comercial – diferenţa pozitivă sau negativă dintre costul de intrare şi valoarea justă la data tranzacţiei a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate. Acest element se include în componenţa imobilizărilor necorporale numai în cazul transferului tuturor activelor sau a unei părţi a acestora şi, după caz, de datorii şi capital propriu, indiferent dacă este realizat ca urmare a procurării sau a unor operaţiuni de fuziune.

[Pct.38 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

[Pct.38 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

39. Recunoaşterea iniţială a imobilizărilor necorporale se efectuează în modul stabilit în pct.6 din prezentul standard cu excepţia regulilor specifice, şi anume:

1) imobilizările necorporale păstrate în/pe un obiect fizic, cum ar fi purtătorii de informaţie (în cazul unei programe informatice) sau documentaţia juridică (în cazul unei licenţe) se recunosc la data dobîndirii dreptului de utilizare a acestor informaţii;

2) imobilizările necorporale sub forma titlurilor de protecţie (de exemplu, dreptul de utilizare a unui brevet sau a unui desen industrial creat de entitate) se recunosc la data eliberării acestora;

3) imobilizările necorporale conexe cu alte imobilizări, indiferent de faptul dacă necesită sau nu lucrări de pregătire pentru utilizare după destinaţie, se recunosc la data punerii în funcţiune a altui activ imobilizat ce necesită lucrări de pregătire.

Exemplul 10. *O entitate în luna mai 201X a procurat pe un termen de 5 ani dreptul de utilizare a mărcii pentru produsul "X" în valoare de 35000 lei şi dreptul de utilizare a tehnologiei de fabricare în valoare de 40000 lei. Fabricarea produsului*

respectiv este imposibilă fără utilajul special care a fost achiziţionat la 01.06.201X în valoare de 120000 lei, dar instalat şi pus în funcţiune la 15.08.201X.

În baza datelor din exemplu, entitatea în anul 201X contabilizează:

în mai:

- dreptul de utilizare a mărcii pentru produsul "X" în sumă de 35000 lei şi dreptul de utilizare a tehnologiei de fabricare în sumă de 40000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie şi a datoriilor curente;

în iunie:

- utilajul special în sumă de 120000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor curente;

în august:

- punerea în funcţiune a utilajului special în sumă de 120000 lei – ca majorare a mijloacelor fixe şi diminuare a imobilizărilor corporale în curs de execuţie;

- transmiterea dreptului de utilizare a mărcii în sumă de 35000 lei şi a dreptului de utilizare a tehnologiei de fabricare în suma de 40000 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale şi diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie.

[Pct.39 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

40. Costurile direct atribuibile imobilizărilor necorporale includ: plata pentru serviciile juridice şi de consultanţă, taxa de stat pentru înregistrarea obiectelor proprietăţii intelectuale, costurile aferente evaluării, costurile ce ţin de pregătirea pentru utilizare după destinaţie, costurile îndatorării capitalizate conform SNC "Costurile îndatorării" etc.

Exemplul 11. *O entitate, conform contractului de licenţă, a procurat dreptul de utilizare a unui desen industrial pe un termen de 5 ani la valoare de 80000 lei. Plata pentru serviciile juridice şi de consultanţă constituie 800 lei, iar costurile aferente evaluării desenului industrial – 1200 lei. Costurile cu personalul ce ţin de pregătirea desenului industrial pentru utilizarea după destinaţie constituie 2986 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- costul de intrare a imobilizării necorporale în sumă de 84986 lei (80000 lei + 800 lei + 1200 lei + 2986 lei) – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie şi a datoriilor curente;

- transmiterea în folosinţă a dreptului de utilizare a desenului industrial în sumă de 84986 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale şi diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie.

41. Costul de intrare al imobilizărilor necorporale create în cadrul entităţii include costurile efectiv suportate (de exemplu, costurile suportate pentru elaborarea website-urilor, cum ar fi costurile cu personalul şi alte costuri privind crearea website-urilor, obţinerea numelui de domen, reprezintă o imobilizare necorporală în cazul îndeplinirii condiţiilor prevăzute în pct.6 din prezentul standard).

Exemplul 12. *O entitate a elaborat cu forţele proprii un website pentru plasare în reţeaua Internet. Costurile aferente elaborării website-ului includ:*

- costul materialelor consumate – 1200 lei;

- costurile cu personalul – 15180 lei;

- amortizarea calculatoarelor folosite pentru elaborarea website-ului – 1600 lei;

- designul website-ului, elaborat de către o persoană terţă – 4300 lei;

- plata pentru înregistrarea numelui de domen şi alte servicii aferente plasării website-ului – 1200 lei.

Website-ul creat corespunde cerinţelor de recunoaştere a imobilizărilor necorporale, iar drepturile exclusive de utilizare a website-ului aparţin entităţii.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- costurile pentru elaborarea website-ului în suma de 23480 lei (1200 lei + 15180 lei + 1600 lei + 4300 lei + 1200 lei) – ca majorare a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, majorare a amortizării mijloacelor fixe şi a datoriilor curente;

- costul de intrare a website-ului transmis în folosinţă în sumă de 23480 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale şi diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie.

41[1]. Fondul comercial pozitiv se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale şi datoriilor sau diminuare a investiţiilor financiare, iar fondul comercial negativ – ca majorare a activelor imobilizate şi circulante şi diminuare a imobilizărilor necorporale.

[Pct.41[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

41[2]. Fondul comercial se decontează pe durata unei perioade stabilite de către entitate care nu poate fi mai mică de 5 ani şi mai mare de 10 ani. Decontarea fondului comercial pozitiv se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a imobilizărilor necorporale, iar a fondului comercial negativ – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale şi a veniturilor curente.

[Pct.41[2] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

41[3]. Pierderile din deprecierea fondului comercial pozitiv se recunosc şi se contabilizează în conformitate cu SNC "Deprecierea activelor".

[Pct.41[3] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

42. Costurile ulterioare aferente imobilizărilor necorporale suportate pe parcursul duratei de utilizare (menţinerea în acţiune titlurilor de protecţie a obiectelor proprietăţii industriale, perfecţionarea sau modernizarea imobilizărilor necorporale, prelungirea duratei de acţiune a titlului de protecţie etc.) care nu vor genera beneficii economice suplimentare se înregistrează ca cheltuieli curente/costuri.

[Pct.42 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

43. Costurile ulterioare aferente imobilizărilor necorporale care vor genera beneficii economice suplimentare se capitalizează şi se contabilizează ca majorare a imobilizărilor necorporale şi diminuare a stocurilor, majorare a amortizării mijloacelor fixe şi a datoriilor curente.

Exemplul 13. *După 3 ani de utilizare a unei programe pentru calculator, entitatea a operat în aceasta modificări semnificative. Valoarea contabilă a programei pînă la perfecţionare a constituit 6000 lei, costurile aferente perfecţionării – 15348 lei. După perfecţionare durata de utilizare a programei s-a majorat şi constituie 5 ani.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează costurile ulterioare suportate în sumă de 15348 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale şi a datoriilor curente. Valoarea contabilă a programei informatice în acest caz va constitui 21348 lei (6000 lei + 15348 lei). Amortizarea anuală după capitalizarea costurilor ulterioare este de 4270 lei (21348 lei : 5 ani) şi se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale.

44. Amortizarea imobilizărilor necorporale se calculează pentru obiectele amortizabile în baza valorii amortizabile şi duratei de utilizare prin aplicarea metodelor prevăzute în pct.22-25 din prezentul standard.

45. Durata de utilizare a unei imobilizări necorporale se stabileşte în funcţie de: durata preconizată de utilizare, eventuala învechire morală (necorespunderea cerinţelor noi faţă de astfel de imobilizări), dependenţa duratei de utilizare de valabilitatea dreptului juridic (în cazul imobilizărilor necorporale procurate de la licenţiar durata de utilizare o constituie termenul contractului de licenţă), termenul de valabilitate a titlului

de protecţie respectiv. Durata de utilizare a titlului de protecţie (a unui brevet, a dreptului de autor etc.) poate să coincidă cu perioada de protecţie juridică a acestora, de exemplu, dacă durata de protecţie a unui brevet de invenţie este 5 ani, durata de utilizare a brevetului poate fi stabilită 5 ani.

46. Dacă din utilizarea imobilizării necorporale entitatea preconizează să obţină beneficii economice în decursul unei perioade mai scurte decît durata stabilită anterior, durata de utilizare a activului respectiv corespunde perioadei de obţinere a beneficiilor economice. Astfel, dacă după calităţile şi caracteristicile sale brevetul poate fi folosit 10 ani, dar va genera beneficii economice doar în curs de 8 de ani, durata de utilizare a acestuia va constitui 8 ani.

47. În cazul reînnoirii unor drepturi contractuale sau altor drepturi juridice, durata de utilizare a imobilizărilor necorporale amortizabile este perioada prevăzută după reînnoire.

48. Dacă în urma analizei factorilor relevanţi entitatea nu poate stabili limita previzibilă a perioadei în care activul va genera beneficii economice, astfel de active vor fi tratate ca imobilizări necorporale neamortizabile. Imobilizările necorporale neamortizabile nu se amortizează, fiind supuse testului de depreciere în conformitate cu SNC "Deprecierea activelor".

49. În cazul constatării factorilor care conduc la micşorarea beneficiilor economice din utilizarea activului în viitorul apropiat, această imobilizare necorporală va fi trecută din categoria imobilizărilor neamortizabile în categoria imobilizărilor amortizabile. Din acest moment entitatea va determina durata de utilizare şi suma amortizării pe fiecare perioadă de gestiune.

Exemplul 14. *O entitate – producător de vinuri spumante deţine o marcă comercială în valoare de 78000 lei. Deoarece durata de valabilitate a certificatului de înregistrare a mărcii poate fi prelungită de cîte ori este necesar, această imobilizare necorporală se constată neamortizabilă. La 1 august 201X conducerea entităţii în condiţiile acutizării concurenţei pe piaţă a decis să sisteze producerea vinurilor spumante în termen de patru ani*.

Conform politicilor contabile imobilizarea necorporală în acest caz va fi trecută din categoria imobilizărilor neamortizabile în categoria imobilizărilor amortizabile. Pentru calcularea amortizării entitatea aplică metoda de diminuare a soldului, majorînd norma amortizării anuale pînă la 50% (25 × 2).

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează amortizarea mărcii comerciale în anul 201X în sumă de 16250 lei (78000 lei × 0,5 × 5 luni : 12 luni) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale.

50. Ieşirea imobilizărilor necorporale poate avea loc în cazul cesiunii (cedării) dreptului exclusiv de utilizare a imobilizărilor necorporale unui licenţiat fără păstrarea titlului de proprietar de către entitatea – licenţiar, rezilierii contractului de către licenţiar sau licenţiat, expirării duratei de utilizare, modernizării unei imobilizări necorporale cu înregistrarea titlului de protecţie a unei imobilizări noi şi casării celei învechite. Entitatea contabilizează ieşirea imobilizărilor necorporale în conformitate cu pct.31-36 din prezentul standard.

Particularităţile contabilităţii imobilizărilor corporale

Generalităţi

[Denumirea subcap. introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

51. Imobilizările corporale includ:

1) imobilizări corporale în curs de execuţie – construcţiile în curs de execuţie, utilajul destinat instalării, utilajul şi alte obiecte destinate utilizării în calitate de mijloace

fixe pînă la transmiterea în exploatare, costurile ulterioare în curs de execuţie aferente mijloacelor fixe;

2) terenuri – terenurile fără construcţii, terenurile cu construcţii, terenurile cu zăcăminte aflate în curs de pregătire pentru utilizarea prestabilită şi/sau transmise în exploatare;

3) mijloace fixe – clădirile; construcţiile speciale; maşinile, utilajele şi instalaţiile tehnice; mijloacele de transport; inventarul şi mobilierul; alte mijloace fixe (investiţii capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operaţional, fonduri de bibliotecă etc.);

4) investiţii imobiliare – proprietăţile imobiliare în curs de execuţie şi/sau aflate în folosinţă, deţinute pentru a fi transmise în leasing operaţional sau în scopul creşterii valorii;

5) resurse minerale – resurse minerale aflate în curs de execuţie şi/sau transmise în exploatare (pentru extracţie).

[Pct.51 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

52. Recunoaşterea, evaluarea iniţială şi ulterioară a imobilizărilor corporale se efectuează în conformitate cu pct.5–18 din prezentul standard.

[Pct.52 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

52[1]. Elementele de imobilizări corporale achiziţionate pentru asigurarea securităţii şi protecţiei mediului se recunosc ca imobilizări corporale şi se contabilizează în baza regulilor generale stabilite de prezentul standard.

[Pct.52[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

53. Costurile direct atribuibile imobilizărilor corporale cuprind: costurile de transport, încărcare, descărcare, de pregătire a locului de instalare, de instalare şi montaj, de testare şi inspecţie a funcţionalităţii obiectului, de pregătire a terenului pentru folosire după destinaţie (nivelarea, curăţarea, demolarea construcţiilor vechi, costul drenajului etc.), de achitare a onorariilor profesionale (cuvenite arhitecţilor şi inginerilor etc.), costurile îndatorării capitalizate conform SNC "Costurile îndatorării". Entitatea înregistrează aceste costuri ca majorare a imobilizărilor corporale concomitent cu majorarea datoriilor curente şi/sau diminuarea activelor utilizate.

[Pct.53 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

53[1]. În cazul în care entitatea decide ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată (vîndută, transmisă ca cotă în capitalul social al altei entităţi etc.) fără o pregătire prealabilă, atunci ea continuă să recunoască acest obiect ca imobilizare corporală pînă la ieşirea acestuia.

Dacă entitatea decide ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată, aceasta poate fi transferată în componenţa stocurilor doar în cazul în care este supusă unor pregătiri (reamenajării, reutilării, reconstruirii etc.) pentru vînzare. Transferul se efectuează la valoarea contabilă a obiectului de imobilizări corporale la data finalizării lucrărilor de pregătire a acestuia pentru vînzare.

[Pct.53[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Terenuri şi mijloace fixe

[Denumirea subcap. introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

54. Terenurile şi clădirile se contabilizează separat, chiar dacă sînt achiziţionate la un preţ unic. În asemenea caz, costul de intrare se repartizează între obiectele cumpărate proporţional valorii juste a fiecărui obiect în parte.

Exemplul 15. *O entitate a achiziţionat un teren cu clădirea amplasată pe acesta cu 180000 lei. Dacă aceste obiecte ar fi fost cumpărate separat, valoarea de piaţă a terenului ar fi constituit 160000 lei, iar a clădirii – 40000 lei.*

În baza datelor din exemplu, pentru determinarea costului de intrare a fiecărui obiect în parte se determină raportul (coeficientul) plăţii contractuale către valoarea justă totală a obiectelor care constituie 0,9 (180000 lei : 200000 lei). Prin produsul valorii de piaţă a fiecărui obiect şi a coeficientului obţinut se determină costul de intrare: a terenului – 144000 lei (160000 lei × 0,9), a clădirii – 36000 lei (40000 lei × 0,9).

Entitatea înregistrează costul de intrare a obiectelor achiziţionate ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi datoriilor curente.

55. În cazul transferării unui obiect din componenţa stocurilor în categoria imobilizărilor corporale, costul de intrare a obiectului de imobilizări este egal cu valoarea contabilă a stocurilor respective determinată conform SNC "Stocuri" cu suplimentarea, după caz, a costurilor direct atribuibile.

Exemplul 16. *O entitate care produce mobilă pentru oficiu a decis a folosi în sala de şedinţe un set de mobilă, costul efectiv al căruia constituie 15864 lei.*

În baza datelor din exemplu, costul de intrare a obiectului utilizat în scopuri proprii este egal cu costul efectiv al setului de mobilă fabricată în sumă de 15864 lei şi se înregistrează ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a stocurilor.

56. Înainte sau în cursul procesului de construcţie sau dezvoltare (reconstrucţie, modernizare, utilare suplimentară etc.) a unui obiect de mijloace fixe pot fi efectuate anumite operaţii ocazionale care nu sînt strict necesare procesului respectiv. Veniturile obţinute şi cheltuielile suportate la efectuarea acestor operaţii nu se iau în considerare la determinarea costului obiectului şi se reflectă în situaţia de profit şi pierdere a perioadei de gestiune în care sînt generate.

Exemplul 17. *O entitate a procurat un teren destinat pentru construcţia unei clădiri, care va fi începută peste 4 luni. Entitatea decide că terenul în cauză va fi folosit drept spaţiu de parcare, pînă cînd va începe construcţia clădirii. Cheltuielile cu amenajarea şi funcţionarea parcării au constituit 8400 lei, iar veniturile încasate de la clienţi – 12000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea înregistrează majorarea cheltuielilor curente în sumă de 8400 lei concomitent cu majorarea datoriilor curente şi/sau diminuarea activelor utilizate. Totodată entitatea înregistrează majorarea concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente în sumă de 12000 lei. Respectiv, aceste venituri şi cheltuieli nu afectează costul terenului sau clădirii ce va fi construită.

[Pct.56 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

57. Costurile ulterioare aferente întreţinerii, asistenţei tehnice şi reparaţiei mijloacelor fixe se efectuează pentru menţinerea lor în stare funcţională. Aceste costuri (inclusiv remunerarea personalului, valoarea materialelor consumate şi părţilor componente înlocuite) de la care nu se aşteaptă beneficii economice suplimentare, se reflectă ca costuri/cheltuieli curente.

[Pct.57 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]
[Pct.57 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

58. Costurile ulterioare pot fi efectuate în procesul de reparaţie sau dezvoltare a mijloacelor fixe cu scopul îmbunătăţirii caracteristicilor iniţiale a acestora şi, respectiv, majorării beneficiilor economice aşteptate din utilizarea obiectului. În particular, majorarea beneficiilor economice poate să rezulte din: prelungirea duratei de utilizare a obiectului, creşterea capacităţii de producţie, suprafeţei sau altor caracteristici ale obiectului, îmbunătăţirea substanţială a calităţii producţiei fabricate (serviciilor prestate), prelungirea intervalelor între înlocuirile părţilor componente în limita duratei de utilizare a obiectului, crearea componentelor care nu mai necesită înlocuire în limita duratei de

utilizare a obiectului, reducerea semnificativă a costurilor de exploatare prevăzute iniţial etc. În asemenea situaţii costurile ulterioare se capitalizează prin adăugarea acestora la valoarea contabilă a obiectului respectiv.

Exemplul 18. *O entitate a modernizat un strung în regie proprie (în secţia de reparaţie), costul modernizării fiind de 48000 lei. Expertiza tehnică a atestat creşterea duratei de utilizare a strungului cu 4 ani faţă de durata stabilită la recunoaşterea iniţială.*

În baza datelor din exemplu, costul modernizării în sumă de 48000 lei se capitalizează şi se contabilizează ca majorare a imobilizărilor corporale (valorii strungului) şi diminuare a costurilor activităţilor auxiliare.

[Pct.58 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

59. Costurile ulterioare care contribuie la majorarea beneficiilor economice aşteptate din utilizarea imobilizărilor corporale neamortizabile se contabilizează ca obiecte de evidenţă separate. În această grupă de obiecte se includ costurile de ameliorare, desecare, irigare a terenurilor, drumurile interne şi căile de acces, trotuarele asfaltate, costurile de fortificare a malurilor bazinelor acvatice naturale etc.

60. Costurile ulterioare ce contribuie la majorarea beneficiilor economice aşteptate din utilizarea imobilizărilor corporale care nu sînt înregistrate în bilanţul entităţii se reflectă ca obiecte de evidenţă separate. În particular această grupă de obiecte cuprinde costurile ulterioare efectuate de către locatar (arendaş) din cont propriu cu consimţămîntul locatorului (arendatorului) în privinţa obiectelor primite în leasing operaţional (arendă/locaţiune).

60[1]. Componentele obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp se recunosc ca imobilizări corporale în curs de execuţie, dacă corespund definiţiei acestora. Valoarea componentelor noi utilizate se contabilizează ca majorare a mijloacelor fixe şi diminuare a imobilizărilor corporale în curs de execuţie. Componentele înlocuite se evaluează la valoarea justă şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a mijloacelor fixe.

[Pct.60[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

60[2]. Materialele şi alte bunuri obţinute în urma efectuării costurilor ulterioare se evaluează la valoarea justă şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale, costurilor activităţilor de bază/auxiliare, cheltuielilor anticipate şi/sau majorare a veniturilor curente.

[Pct.60[2] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

61. Amortizarea mijloacelor fixe se calculează pentru fiecare obiect de evidenţă conform pct.19-28 din prezentul standard. Nu se calculează amortizarea: fondurilor de bibliotecă, cinematecilor, obiectelor din muzee şi de artă, clădirilor şi construcţiilor speciale considerate ca monumente de arhitectură şi artă, obiectelor amortizate integral, dar care continuă să funcţioneze.

62. Durata probabilă de utilizare a unui obiect de mijloace fixe se determină de către entitate luînd în considerare: modul de utilizare a obiectului, starea reală a acestuia şi uzura fizică preconizată, care depinde de condiţiile de exploatare (numărul de ture/schimburi în care se utilizează obiectul, programul de reparaţii practicat de entitate), învechirea (uzura) morală a obiectului, restricţiile juridice privind posibilitatea folosirii obiectului, cum ar fi termenul contractului de leasing etc.

63. Calcularea amortizării mijloacelor fixe nu se întrerupe pentru obiecte aflate în procesul de reparaţie, de modernizare, în rezervă, în conservare sau nefolosite din alte motive.

64. Entitatea contabilizează ieşirea imobilizărilor corporale în conformitate cu cerinţele pct.31-37 din prezentul standard. Costurile efective aferente ieşirii (de demontare şi dezmembrare a activului, de restabilire a locului etc.) conform politicilor

contabile ale entităţii se trec la cheltuieli curente sau se decontează pe seama provizionului constituit anterior.
[Pct.64 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.65 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

66. Constituirea provizionului pentru costurile semnificative care se aşteaptă la ieşirea imobilizării corporale se contabilizează în conformitate cu SNC "Capital propriu şi datorii" şi politicile contabile ale entităţii. Costurile suportate efectiv la ieşirea imobilizării corporale se decontează pe seama provizionului constituit. Suma provizionului constituit în plus se decontează la venituri curente. Costurile efective care depăşesc provizionul constituit se înregistrează ca cheltuieli curente.

Exemplul 19.*O entitate conform politicilor contabile a constituit provizion în mărime de 30000 lei aferent costurilor probabile obligatorii de ieşire a unui utilaj tehnologic. Cheltuielile efective aferente ieşirii utilajului au constituit 25000 lei.*

În baza datelor din exemplu, la ieşirea utilajului entitatea contabilizează:

- cheltuielile de ieşire a utilajului în sumă de 25000 lei – ca diminuare a provizionului concomitent cu majorarea datoriilor curente şi/sau diminuarea activelor utilizate;

- provizionul constituit în plus în sumă de 5000 lei (30000 lei – 25000 lei) – ca diminuare a provizioanelor şi majorare a veniturilor curente.

67. Activele utilizabile (fier vechi, piese de schimb, materiale de construcţie etc.) obţinute la lichidarea obiectului de imobilizări corporale se evaluează la valoarea justă şi se înregistrează ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale în limita valorii reziduale a obiectului. Dacă valoarea justă a activelor utilizabile intrate efectiv depăşeşte valoarea reziduală, diferenţa se trece la venituri curente. Dacă valoarea activelor utilizabile înregistrate la intrări este mai mică decît valoarea reziduală, diferenţa se reflectă ca cheltuieli curente.

Exemplul 20. *O entitate a casat un strung din motivul uzurii fizice totale şi expirării duratei de utilizare. Costul de intrare a strungului constituie 38000 lei, suma amortizării acumulate – 36000 lei, valoarea reziduală – 2000 lei, valoarea materialelor obţinute (fierului vechi):*

– varianta I – 2300 lei;

– varianta II – 1800 lei.

În baza datelor din exemplu, la ieşirea strungului entitatea înregistrează decontarea amortizării acumulate în mărimea de 36000 lei concomitent cu diminuarea imobilizărilor corporale.

Totodată pentru varianta I entitatea înregistrează la intrări materialele obţinute în sumă de 2300 lei ca majorare a stocurilor concomitent cu:

- diminuarea imobilizărilor corporale în limita valorii reziduale (2000 lei), şi

- majorarea veniturilor curente în mărime de 300 lei (2300 lei – 2000 lei).

Pentru varianta II entitatea înregistrează la intrări materialele obţinute în sumă de 1800 lei ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale. Diferenţa în mărime de 200 lei (2000 lei – 1800 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a imobilizărilor corporale.
[Pct.67 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[1]. Investiţiile imobiliare cuprind:

1) terenurile şi clădirile deţinute în scopul creşterii pe termen lung a valorii;

2) terenurile şi clădirile deţinute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată;

3) terenurile şi clădirile deţinute şi transmise în leasing operaţional în baza unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional;

4) terenurile şi clădirile deţinute pentru a fi transmise în leasing operaţional în baza unuia sau mai multor contracte;

5) proprietăţile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiţii imobiliare;

6) alte proprietăţi imobiliare care corespund definiţiei investiţiei imobiliare.

[Pct.67[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[2]. În componenţa investiţiilor imobiliare nu se includ:

1) proprietăţile imobiliare deţinute pentru a fi vîndute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii sau aflate în procesul de construcţie ori de amenajare în vederea unei astfel de vînzări, de exemplu, proprietăţile imobiliare dobîndite cu scopul exclusiv de a fi cedate, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate şi revîndute, care reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;

2) proprietăţile imobiliare utilizate de posesor, inclusiv proprietăţile deţinute în scopul:

a) utilizării lor viitoare ca imobilizări corporale;

b) amenajării viitoare şi utilizării ulterioare ca imobilizări corporale;

3) proprietăţile imobiliare utilizate de:

a) salariaţi;

b) posesor care urmează a fi cedate;

4) proprietăţile imobiliare care sunt transmise unei altei entităţi în baza unui contract de leasing financiar.

[Pct.67[2] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[3]. Pentru investiţiile imobiliare se aplică regulile generale de recunoaştere, evaluare iniţială şi ulterioară, amortizare şi de contabilizare a costurilor ulterioare şi a operaţiunilor de ieşire (derecunoaştere) prevăzute în pct.5–37, 52–67 din prezentul standard. Pierderile din deprecierea investiţiilor imobiliare se contabilizează în conformitate cu SNC "Deprecierea activelor".

[Pct.67[3] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[4]. În cazul în care o proprietate imobiliară include două părţi – una deţinută pentru a fi transmisă în leasing operaţional sau cu scopul creşterii valorii acesteia, iar altă parte pentru producerea bunurilor, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative/comerciale, clasificarea se efectuează astfel:

1) dacă fiecare din aceste părţi poate fi vîndută sau transmisă în leasing financiar, entitatea înregistrează fiecare parte separat – ca investiţie imobiliară şi ca proprietate imobiliară utilizată de posesor;

2) dacă fiecare din aceste părţi nu poate fi vîndută în mod separat, atunci proprietatea imobiliară se consideră drept investiţie imobiliară în cazul în care partea deţinută pentru a fi utilizată în producţie, pentru furnizarea de bunuri, prestări servicii sau în scopuri administrative, comerciale etc. este nesemnificativă.

Pragul de semnificaţie privind delimitarea investiţiei imobiliare de proprietatea imobiliară utilizată de posesor se stabileşte în politicile contabile ale entităţii.

Exemplul 20[1]. *O entitate deţine o clădire cu suprafaţa de 500 m2, din care o parte (400 m2) este transmisă în leasing operaţional, iar altă parte (100 m2) – este utilizată de posesor pentru prestări servicii. Părţile clădirii nu pot fi vîndute în mod separat. În politicile contabile a entităţii este stabilit pragul de semnificaţie a suprafeţei utilizate de posesor în totalul suprafeţei în mărime de 25%.*

În baza datelor din exemplu, entitatea consideră clădirea în ansamblu drept investiţie imobiliară deoarece părţile obiectului nu pot fi vîndute în mod separat, iar suprafaţa utilizată de posesor constituie o parte nesemnificativă din suprafaţa totală –

20% (100 m2: 500 m2 × 100%) şi nu depăşeşte pragul de semnificaţie stabilit de entitate.
[Pct.67[4] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[5]. Dacă entitatea – deţinătoare a unei proprietăţi imobiliare transmise în leasing operaţional furnizează locatarilor servicii suplimentare, proprietatea imobiliară se contabilizează ca investiţie imobiliară, dacă valoarea acestor servicii nu depăşeşte pragul de semnificaţie stabilit de entitate.

În cazul în care serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract, proprietatea imobiliară se contabilizează ca imobilizare corporală. De exemplu, dacă entitatea are în proprietate şi administrează clădirea unui hotel, serviciile furnizate clienţilor reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract şi, ca urmare, clădirea hotelului se contabilizează ca obiect de mijloace fixe.

Exemplul 20[2]. *O entitate deţine o clădire transmisă în leasing operaţional, în care sînt amplasate birouri. Valoarea anuală a contractului constituie 100000 lei. Locatorul s-a angajat ca pe durata contractului să furnizeze locatarului servicii de pază şi întreţinere a clădirii care constituie anual 10000 lei. Pragul de semnificaţie stabilit în politicile contabile a entităţii constituie 15% din valoarea totală a contractului.*

În baza datelor din exemplu, deoarece valoarea serviciilor suplimentare nu depăşeşte pragul de semnificaţie (constituie doar 10%), clădirea este clasificată ca investiţie imobiliară.
[Pct.67[5] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[6]. Transferul proprietăţilor imobiliare în/din categoria investiţiilor imobiliare se efectuează în cazul:

1) încetării utilizării de către posesor a imobilizărilor corporale şi deţinerea acestora în continuare cu scopul creşterii valorii sau transmiterii în leasing operaţional, ceea ce conduce la transferul imobilizărilor corporale în categoria investiţiilor imobiliare;

2) transmiterii în leasing operaţional a proprietăţilor imobiliare destinate vînzării, ceea ce conduce la transferul acestora din categoria stocurilor în categoria investiţiilor imobiliare;

3) începerii utilizării (în scopuri comerciale, administrative, de producţie etc.) de către posesor a investiţiilor imobiliare, ceea ce conduce la transferul acestora din categoria investiţiilor imobiliare în categoria imobilizărilor corporale;

4) finalizării procesului de pregătire (amenajare, reconstruire etc.) a investiţiilor imobiliare pentru vînzare, ceea ce conduce la transferul lor din categoria investiţiilor imobiliare în categoria stocurilor;

5) altor modificări a destinaţiei proprietăţilor imobiliare.
[Pct.67[6] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[7]. În cazul în care o imobilizare corporală este transferată în categoria investiţiilor imobiliare, atunci costul de intrare a investiţiei imobiliare este egal cu valoarea contabilă a imobilizării corporale transferate, iar amortizarea şi pierderile din deprecierea imobilizării corporale acumulate se decontează. În acest caz entitatea contabilizează:

1) valoarea contabilă a imobilizării corporale transferate – ca majorare a investiţiilor imobiliare şi diminuare a imobilizărilor corporale;

2) amortizarea acumulată aferentă imobilizării corporale transferate – ca diminuare concomitentă a amortizării şi imobilizărilor corporale;

3) pierderile din depreciere acumulate aferente imobilizării corporale transferate – ca diminuare concomitentă a pierderilor din depreciere şi a imobilizărilor corporale.

Exemplul 20[3]. *O entitate la 01.03.201X a transmis în leasing operaţional o clădire utilizată pînă la această dată în scopuri administrative, costul căreia constituia 900000 lei, iar suma amortizării acumulate – 400000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în martie 201X entitatea contabilizează:

- amortizarea acumulată în sumă de 400000 lei – ca diminuare concomitentă a amortizării şi imobilizărilor corporale;

- valoarea contabilă a clădirii transmise în leasing operaţional în suma de 500000 lei (900000 lei – 400000 lei) – ca majorare a investiţiilor imobiliare şi diminuare a imobilizărilor corporale.

[Pct.67[8] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[8]. În cazul transferării investiţiilor imobiliare în componenţa imobilizărilor corporale, costul de intrare a imobilizărilor corporale se consideră valoarea contabilă a investiţiilor imobiliare transferate. Concomitent se decontează amortizarea acumulată şi pierderile din deprecierea investiţiilor imobiliare transferate.

Dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiţii imobiliare existente, în scopul utilizării viitoare ca investiţie imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămîne investiţie imobiliară şi nu este reclasificată drept imobilizare corporală în cursul reamenajării.

Conform politicilor contabile, transferul proprietăţilor imobiliare în/din categoria investiţiilor imobiliare poate fi efectuat la costul de intrare sau altă valoare, care substituie acest cost. În acest caz amortizarea/pierderile din deprecierea proprietăţilor imobiliare se contabilizează respectiv ca diminuare a amortizării/pierderilor din deprecierea obiectului transferat şi majorare a amortizării/pierderilor din deprecierea a imobilizărilor în componenţa cărora obiectul a fost transferat.

[Pct.67[8] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67[9]. Transferul investiţiilor imobiliare în/din categoria stocurilor se efectuează şi se contabilizează în modul stabilit în pct.53[1] şi 55 din prezentul standard.

[Pct.67[9] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Particularităţile contabilităţii resurselor minerale

68. Resursele minerale se recunosc în componenţa imobilizărilor corporale după finalizarea lucrărilor de explorare dacă:

1) proprietăţile resurselor decopertate corespund definiţiei imobilizărilor corporale;

2) volumul resurselor decopertate este identificabil, controlabil, pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială;

3) costul resurselor poate fi determinat credibil.

Evaluarea resurselor minerale

69. La recunoaşterea iniţială resursele minerale pregătite spre extracţie sînt evaluate la cost de explorare care include:

1) costurile lucrărilor de cercetare topografică, geologică, geochimică, geofizică a solului, forare în faza de explorare şi decopertare (dezvelire);

2) costurile serviciilor de determinare a fezabilităţii tehnice şi viabilităţii comerciale a resurselor minerale;

3) alte costuri cum ar fi, amortizarea costului dreptului de extracţie, în timpul lucrărilor de explorare, pierderile producţiei agricole recuperate de către entitatea cu drept de extracţie unei entităţi agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia în scopul extracţiei resurselor ce se conţin în acesta, primele de asigurare şi plata pentru arendă, locaţiune, leasing al mijloacelor fixe ce participă la executarea lucrărilor de explorare, costurile îndatorării capitalizate conform SNC "Costurile îndatorării".

70. Pînă la finalizarea lucrărilor de explorare costul de explorare se contabilizează drept costuri de pregătire a resurselor minerale spre extracţie prin majorarea imobilizărilor corporale şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale şi a imobilizărilor corporale.

71. Substanţele minerale conexe (nisip, pietriş, argilă, etc.) obţinute în rezultatul lucrărilor de explorare se evaluează la valoarea justă şi se înregistrează la intrări ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale.

[Pct.71 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

72. După finalizarea lucrărilor de explorare, resursele minerale se transferă în componenţa resurselor minerale în extracţie, confirmînd documentar volumul şi costul acestora.

Exemplul 21. *În timpul lucrărilor de explorare aferente pietrei brute din sectorul nr.1 al terenului atribuit, entitatea a suportat următoarele costuri:*

- serviciile entităţilor terţe – 500000 lei;

- cu personalul – 1612000 lei;

- privind amortizarea mijloacelor fixe – 285000 lei;

- privind amortizarea dreptului de extracţie – 3000 lei;

- de combustibil, lubrifianţi, piese de schimb şi alte materiale – 1920000 lei;

- privind reparaţia mijloacelor fixe în antrepriză – 150000 lei;

- de energie electrică – 480000 lei;

- serviciile activităţilor auxiliare – 364000 lei;

- privind dobînda pentru creditul primit de la o bancă comercială – 140000 lei;

- aferente pierderilor producţiei agricole ce urmează a fi recuperate unei entităţi agricole – 24000 lei.

Costul nisipului obţinut din lucrările de explorare estimat la valoarea realizabilă netă este de 80000 lei. Volumul estimat al pietrei brute spre extracţie perfectat prin procesul-verbal nr.1 în anul 201X constituie 900000 m^3.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- recunoaşterea costurilor de explorare (de pregătire spre extracţie) a resurselor minerale în suma de 5478000 lei ca majorare a imobilizărilor corporale şi:

majorare a datoriilor curente – 2906000 lei (500000 lei + 1612000 lei + 480000 lei + 150000 lei + 140000 lei + 24000 lei);

majorare a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale – 288000 lei (285000 lei + 3000 lei);

diminuare a stocurilor – 1920000 lei;

diminuare a costurilor serviciilor auxiliare – 364000 lei;

- înregistrarea la intrări a substanţelor minerale utile conexe în sumă de 80000 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor de explorare;

- înregistrarea resurselor minerale în sumă de 5398000 lei (5478000 lei – 80000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale (resurselor minerale spre extracţie) şi diminuare a imobilizărilor corporale (pregătire a resurselor minerale spre extracţie).

73. După recunoaşterea resurselor minerale în componenţa imobilizărilor corporale la cost acestea sînt evaluate în conformitate cu pct.17 al prezentului standard.

Amortizarea resurselor minerale

74. Amortizarea resurselor minerale pregătite spre extracţie se calculează în baza costului şi duratei de amortizare a acestora. În acest scop entitatea aplică metoda unităţilor de producţie sau altă metodă stabilită în politicile contabile conform pct.22-25 din prezentul standard.

Exemplul 22. *În baza condiţiilor din exemplul 21, admitem că în prima lună de extracţie au fost extrase 5400 m^3 de piatră brută. Entitatea calculează amortizarea resurselor minerale conform metodei unităţilor de producţie.*

În baza datelor din exemplu, amortizarea calculată în prima lună de extracţie constituie 32388 lei [(5398000 lei : 900000 m^3) × 5400 m^3] şi se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităţilor de bază şi a amortizării resurselor minerale.

Contabilitatea costurilor de extracţie

75. Costurile de extracţie a substanţelor minerale utile includ:

1) costuri directe de materiale, costul şi/sau uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată şi altor materiale;

2) costul energiei electrice consumate direct la extracţia substanţelor minerale utile, costul serviciilor terţe şi ale activităţilor auxiliare;

3) costuri cu personalul;

4) costul reparaţiilor şi de întreţinere a mijloacelor fixe;

5) amortizarea resurselor minerale, mijloacelor fixe şi a imobilizărilor necorporale;

6) suma provizionului pentru costurile de lichidare a excavaţiilor şi refacerea terenului atribuit;

7) suma costurilor indirecte de producţie repartizate;

8) taxele şi impozitele prevăzute de legislaţie pentru folosirea resurselor minerale;

9) alte costuri (primele de asigurare a personalului şi a mijloacelor fixe, pierderile producţiei agricole recuperate unei entităţi agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia prin hotărîrea organelor abilitate, plata de arendă etc.).

[Pct.75 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

76. Costurile de extracţie a substanţelor minerale utile se contabilizează prin majorarea acestora şi diminuare a costului activităţilor de bază, majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, majorarea provizionului pentru cheltuieli de lichidare şi refacere a terenului degradat.

77. Dacă în faza de extracţie se obţin două sau mai multe tipuri de substanţe minerale utile conjugate (piatră brută şi nisip, nisip şi granit, ghips şi piatră brută, prundiş şi piatră brută etc.) suma costurilor de extracţie se repartizează între aceste tipuri de produse în raport cu volumul (masa) obţinut al acestora sau altă metodă stabilită în politicile contabile ale entităţii.

78. Costul substanţelor minerale utile care nu necesită prelucrare se contabilizează ca produse, iar a celor care necesită prelucrare – ca materiale, conform SNC "Stocuri".

[Pct.78 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Ieşirea resurselor minerale

79. Ieşirea resurselor minerale are loc în urma:

1) expirării duratei contractului;

2) epuizării resurselor minerale pînă la expirarea termenului contractual;

3) altor fapte economice (lichidării sau reorganizării persoanei juridice beneficiare a sectorului (terenului) atribuit, rezilierii contractului din cauza nerespectării clauzelor contractuale, calamităţilor naturale etc.).

80. La ieşirea resurselor minerale entitatea contabilizează:

1) decontarea amortizării acumulate prin diminuarea concomitentă a amortizării şi a costului resurselor minerale;

2) casarea valorii contabile prin majorarea cheltuielilor curente şi diminuarea costului resurselor minerale.

81. Pentru cheltuielile de lichidare a excavaţiilor miniere şi refacere (recultivare) a sectorului (terenului) atribuit poate fi constituit un provizion, începînd cu prima lună de extracţie a substanţelor minerale utile. Suma provizionului se determină prin produsul volumului (numărului de unităţi) substanţelor minerale utile extrase şi a mărimii cheltuielilor de lichidare şi refacere a terenului pe o unitate de volum estimat al acestor substanţe. Excavaţia minieră este o construcţie în subsol sau la suprafaţă creată în urma lucrărilor miniere care reprezintă o cavitate în masivul de roci (sondele de foraj, drumurile în cadrul terenului atribuit, încăperile din subsol pentru depozite temporare, şanţuri pentru reţelele de apă etc.).

82. Constituirea provizionului pentru cheltuieli de lichidare şi refacere se contabilizează prin majorarea concomitentă a costurilor activităţilor de bază sau imobilizărilor corporale şi a provizioanelor.

83. Cheltuielile efective de lichidare şi refacere se trec la micşorarea provizionului anterior constituit cu diminuarea concomitentă a stocurilor, majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc. Cheltuielile de lichidare şi refacere ce depăşesc mărimea provizionului constituit se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi micşorare a stocurilor, majorare a datoriilor şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale.

Exemplul 23. *Conform devizului întocmit de Agenţia pentru Geologie şi Resurse Minerale cheltuielile de lichidare a excavaţiilor miniere şi refacere a terenului degradat constituie 6200000 lei. Volumul estimat al pietrei brute este de 1300000 m^3. În prima lună de exploatare a resurselor minerale s-a extras 2800 m^3 de piatră brută. După epuizarea resurselor minerale entitatea a suportat cheltuielile efective de lichidare şi refacere a terenului în sumă de 6150000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- provizionul pentru cheltuielile de lichidare şi refacere constituit în prima lună de extracţie în sumă de 13353,84 lei (6200000 lei : 1300000 m^3 × 2800 m^3) – ca majorare concomitentă a costurilor de extracţie a resurselor minerale utile şi a datoriilor (provizioanelor);

- cheltuielile efective de lichidare şi refacere în sumă de 6150000 lei – ca micşorare a provizionului constituit, micşorare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale;

- provizionul constituit în plus în sumă de 50000 lei (6200000 lei – 6150000 lei) – ca micşorare a provizioanelor şi majorare a veniturilor curente.

84. Provizionul pentru cheltuielile de lichidare a excavaţiei miniere şi refacere a sectorului (terenului) atribuit pe parcursul duratei de extracţie a substanţelor minerale utile este actualizat la întocmirea bilanţului în mod similar cu alte provizioane conform SNC "Capital propriu şi datorii".

Prezentarea informaţiilor

85. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind:

1) imobilizările necorporale:

a) valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale amortizabile;

b) valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale neamortizabile;

2) imobilizările corporale:

a) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale care nu se utilizează temporar;

b) costul de intrare (sau altă valoare ce substituie costul de intrare în situaţiile financiare) a obiectelor amortizate integral şi care continuă să funcţioneze;

c) valoarea şi denumirile obiectelor transferate în/din componenţa investiţiilor imobiliare;

d) valoarea imobilizărilor corporale gajate sau ipotecate, sau acordate drept garanţie pentru anumite datorii ale entităţii.;

3) resurse minerale:

a) metoda de constituire a provizioanelor incluse în costurile de extracţie a substanţelor minerale utile;

b) suma provizioanelor constituite şi utilizate în perioada de gestiune.

[Pct.85 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Dispoziţii tranzitorii

86. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării standardului în vigoare

87. Prezentul standard intră în vigoare începînd cu 1 ianuarie 2014.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "INVESTIŢII IMOBILIARE"

[SNC "Investiţii imobiliare" abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "CONTRACTE DE LEASING"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 17 "Contracte de leasing".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a operaţiunilor de leasing şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare ale locatarilor şi locatorilor.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor contractelor de leasing, cu excepţia:

1) contractelor de leasing privind explorarea şi/sau exploatarea resurselor minerale (SNC "Imobilizări necorporale şi corporale");

2) contracte de licenţă pentru brevete, drepturi de autor şi drepturi conexe (SNC "Imobilizări necorporale şi corporale").

4. Prezentul standard nu reglementează modul de evaluare a:

1) imobilizărilor necorporale şi corporale deţinute de locatari (SNC "Investiţii imobiliare");

2) imobilizărilor necorporale şi corporale transmise de către locatori în leasing operaţional (SNC "Investiţii imobiliare");

3) activelor biologice primite de locatari în leasing financiar şi activelor biologice transmise de către locatori în leasing operaţional (SNC "Particularităţile contabilităţii în agricultură").

[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiţii

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Contract de leasing – contract potrivit căruia locatorul cedează locatarului, contra unei plăţi sau serii de plăţi, dreptul de utilizare a activului pentru o perioadă convenită de timp. În sensul prezentului standard noţiunea de leasing cuprinde de asemenea arenda, locaţiunea (închirierea).

Contract de leasing financiar – contract de leasing în care partea preponderentă din riscurile şi beneficiile aferente deţinerii activului transmis în leasing trece de la locator la locatar.

Contract de leasing operaţional – orice contract de leasing care nu reprezintă contract de leasing financiar.

Chirie contingentă – o parte din plăţile de leasing care nu se fixează în contractul de leasing în mărime valorică determinată, ci se stabileşte în baza altor indicatori (de exemplu, un procent din volumul lor).

Durată de funcţionare economică:

1) perioada de timp în decursul căreia activul este utilizabil de către unul sau mai mulţi utilizatori, sau

2) cantitatea unităţilor de produse/servicii care se prevede să se obţină din utilizarea activului de către unul sau mai mulţi utilizatori.

Durată de funcţionare utilă – durata estimată (probabilă) de utilizare a activului care rămîne de la începutul termenului de leasing, dar nu se limitează la acest termen, în decursul căreia entitatea aşteaptă obţinerea beneficiilor din utilizarea activului.

Început al termenului de leasing – data la care se efectuează primirea-predarea activelor în leasing.

Plăţi minime de leasing – plăţi (rate) efectuate de către locatar pe durata contractului de leasing, care cuprind: principalul (valoarea rambursabilă a activului transmis în leasing), dobînda de leasing, valoarea reziduală garantată. În plăţile minime de leasing nu se includ: chiria contingentă, impozite, plăţi de asigurare, cheltuieli de reparaţie, de întreţinere şi alte cheltuieli aferente activului transmis în leasing, valoarea reziduală negarantată.

Principalul (valoare rambursabilă) – valoarea activului transmis în leasing care urmează a fi rambursată locatorului pe parcursul termenului de leasing şi nu include dobînda de leasing.

Valoare justă – suma cu care activul ar putea fi schimbat benevol în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, independente şi bine informate.

Valoare reziduală garantată – o parte din valoarea reziduală a activului transmis în leasing, recuperarea căreia este garantată locatorului.

Clasificarea contractelor de leasing

6. În funcţie de gradul de repartizare între locator şi locatar a riscurilor şi beneficiilor aferente deţinerii activelor transmise în leasing, se delimitează două tipuri de leasing: financiar şi operaţional.

7. Tipul leasingului se stabileşte la începutul termenului de leasing în baza condiţiilor contractuale şi trebuie să fie identic pentru locatar şi locator. La clasificarea contractului de leasing este necesar a asigura prioritatea conţinutului asupra formei, adică a lua în considerare mai curînd esenţa economică a contractului, decît forma lui juridică.

8. Contractul de leasing financiar prevede respectarea cel puţin a uneia din următoarele condiţii:

1) la expirarea termenului de leasing dreptul de proprietate asupra activului transmis în leasing trece la locatar;

Exemplul 1. *Entitatea "A" a procurat un activ şi l-a transmis în leasing entităţii "B" pe 4 ani. Conform condiţiilor contractuale la sfîrşitul termenului de leasing locatorul va transfera locatarului dreptul de proprietate asupra activului.*

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar.

2) termenul contractului de leasing constituie cel puţin 75% din durata de funcţionare economică a activului transmis în leasing;

Exemplul 2. *Entitatea "A" a procurat un activ şi l-a transmis în leasing entităţii "B" pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatarul va returna activul locatorului la sfîrşitul termenului de leasing. Locatorul estimează durata de funcţionare economică a activului la 5 ani.*

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucît termenul contractului de leasing constituie 80% [(4 ani : 5 ani) × 100] din durata de funcţionare economică a activului transmis în leasing.

3) suma plăţilor minime de leasing constituie cel puţin 90% din valoarea justă a activului transmis în leasing.

Exemplul 3. *Entitatea "A" a procurat la începutul anului 201X un activ la valoarea justă de 800000 lei şi l-a transmis în leasing entităţii "B" pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatarul este obligat să:*

- achite la începutul termenului de leasing un avans în sumă de 30000 lei;
- efectueze la sfîrşitul fiecărui din primii 3 ani plăţi egale cu 252880 lei şi la sfîrşitul anului 201X+3 – plată de 252890 lei pentru achitarea valorii rambursabile a activului şi dobînzii de leasing la o rată anuală de 15%;
- returneze locatorului la sfîrşitul termenului de leasing activul la o valoare estimativă de 84000 lei.

Locatorul estimează durata de funcţionare economică a activului la 6 ani.

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucît suma plăţilor minime de leasing constituie 1125530 lei (30000 lei + 252880 lei × 3 ori + 252890 lei + 84000 lei) ceea ce depăşeşte valoarea justă a activului.

9. În cazul în care contractul de leasing nu conţine nici o condiţie indicată în pct.8 din prezentul standard, contractul de leasing se consideră operaţional.

10. Contractul de arendă a terenului agricol se consideră operaţional.

11. Dacă locatorul şi locatarul au convenit să modifice condiţiile contractului de leasing în aşa mod ca să se schimbe clasificarea efectuată anterior, atunci contractul revizuit este considerat în scopuri contabile un contract nou. Modificările estimărilor contabile (de exemplu, privind durata de funcţionare economică, valoarea reziduală a activului transmis în leasing) sau modificările de circumstanţe (de exemplu, neîndeplinirea obligaţiilor de către locatar) nu condiţionează revizuirea clasificării leasingului în scopuri contabile.

Contabilitatea leasingului la locatar

Leasing financiar

12. Activul primit în leasing financiar se evaluează la cost de intrare care include:

1) principalul (valoarea rambursabilă a activului);

2) valoarea reziduală garantată;

3) costurile direct atribuibile primirii activului în leasing (de exemplu, costurile legate de încheierea contractului de leasing, de transport, de asigurare în drum, de pregătire a activului pentru utilizarea prestabilită), care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar.

13. Valoarea rambursabilă a activului şi valoarea lui reziduală se indică în graficul plăţilor de leasing întocmit conform condiţiilor contractuale. Primirea activului în leasing

financiar se reflectă la cost de intrare ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi a datoriilor pe termen lung şi scurt.

Exemplul 4. *În conformitate cu condiţiile exemplului 3, plăţile de leasing se repartizează în principalul şi dobînda în felul următor:*

Tabelul 1

Graficul plăţilor de leasing

(în lei)

Data	Plăţi de leasing			Soldul valorii activului
	Total	inclusiv		
		dobînda de leasing	principalul	
1	2	3	4	5
01.01.201X				800000
01.01.201X	30000		30000	770000
31.12.201X	252880	115500	137380	632620
31.12.201X+1	252880	94893	157987	474633
31.12.201X+2	252880	71195	181685	292948
31.12.201X+3	252890	43942	208948	84000*
Total	**1041530**	**325530**	**716000**	

* *Valoarea reziduală garantată se va rambursa locatorului prin returnarea activului la expirarea termenului de leasing*

În baza datelor din exemplul 3 şi tabelul 1, la începutul termenului de leasing locatarul înregistrează:

- avansul acordat în sumă de 30000 lei – ca majorare a creanţelor curente şi diminuare a numerarului;

- costul de intrare a activului primit în leasing în sumă de 800000 lei – ca majorare a imobilizărilor corporale concomitent cu majorare a cotei-părţi curente a datoriilor pe termen lung în sumă de 167380 lei (30000 lei + 137380 lei) şi majorare a datoriilor pe termen lung în sumă de 632620 lei (157987 lei + 181685 lei + 208948 lei + 84000 lei).

14. Prima de asigurare aferentă activului primit în leasing (cu excepţia costului asigurării în drum), care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se atribuie la costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a obiectului respectiv. În cazul în care costurile de asigurare depăşesc pragul de semnificaţie prestabilit şi se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară la costuri şi/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatarului.

Exemplul 5. *O entitatea a primit în anul 201X în leasing financiar un utilaj tehnologic şi a suportat următoarele costuri:*

- aferente serviciilor de transportare a utilajului, prestate de o entitate terţă în sumă de 6000 lei;

- prima de asigurare anuală în sumă de 30000 lei plătită în luna noiembrie a perioadei de gestiune.

Costurile menţionate nu depăşesc pragul de semnificaţie stabilit de entitate în politicile contabile.

În baza datelor din exemplu, locatarul în anul 201X contabilizează:

- costurile de transport în sumă de 6000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi datoriilor curente;

- prima de asigurare în sumă de 30000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

15. La primirea activului în leasing financiar locatarul determină plăţile minime de leasing şi stabileşte:

1) durata de funcţionare utilă a activului, care nu poate depăşi termenul contractului de leasing;

2) metoda de calculare a amortizării activului.

16. Plăţile de leasing financiar care se efectuează de locatar în decursul termenului de leasing includ:

1) părţile principalului (reducerea valorii rambursabile a activului primit în leasing); şi

2) dobînzile de leasing.

17. Plăţile aferente valorii rambursabile a activului primit în leasing se contabilizează pe măsura survenirii termenelor de plată ca diminuare a cotei-părţi curente a datoriilor pe termen lung şi majorare a datoriilor curente.

18. Dobînda de leasing se calculează în decursul termenului de leasing pe măsura survenirii termenelor de plată prin metodă prevăzută în contractul de leasing şi se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează conform SNC "Costurile îndatorării".

19. Locatarul înregistrează chiria contingentă în baza contabilităţii de angajamente ca cheltuieli curente ale perioadei, în care acestea au fost suportate.

Exemplul 6. *În conformitate cu condiţiile contractuale, locatarul care a primit în leasing financiar o încăpere cu destinaţie comercială, este obligat să efectueze la sfîrşitul fiecărei luni pe lîngă ratele de leasing şi achitarea chiriei contingente în mărime de 3% din veniturile din vînzări lunare. În prima lună a termenului de leasing locatarul nu a constatat venituri din vînzări, iar în a doua lună vînzările au constituit 57800 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează la sfîrşitul celei de-a doua luni cheltuieli aferente chiriei contingente în sumă de 1734 lei (57800 lei × 0,03) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

20. Durata de funcţionare utilă a activului se stabileşte de locatar la începutul termenului de leasing. Dacă conform condiţiilor contractuale nu se prevede că la expirarea termenului de leasing dreptul de proprietate asupra activului trece la locatar, durata de funcţionare utilă a activului va fi egală cu cel mai mic termen dintre termenul contractului de leasing şi durata de funcţionare utilă stabilită pentru activele similare proprii.

21. Amortizarea activului primit în leasing se calculează de către locatar în fiecare perioadă de gestiune conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" prin metoda acceptată în politicile contabile pentru activele proprii similare. Amortizarea calculată se înregistrează în fiecare perioadă de gestiune ca costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activului primit în leasing.

Exemplul 7. *În baza datelor din exemplul 3 şi 4 să presupunem că locatarul utilizează activul primit în leasing în scopuri administrative şi conform politicilor contabile calculează amortizarea activelor proprii similare prin metoda liniară.*

În acest caz locatarul va calcula amortizarea activului primit în leasing financiar în suma totală de 716000 lei (800000 lei – 84000 lei) în decursul termenului de leasing (4 ani). Amortizarea lunară în mărime de 14917 lei (716000 lei : 4 ani : 12 luni) se va înregistra ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi amortizării imobilizărilor corporale.

22. Deprecierea activelor primite în leasing se contabilizează în acelaşi mod ca şi pentru activele similare proprii conform SNC "Deprecierea activelor".

23. Costurile pentru întreţinerea şi reparaţia activelor primite în leasing, care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activelor respective. Costurile ulterioare se capitalizează în acelaşi mod ca şi pentru activele proprii similare în conformitate cu SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

24. Activul restituit de către locatar locatorului la expirarea contractului de leasing sau rezilierea acestuia înainte de termen se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor şi imobilizărilor corporale.

Exemplul 8. *O entitate a primit la începutul anului 201X în leasing financiar o încăpere comercială, pe 4 ani, valoarea rambursabilă fiind 600000 lei, achitată anual în părţi egale. Valoarea reziduală estimativă a activului ce urmează a fi returnat locatorului la sfîrşitul termenului de leasing este 20000 lei. Conform politicilor contabile locatarul calculează amortizarea activelor proprii similare prin metoda liniară. Activul primit în leasing a fost restituit locatorului la sfîrşitul anului 201X+2 (cu un an înainte de termen).*

În baza datelor din exemplu, locatarul în anul 201X+2 la restituirea activului contabilizează:

- suma amortizării acumulate de 450000 lei (600000 lei : 4 ani × 3 ani) – ca diminuare concomitentă a amortizării şi imobilizărilor corporale;
- cota neachitată a principalului în sumă de 170000 lei (600000 lei + 20000 lei – 450000 lei) – ca micşorare concomitentă a datoriilor şi imobilizărilor corporale.

25. Exemplul privind modul de contabilizare a leasingului financiar este prezentat în anexa 1.

Leasing operaţional

26. Activele primite în leasing operaţional se reflectă de către locatar în conturile extrabilanţiere la valoarea convenită de părţi în contractul de leasing.

27. Costurile direct atribuibile intrării (restituirii) activului primit în leasing şi costurile de întreţinere, care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activului respectiv. În cazul în care aceste costuri depăşesc pragul de semnificaţie prestabilit şi se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea în limita termenului de leasing la costuri şi/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatarului.

28. Plăţile de leasing stabilite în contractul de leasing se atribuie la costuri şi/sau cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activului primit în leasing conform contabilităţii de angajamente pe o bază sistematică care reflectă obţinerea beneficiilor din utilizarea activului pe durata termenului de leasing.

Exemplul 9. *O entitate a primit în leasing operaţional un echipament tehnologic destinat fabricării produselor pe o perioadă de 18 luni. Conform contractului încheiat locatarul achită la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 54000 lei pentru folosirea echipamentului în următoarele 3 luni. Conform politicilor contabile ale locatarului, plăţile pentru echipamentul tehnologic primit în leasing operaţional efectuate în mărimea stabilită în contract se repartizează pe perioade în părţi egale.*

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează plăţile efectuate la începutul fiecărui trimestru ca majorare a avansurilor acordate şi diminuare a numerarului. La sfîrşitul fiecărei luni locatarul contabilizează majorarea costurilor de producţie în mărime de 18000 lei (54000 lei : 3 luni) şi majorarea datoriilor curente. Ulterior locatarul efectuează compensarea reciprocă a avansurilor acordate şi a datoriilor curente.

29. Costurile aferente reparaţiei activului primit în leasing, care conform condiţiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează potrivit politicilor contabile ale acestuia:

1) ca cheltuieli curente sau anticipate – dacă reparaţia se efectuează în antrepriză sau în regie proprie la locul utilizării activului;

2) ca costuri ale activităţii auxiliare – dacă reparaţia se efectuează în regie proprie de subdiviziunea de reparaţie a locatarului.

30. Activele utilizabile (de exemplu, piesele de schimb şi alte materiale) obţinute în urma reparaţiei activului primit în leasing şi care nu urmează a fi restituite locatorului, se evaluează la valoarea realizabilă netă şi se înregistrează ca majorare a stocurilor şi diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităţilor auxiliare) sau majorare a veniturilor curente.

31. Costurile de reparaţie suportate de locatar, care potrivit SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" nu se capitalizează, se contabilizează ca costuri/cheltuieli curente în funcţie de destinaţia şi locul de utilizare a activului primit în leasing şi diminuare a cheltuielilor anticipate curente (costurilor activităţilor auxiliare).
[Pct.31 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

32. Costurile de reparaţie suportate de locatar, care potrivit SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" se capitalizează, se înregistrează ca un obiect de evidenţă distinct al imobilizărilor corporale şi, totodată ca diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităţilor auxiliare). Amortizarea acestui obiect se calculează pe perioada cea mai mică dintre termenul contractului de leasing şi durata de funcţionare utilă a activului primit în leasing şi se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente şi amortizării imobilizărilor corporale.

33. Efectuarea de către locatar a reparaţiei activului primit în leasing pe seama diminuării plăţilor de leasing se contabilizează ca prestare de servicii (executare de lucrări). În acest caz costul efectiv al lucrărilor de reparaţie acceptate de către locator se decontează la cheltuieli curente concomitent cu diminuarea cheltuielilor anticipate (costurilor activităţilor auxiliare). Valoarea de vînzare a lucrărilor de reparaţie predate locatorului se reflectă ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente. Ulterior se efectuează trecerea în cont (compensarea reciprocă) a creanţelor şi datoriilor curente.

Exemplul 10. *O entitate a primit în anul 201X în leasing operaţional pe 3 ani o clădire cu destinaţie administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparaţie a clădirii în scopul menţinerii obiectului în stare funcţională. Costul efectiv al reparaţiei a constituit 360000 lei. Conform contractului încheiat locatorul acceptă ca costul reparaţiei în mărime de pînă la 240000 lei să fie compensat din contul plăţilor de leasing care se efectuează la sfîrşitul fiecărei luni în sumă de 60000 lei. Respectiv, costul reparaţiei, ce depăşeşte limita stabilită în contract, urmează să fie suportat de către locatar. Potrivit politicilor contabile ale acestuia, costurile aferente reparaţiei curente a activelor primite în leasing se înregistrează ca cheltuieli anticipate şi se atribuie uniform la cheltuieli curente în termen de un an.*

În baza datelor din exemplu, locatarul în anul 201X+1 contabilizează costurile efective aferente lucrărilor de reparaţie a activelor primite în leasing în sumă totală de 360000 lei – ca majorare a cheltuielilor anticipate concomitent cu majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor corporale şi diminuarea activelor utilizate.

La acceptarea serviciilor de reparaţie de către locator, locatarul contabilizează:

- costul reparaţiei în sumă de 240000 lei – ca majorare a costurilor vînzărilor şi diminuare a cheltuielilor anticipate;

- venit din prestarea serviciilor de reparaţie în sumă de 240000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor curente şi veniturilor din vînzări.

La sfîrşitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare, locatarul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor şi creanţelor curente.

Costurile reparaţiei în mărime de 120000 lei (360000 lei – 240000 lei), suportate de locatar, vor fi înregistrate lunar în decursul anului în sumă de 10000 lei (120000 lei : 12 luni) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a cheltuielilor anticipate.

34. Exemplul privind modul de contabilizare a leasingului operaţional este prezentat în anexa 2.

Contabilitatea leasingului la locator

Leasing financiar

35. Locatorul înregistrează transmiterea activului în leasing financiar ca ieşire a obiectului corespunzător. În acest scop la începutul termenului de leasing se contabilizează:

1) decontarea amortizării şi pierderilor din depreciere acumulate pînă la transmiterea activului în leasing financiar (dacă acestea există);

2) majorarea concomitentă a creanţelor şi veniturilor anticipate la suma valorii rambursabile şi reziduale garantate a activului transmis în leasing financiar;

3) majorarea cheltuielilor anticipate şi diminuarea valorii contabile a activului transmis în leasing financiar.

Exemplul 11. *O entitate a transmis în anul 201X în leasing financiar o clădire cu valoarea contabilă de 750000 lei, amortizarea acumulată fiind 225000 lei. Conform contractului valoarea rambursabilă a clădirii alcătuieşte 790000 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatorul la începutul termenului de leasing contabilizează:

- diminuarea concomitentă a amortizării şi imobilizărilor corporale în sumă de 225000 lei;
- majorarea concomitentă a creanţelor şi a veniturilor anticipate în sumă de 790000 lei;
- majorare a cheltuielilor anticipate şi diminuarea valorii imobilizărilor corporale în sumă de 750000 lei.

36. În bilanţul locatorului creanţele, veniturile şi cheltuielile anticipate aferente operaţiunilor de leasing financiar se divizează în cele pe termen lung şi curente.

37. Costurile directe iniţiale, aferente negocierii şi încheierii contractului de leasing financiar (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condiţiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depăşesc pragul de semnificaţie prestabilit şi se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea în limita termenului contractului de leasing la costuri şi/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

38. Creanţele pe termen lung înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se diminuează treptat, concomitent cu majorarea cotei-părţi curente a creanţelor pe termen lung. Pe măsura survenirii termenelor de plată, locatorul înregistrează majorarea creanţelor curente şi diminuare a cotei-părţi curente a creanţelor pe termen lung.

39. Veniturile şi cheltuielile anticipate înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se trec la venituri şi, respectiv, cheltuieli curente treptat (pe părţi) pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing.

Exemplul 12. *Utilizînd datele din exemplul 11 să presupunem că clădirea este transmisă în leasing financiar pe 4 ani, plăţile de leasing aferente principalului fiind achitate la finele fiecărui semestru în părţi egale.*

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:

anual:

- majorarea cotei-părţi curente a creanţelor pe termen lung şi diminuarea creanţelor pe termen lung în sumă de 197500 lei (790000 lei : 4 ani).

semestrial:

- majorarea creanţelor curente şi diminuarea cotei-părţi curente a creanţelor pe termen lung în sumă de 98750 lei (197500 lei : 2 semestre);

- diminuarea veniturilor anticipate şi majorarea veniturilor curente în sumă de 98750 lei (790000 lei : 4 ani : 2 semestre);

- majorarea cheltuielilor curente şi diminuarea cheltuielilor anticipate în sumă de 93750 lei (750000 lei : 4 ani : 2 semestre).

40. Dobînda de leasing se calculează pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing financiar şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

Exemplul 13. *În conformitate cu condiţiile contractuale, suma dobînzii pe durata contractului de leasing financiar este de 135000 lei. Dobînda se achită trimestrial, prima rată aferentă dobînzii fiind de 18250 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatorul, la expirarea primelor trei luni din termenul de leasing, contabilizează calcularea dobînzii de leasing în sumă de 18250 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

41. Activul primit (returnat) de la locatar la expirarea termenului de leasing financiar se evaluează la valoarea reziduală garantată şi/sau negarantată şi se înregistrează ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a cheltuielilor anticipate.

Exemplul 14. *O entitate-locator, la expirarea termenului de leasing financiar, în conformitate cu condiţiile contractuale, primeşte activul de la locatar. Valoarea reziduală estimativă acceptată de părţi la încheierea contractului de leasing este de 84000 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatorul înregistrează intrarea acestui obiect ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a cheltuielilor anticipate în sumă de 84000 lei.

42. Activul primit (returnat) de la locatar la rezilierea contractului de leasing financiar înainte de termen se evaluează la suma cheltuielilor anticipate aferente activului, care nu au fost trecute la cheltuieli curente. La restituirea activului înainte de expirare a termenului de leasing, în contabilitatea locatorului se înregistrează:

1) intrarea activului – ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a cheltuielilor anticipate;

2) diminuarea concomitentă a veniturilor anticipate şi creanţelor pe termen lung sau curente.

Exemplul 15. *Entitatea "A" a transmis la începutul anului 201X un utilaj de producţie, cu valoarea contabilă de 270000 lei, în leasing financiar entităţii "B" pe 3 ani. Valoarea rambursabilă a activului (principalul) constituie 300000 lei şi se achită anual în părţi egale. Locatarul se obligă la sfîrşitul termenului de leasing să returneze locatorului activul la valoarea reziduală estimativă de 30000 lei. Activul transmis în leasing a fost returnat de locatar la sfîrşitul anului 201X+1 (cu un an înainte de termen).*

În baza datelor din exemplu, locatorul la sfîrşitul anului 201X+1 contabilizează:

- intrarea activului în sumă de 110000 lei [(270000 lei – 30000 lei) : 3 ani + 30000 lei] – ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a cheltuielilor anticipate;

- diminuarea concomitentă în sumă de 130000 lei (300000 lei : 3 ani + 30000 lei) a veniturilor anticipate şi creanţelor.

Leasing operaţional

43. Activele transmise în leasing operaţional se reflectă în bilanţul locatorului.

44. Costurile directe iniţiale, aferente nemijlocit negocierii şi încheierii contractului de leasing operaţional (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condiţiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depăşesc pragul de semnificaţie prestabilit şi se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară în limita termenului de leasing la costuri şi/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

45. Plăţile de leasing operaţional primite sau de primit conform condiţiilor contractuale se recunosc ca venituri curente pe durata termenului de leasing conform contabilităţii de angajamente pe o bază sistematică prevăzută în politicile contabile ale locatorului.

Exemplul 16. *O entitate a transmis în leasing operaţional un echipament tehnologic pe o perioadă de 18 luni. Potrivit contractului încheiat locatorul primeşte la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 54000 lei pentru folosirea de către locatar al echipamentului în următoarele 3 luni. Conform politicilor contabile ale locatorului, veniturile din transmiterea activelor în leasing operaţional se recunosc în părţi egale pe durata termenului de leasing.*

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:

la începutul fiecărui trimestru:

- avansurile încasate în sumă de 54000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului şi a datoriilor curente;

lunar:

- venitule din leasing operaţional recunoscute în sumă de 18000 lei (54000 lei : 3 luni) – ca majorare a creanţelor şi veniturilor curente;
- diminuarea concomitentă în sumă de 18000 lei a datoriilor şi a creanţelor curente.

46. Amortizarea activelor transmise în leasing operaţional se calculează de locator în conformitate cu cerinţele SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" prin metoda acceptată în politicile contabile. Amortizarea calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a amortizării imobilizărilor corporale.

47. Deprecierea activelor transmise în leasing operaţional se contabilizează conform SNC "Deprecierea activelor".

48. Costurile ulterioare aferente reparaţiei şi restabilirii activelor transmise în leasing operaţional suportate de către locator, se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează în modul prevăzut de SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

49. Costurile aferente reparaţiei activelor transmise în leasing operaţional efectuate de către locatar din contul plăţilor de leasing, se înregistrează la locator ca primirea serviciilor de reparaţie. În acest caz valoarea serviciilor primite se reflectă ca majorare a cheltuielilor curente sau imobilizărilor corporale (în cazul capitalizării) şi concomitent cu majorarea datoriilor curente. Ulterior se efectuează compensarea reciprocă a datoriilor şi creanţelor curente.

Exemplul 17. *O entitate a transmis în leasing operaţional pe 3 ani o clădire cu destinaţie administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparaţie a clădirii în scopul menţinerii acesteia în stare funcţională. Costul efectiv al reparaţiei a constituit 360000 lei. Conform contractului încheiat locatorul a acceptat ca costul reparaţiei în mărime de pînă la 240000 să fie compensate din contul plăţilor de leasing care se efectuează la sfîrşitul fiecărei luni în sumă de 60000 lei. Respectiv, costul reparaţiei, ce depăşeşte limita stabilită în contract, este suportat de către locatar.*

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează valoarea serviciilor de reparaţie acceptate în mărime de 240000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

La sfîrşitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare locatorul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60000 lei a datoriilor şi creanţelor curente.

50. Costurile aferente returnării activelor transmise în leasing suportate de către locator, se înregistrează ca cheltuieli curente şi/sau anticipate, în funcţie de pragul de semnificaţie prestabilit în politicile contabile.

Prezentarea informaţiilor

51. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii:

la locatar:

1) privind leasingul financiar:

a) suma dobînzilor de leasing, constatate ca cheltuieli curente şi/sau capitalizate în perioadă de gestiune;

b) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing inclusiv celor reziliate înainte de termen;

c) valoarea reziduală garantată locatorilor în conformitate cu contractele de leasing care sunt în vigoare la sfîrşitul perioadei de gestiune.;

2) privind leasingul operaţional:

a) suma plăţilor de leasing constatate ca cheltuieli curente cu separarea plăţilor minime de leasing şi plăţilor de subînchiriere;

b) suma costurilor de reparaţie a activelor primite în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu şi compensate din plăţile de leasing;

c) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.;

la locator:

1) privind leasingul financiar:

a) veniturile şi cheltuielile anticipate de leasing la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune;

b) suma veniturilor şi suma cheltuielilor anticipate de leasing decontate la venituri şi respectiv, cheltuieli curente a perioadei de gestiune;

c) suma dobînzilor de leasing, constatate ca venituri curente;

d) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.;

2) privind leasingul operaţional:

a) suma plăţilor de leasing constatate ca venituri curente;

b) suma costurilor de reparaţie a activelor transmise în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu şi compensate din plăţile de leasing;

c) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.

[Pct.51 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.52 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

Prevederi tranzitorii

53. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare a standardului

54. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Exemplu de contabilizare a leasingului financiar

Date iniţiale. *La începutul anului 201X entitatea "A" a transmis în leasing financiar entităţii "B" un autoturism pe un termen de 3 ani. Conform contractului, după expirarea termenului de leasing, la 31.12.201X+2, autoturismul trece în proprietatea locatarului. Principalul (valoarea rambursabilă) a autoturismului constituie 297000 lei.*

La începutul termenului de leasing locatarul achită un avans de 57000 lei din suma principalului, iar diferenţa o achită la finele fiecărui an de gestiune în părţi egale. Rata anuală a dobînzii de leasing constituie 12%, iar dobînda se achită anual la finele perioadei de gestiune.

Amortizarea autoturismului se calculează conform metodei liniare, norma amortizării anuale fiind 12,5%. Autoturismul va fi folosit de către secţia vînzări.

La primirea autoturismului în leasing locatarul a suportat următoarele cheltuieli:

1) servicii notariale în sumă de 600 lei;

2) prima de asigurare CASCO pentru anul 201X – 13200 lei;

3) prima de asigurare obligatorie pentru anul 201X – 820 lei;

4) cheltuieli legate de înregistrarea şi punerea la evidenţă a autoturismului – 1720 lei.

Conform politicilor contabile ale locatarului cheltuielile menţionate sunt considerate nesemnificative.

În baza datelor din exemplu, locatorul şi locatarul contabilizează operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Înregistrări contabile privind leasingul financiar

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunilor	Suma, lei	Corespondenţa conturilor			
			la locator		la locatar	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Reflectarea avansului încasat (plătit) în contul achitării valorii rambursabile a autoturismului transmis (primit) în leasing	57000	Numerar	Avansuri primite	Avansuri acordate	Numerar
2.	Reflectarea valorii rambursabile a autoturismului transmis (primit) în leasing	297000	Creanţe pe termen lung	Venituri anticipate pe termen lung	Imobilizări corporale	Datorii pe termen lung
3.	Reflectarea valorii contabile a autoturismului transmis în leasing	297000	Cheltuieli anticipate pe termen lung	Imobilizări corporale	-	-
4.	Reflectarea serviciilor notariale	600	-	-	Imobilizări corporale	Datorii curente
5.	Reflectarea primei de asigurare CASCO	13200	-	-	Cheltuieli curente	Datorii curente
6.	Reflectarea primei de asigurare obligatorie	820	-	-	Cheltuieli curente	Datorii curente

7.	Reflectarea cheltuielilor legate de înregistrarea şi punerea la evidenţă a autoturismului	1720	-	-	Imobilizări corporale	Datorii curente
8.	Reflectarea cotei curente a:					
	a) creanţelor/datoriilor care urmează a fi încasate/ achitate în primul an [57000 lei + ((297000 lei – 57000 lei) : 3 luni)]	137000	Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung	Creanţe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung
	b) veniturilor anticipate pe termen lung	137000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	137000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-
9.	Calcularea sumei amortizării lunare a autoturismului primit în leasing [(297000 lei + 600 lei + 1720 lei) × 0,125 : 12 luni]	3118	-	-	Cheltuieli curente	Amortizarea imobilizărilor corporale
10.	Calcularea primei plăţi de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă	137000	Creanţe curente	Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
11.	Trecerea la venituri curente a valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă	137000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
12.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente primului an	137000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
13.	Trecerea în cont a avansului încasat/achitat	57000	Avansuri primite	Creanţe curente	Datorii curente	Avansuri acordate
14.	Calcularea dobînzii de leasing, pentru primul an [(297000 lei – 57000 lei) × 0,12]	28800	Creanţe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
15.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente primului an (137000 lei – 57000 lei)	80000	Numerar	Creanţe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobînzii de leasing aferente primului an	28800	Numerar	Creanţe curente	Datorii curente	Numerar
16.	Înregistrarea cotei					

	curente a:					
	a) creanţelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul doi [(297000 lei − 57000 lei) : 3 ani]	80000	Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung	Creanţe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung
	b) veniturilor anticipate pe termen lung	80000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	80000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-
17.	Calcularea celei de-a doua plăţi de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă	80000	Creanţe curente	Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
18.	Trecerea la venituri curente celei de-a doua părţi a valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă	80000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
19.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului doi	80000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
20.	Calcularea dobînzii de leasing pentru anul doi [(297000 lei – 137000 lei) × 0,12]	19200	Creanţe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
21.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente anului doi	80000	Numerar	Creanţe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobînzii de leasing aferente anului doi	19200	Numerar	Creanţe curente	Datorii curente	Numerar
22.	Înregistrarea cotei curente a:					
	a) creanţelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul trei [(297000 lei – 57000 lei) : 3 ani]	80000	Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung	Creanţe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung
	b) veniturilor anticipate pe termen lung	80000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	80000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-

23.	Calcularea celei de-a treia plăţi de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă	80000	Creanţe curente	Cota-parte curentă a creanţelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
24.	Trecerea la venituri curente celei de-a treia părţi a valorii rambursabile a autoturismului la scadenţă	80000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
25.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului trei	80000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
26.	Calcularea dobînzii de leasing, pentru anul trei [(297000 lei – 137000 lei – 80000 lei) × 0,12]	9600	Creanţe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
27.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente anului trei	80000	Numerar	Creanţe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobînzii de leasing aferente anului trei	9600	Numerar	Creanţe curente	Datorii curente	Numerar

Anexa 2

Exemplu de contabilizare a leasingului operaţional

Date iniţiale. *La începutul anului 201X entitatea "A" a transmis entităţii "B" în leasing operaţional pe un termen de 4 ani o clădire administrativă nou construită. Valoarea de intrare a clădirii constituie 8000000 lei, durata estimată de utilizare este de 40 ani.*

Conform contractului de leasing, suma chiriei lunare este de 30000 lei. Contractul stipulează că la începutul termenului de leasing locatarul are dreptul să efectueze lucrări legate de transformări necesare şi de reparaţie curentă a clădirii, costul cărora în limita de 300000 lei urmează a fi compensat din contul plăţilor de leasing. După efectuarea decontărilor reciproce ce ţin de reparaţia clădirii, locatarul achită la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 90000 lei pentru folosirea clădirii în următoarele 3 luni. Politicile contabile ale locatorului şi locatarului prevăd recunoaşterea uniformă a cheltuielilor de reparaţie curentă a clădirilor în termen de un an.

Costul efectiv al lucrărilor de reparaţie care au fost efectuate de locatar în regie proprie a constituit 500000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul şi locatarul contabilizează operaţiunile economice în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Înregistrări contabile privind leasingul operaţional

Nr.	Conţinutul	Suma,	Corespondenţa conturilor

crt.	operaţiunilor	lei	la locator		la locatar	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Reflectarea transmiterii (primirii) clădirii în leasing	8000000	Imobilizări corporale transmise în leasing operaţional	Imobilizări corporale aflate în exploatare	Imobilizări corporale primite în leasing operaţional (cont extrabilanţier)	
2.	Calcularea sumei amortizării lunare a clădirii transmise în leasing (8000000 lei : 40 ani : 12 luni)	16667	Cheltuieli curente	Amortizarea imobilizărilor corporale	-	-
3.	Reflectarea cheltuielilor de reparaţie a clădirii primite în leasing	500000	-	-	Cheltuieli anticipate curente	Materiale, Datorii curente
4.	Reflectarea primirii (acordării) serviciilor de reparaţie a clădirii	300000	Cheltuieli anticipate curente	Datorii curente	Creanţe curente	Venituri curente
5.	Reflectarea costului serviciilor acordate de reparaţie a clădirii	300000	-	-	Costul vînzărilor	Cheltuieli anticipate curente
6.	Reflectarea decontării lunare a cheltuielilor anticipate aferente reparaţiei clădirii:					
	a) la locator (300000 lei : 12 luni)	25000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente		
	b) la locatar [(500000 lei – 300000 lei) : 12 luni]	16667			Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente
7.	Reflectarea calculării lunare a plăţii de leasing în decursul a 10 luni	30000	Creanţe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
8.	Reflectarea trecerii lunare în	30000	Datorii curente	Creanţe curente	Datorii curente	Creanţe curente

	cont a costului serviciilor de reparaţie a clădirii pe seama plăţilor de leasing pentru primele 10 luni (300000 lei : 10 luni)					
9.	Reflectarea avansului încasat (acordat) la începutul fiecărui trimestru după expirarea a 10 luni de leasing (30000 lei × 3 luni)	90000	Numerar	Avansuri primite	Avansuri acordate	Numerar
10.	Reflectarea calculării lunare a plăţii de leasing după expirarea a 10 luni de leasing	30000	Creanţe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
11.	Reflectarea trecerii lunare în cont a avansului încasat (acordat) la sfîrşitul fiecărei luni	30000	Avansuri primite	Creanţe curente	Datorii curente	Avansuri acordate
12.	Reflectarea returnării clădirii la expirarea termenului de leasing	8000000	Imobilizări corporale aflate în exploatare	Imobilizări corporale transmise în leasing operaţional		Imobilizări corporale primite în leasing operaţional (cont extrabilanţier)

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "DEPRECIEREA ACTIVELOR"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 36 "Deprecierea activelor".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a deprecierii activelor şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea deprecierii activelor, cu excepţia:

1) stocurilor (SNC "Stocuri");

2) activelor rezultate din contractele de construcţii (SNC "Contracte de construcţii");

3) valorilor mobiliare (SNC "Creanţe şi investiţii financiare").

[Pct.3 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

4. Prezentul standard se aplică activelor imobilizate care sînt evaluate conform modelului bazat pe cost sau modelului reevaluării. Identificarea faptului dacă un activ reevaluat poate fi depreciat depinde de metodele utilizate pentru determinarea valorii reevaluate a acestuia:

1) dacă valoarea reevaluată a activului este determinată în baza valorii de piaţă, unica diferenţă dintre valoarea justă a activului şi valoarea sa justă minus costurile de vînzare, o reprezintă costurile suplimentare directe necesare pentru vînzarea activului:

a) în cazul în care costurile de vînzare sînt nesemnificative, valoarea justă minus costurile de vînzare a activului reevaluat poate fi practic identică sau mai mare decît valoarea sa reevaluată (justă). Astfel, după aplicarea cerinţelor de reevaluare activul reevaluat nu se consideră a fi depreciat şi valoarea justă minus costurile de vînzare nu trebuie estimată;

b) în cazul în care costurile de vînzare sînt semnificative, valoarea justă minus costurile de vînzare a activului reevaluat este mai mică decît valoarea reevaluată. Astfel, după aplicarea cerinţelor de reevaluare vor fi utilizate prevederile prezentului standard privind deprecierea activului reevaluat.

2) dacă valoarea reevaluată a activului este determinată pe baza altei metode decît valoarea sa de piaţă, valoarea reevaluată poate fi mai mare sau mai mică decît valoarea sa justă minus costurile de vînzare. De aceea, după aplicarea cerinţelor de reevaluare vor fi utilizate prevederile prezentului standard privind deprecierea activului reevaluat.

[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiţii

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Activ individual – activ pentru care poate fi determinată în mod separat valoarea justă minus costurile de vînzare.

Costuri de vînzare – costuri suplimentare atribuibile direct vînzării unui activ sau unui grup de active (de exemplu, costurile serviciilor juridice, de evaluare, taxele poştale).

Grup de active – cel mai mic ansamblu de active ce include activul examinat, a cărui valoare justă minus costurile de vînzare poate fi evaluată.

Piaţă activă – piaţa care îndeplineşte simultan următoarele condiţii:

1) activele comercializate pe piaţa respectivă sînt omogene;

2) cumpărătorii şi vînzătorii interesaţi pot fi găsiţi în orice moment; şi

3) preţurile sînt accesibile publicului.

Pierdere din depreciere – diferenţa cu care valoarea contabilă depăşeşte valoarea justă minus costurile de vînzare a unui activ sau a unui grup de active.

Valoare contabilă – valoarea cu care un activ este recunoscut în bilanţ după deducerea amortizării şi pierderilor din depreciere.

Valoare justă minus costurile de vînzare – suma care poate fi obţinută din vînzarea unui activ sau a unui grup de active, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, independente şi informate, diminuată cu costurile estimate de vînzare.

Indicii deprecierii

6. Un activ (grup de active) este depreciat atunci cînd valoarea sa contabilă depăşeşte valoarea justă minus costurile de vînzare.

7. Entitatea trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există sau nu indici ai deprecierii unui activ (grup de active). Dacă există careva indici ai deprecierii activelor, entitatea determină valoarea justă minus costurile de vînzare a acestora. Dacă nu există nici un indice al deprecierii activelor, valoarea justă minus costurile de vînzare nu se determină, cu excepţia activelor indicate în pct.12 din prezentul standard.

8. În funcţie de sursa de informaţie se deosebesc indici externi şi indici interni privind deprecierea activelor.

9. Indicii externi cuprind:

1) diminuarea semnificativă a valorii de piaţă a activelor;

2) modificări negative în mediul tehnologic, economic sau legal care afectează entitatea;

3) producerea calamităţilor şi altor evenimente excepţionale;

4) alţi indici identificaţi de entitate.

Exemplul 1. *Entitatea deţine următoarele imobilizări corporale: două clădiri şi un teren. În perioada de gestiune a avut loc scăderea preţurilor pe piaţa bunurilor imobiliare.*

În baza datelor din exemplu, scăderea preţurilor la bunurile imobiliare reprezintă un indice al deprecierii pentru imobilizările corporale deţinute de entitate şi, ca urmare, entitatea trebuie să testeze aceste active pentru depreciere.

10. Indicii interni cuprind:

1) existenţa dovezilor referitoare la învechirea sau deteriorarea fizică a unui activ;

2) modificări semnificative, cu efect negativ asupra entităţii, privind durata şi modul de utilizare a activului;

3) alţi indici care reflectă faptul că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decît cele scontate.

Exemplul 2. *Entitatea produce două tipuri de produse "A" şi "B". Ţinînd cont de cerinţele pieţei, entitatea şi-a schimbat strategia de dezvoltare prin renunţarea la fabricarea produsului "A".*

În baza datelor din exemplu, renunţarea la fabricarea produsului "A" reprezintă un indice al deprecierii tuturor activelor implicate în procesul de fabricare a acestui produs.

11. Decizia privind deprecierea activelor se aprobă de conducerea entităţii în baza diferitor surse externe şi interne de informaţii (de exemplu, buletine bursiere, acte normative, rapoarte interne, prognoze proprii, documente ce confirmă evenimentul excepţional).

12. Indiferent de faptul dacă există sau nu un indice al deprecierii, entitatea trebuie să testeze anual pentru depreciere:

1) orice imobilizare necorporală cu durată de funcţionare utilă nelimitată sau orice imobilizare necorporală care nu este disponibilă pentru utilizare, prin compararea valorii sale contabile cu valoarea justă minus costurile de vînzare. Acest test pentru depreciere se poate efectua în orice moment în cursul unei perioade de gestiune, cu condiţia să se efectueze la aceeaşi dată în fiecare perioadă. Imobilizări necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Totuşi, dacă o astfel de imobilizare necorporală a fost iniţial recunoscută în perioada de gestiune curentă, acea imobilizare necorporală va fi testată pentru depreciere pînă la sfîrşitul perioadei de gestiune curente.

2) fondul comercial rezultat dintr-o combinare de întreprinderi.

13. Cerinţa testării anuale a valorii contabile a imobilizărilor necorporale care nu sînt disponibile pentru utilizare rezultă din faptul, că capacitatea unei asemenea imobilizări necorporale de a genera beneficii economice viitoare, în vederea recuperării valorii sale contabile, nu poate fi stabilită cu un grad înalt de certitudine.

14. În cazul stabilirii unui indice al deprecierii unui activ (grup de active), durata de utilizare rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală a activului (grupului de active) trebuie revizuite şi ajustate în conformitate cu standardul de contabilitate aplicabil activului, chiar dacă nu se recunoaşte nici o pierdere din depreciere.

Determinarea valorii juste minus costurile de vînzare

15. Valoarea justă minus costurile de vînzare se determină pentru un activ individual. În cazul în care acest lucru nu este posibil valoarea justă minus costurile de vînzare se determină pentru un grup de active.

16. Grupurile de active trebuie identificate în mod consecvent, de la o perioadă de gestiune la alta, pentru acelaşi activ sau aceleaşi tipuri de active, cu excepţia cazurilor în care este justificată o modificare.

17. Dacă entitatea decide că, spre deosebire de perioadele anterioare, un activ aparţine unui alt grup de active sau constată că tipurile de active ce sînt componente ale unui grup de active au fost modificate, pct.47 al prezentului standard cere dezvăluirea informaţiilor cu privire la motivele modificării şi modalitatea precedentă şi prezentă de combinare a activelor în cadrul unui grup de active.

18. Valoarea justă minus costurile de vînzare trebuie estimată pentru cel mai mic grup de active identificabil care corespunde următoarelor cerinţe:

1) include activul pentru care se indică deprecierea; şi

2) permite determinarea valorii juste minus costurile de vînzare a grupului de active.

19. Valoarea justă minus costurile de vînzare se determină în baza contractelor de vînzare, informaţiilor de pe piaţa activă şi/sau altor informaţii credibile.

20. Valoarea justă minus costurile de vînzare se determină, de regulă, în baza unui contract de vînzare şi reprezintă suma care poate fi obţinută din comercializarea unui activ sau grup de active în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, informate şi independente, diminuată cu costurile de vînzare.

21. Valoarea justă minus costurile de vînzare se determină în baza informaţiilor de pe o piaţă activă în cazul în care nu există contracte de vînzare. Această valoare reprezintă preţul de piaţă al activului diminuat cu costurile de vînzare. Preţul de piaţă adecvat este, de regulă, preţul curent oferit la licitaţie. Cînd preţurile curente de licitaţie nu sînt disponibile, preţul celei mai recente tranzacţii poate servi pentru estimarea valorii juste minus costurile de vînzare (cu condiţia că nu s-a înregistrat nici o modificare semnificativă a mediului economic între data tranzacţiei şi data estimării).

22. Valoarea justă minus costurile de vînzare se determină în baza altor informaţii credibile în cazul în care nu există contracte de vînzare sau piaţă activă. Această valoare reprezintă suma pe care entitatea ar putea să o obţină, la data raportării, din vînzarea activului în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, informate şi independente, diminuată cu costurile de vînzare. Pentru determinarea acestei valori, entitatea va lua în considerare rezultatul tranzacţiilor recente cu active similare aferente activităţii economice.

Recunoaşterea şi evaluarea pierderii din depreciere

23. Pierderea din depreciere se recunoaşte în suma în care valoarea contabilă a activului depăşeşte valoarea sa justă minus costurile de vînzare. Pierderile din depreciere se reflectă într-un cont separat şi se contabilizează în funcţie de metoda evaluării ulterioare a activelor imobilizate aplicată de entitate.

[Pct.23 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

24. Pierderea din deprecierea unui activ evaluat la valoarea contabilă (la cost) se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a pierderilor din depreciere.

Exemplul 3. *O entitate deţine un activ al cărui cost de intrare constituie 60000 lei, iar suma amortizării acumulate la 31.12.201X este de 20000 lei. În conformitate cu politicile contabile ale entităţii, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea contabilă. La data raportării valoarea justă minus costurile de vînzare a activului este egală cu 30000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaşte la 31.12.201X pierderea din depreciere în sumă de 10000 lei [(60000 lei – 20000 lei) – 30000 lei] care se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi pierderilor din depreciere.

[Pct.24 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

25. Pierderea din deprecierea unui activ contabilizat la valoarea reevaluată se recunoaşte ca diminuare a surplusului de reevaluare a activului şi majorare a pierderilor din depreciere. Orice sumă a depăşirii pierderii din depreciere asupra surplusului de reevaluare a aceluiaşi activ, precum şi suma integrală a pierderii din depreciere, în cazul în care surplusul de reevaluare nu există, se recunoaşte ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a pierderilor din depreciere.

Exemplul 4. *O entitate deţine un activ evaluat conform politicilor contabile, la valoarea reevaluată. Valoarea contabilă a activului la 31.12.201X constituie 18000 lei, valoarea justă minus costurile de vînzare – 15000 lei. Surplusul din reevaluarea acestui activ este egal:*

varianta I – 4000 lei;

varianta II – zero;

varianta III – 2000 lei.

În baza datelor din exemplu, pierderea din deprecierea activului la 31.12.201X constituie 3000 lei (18000 lei – 15000 lei) care se contabilizează în felul următor:

varianta I: ca diminuare a surplusului din reevaluare a activului şi majorare a pierderilor din depreciere;

varianta II: ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a pierderilor din depreciere;

varianta III: o parte a pierderii din depreciere în sumă de 2000 lei – ca diminuare a surplusului din reevaluare a activului şi majorare a pierderilor din depreciere, restul pierderii din depreciere în sumă de 1000 lei (3000 lei – 2000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a pierderilor din depreciere.

[Pct.25 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

26. Suma pierderii din deprecierea unui grup de active se repartizează pentru a reduce valoarea contabilă a activelor din grup în următoarea ordine:

1) prin reducerea valorii contabile a fondului comercial, în cazul în care acesta există;

2) prin repartizarea sumei rămase a pierderii din depreciere între celelalte active ale grupului proporţional cu valoarea lor contabilă.

Exemplul 5. *O entitate la 31.12.201X dispune de un grup de active cu valoarea contabilă totală de 110000 lei, inclusiv: activul "A" – 60000 lei, activul "B" – 40000 lei, fondul comercial – 10000 lei. La data raportării valoarea justă minus costurile de vînzare a grupului de active constituie 80000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaşte la 31.12.201X o pierdere din depreciere în suma de 30000 lei (110000 lei – 80000 lei). În primul rînd valoarea contabilă a fondului comercial din componenţa grupului se reduce la zero, apoi restul

pierderii din depreciere în sumă de 20000 lei (30000 lei – 10000 lei) se repartizează între activele "A" şi "B" în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea pierderii din depreciere între activele grupului

(în lei)

Componentele grupului de active	Valoarea contabilă pînă la depreciere	Pierderea din depreciere	Valoarea contabilă după depreciere
Fondul comercial	10000	(10000)	–
Activul "A"	60000	(12000)	48000
Activul "B"	40000	(8000)	32000
Total pe grup	**110000**	**(30000)**	**80000**

27. Valoarea contabilă a oricărui activ (grup de active) după repartizarea şi recunoaşterea pierderii din depreciere nu trebuie să fie redusă sub cea mai mare sumă dintre valoarea justă minus costurile de vînzare şi zero. Suma pierderii din depreciere care în caz contrar ar fi fost alocată activului, trebuie să fie alocată în mod proporţional celorlalte active ale grupului.

28. În cazul în care suma estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decît valoarea contabilă a activului (grupului de active), se înregistrează o datorie numai dacă această recunoaştere este impusă de prevederile altui standard de contabilitate.

Exemplul 6. *O entitate dispune de un activ (carieră de nisip), a cărui valoare contabilă constituie 100000 lei. La determinarea costului de intrare a acestui activ nu a fost estimată suma cheltuielilor de restabilire a mediului. Entitatea a luat decizia privind abandonarea activului, totodată în conformitate cu modificările legislaţiei în vigoare fiind obligată să asigure restabilirea mediului. La testarea gradului de depreciere a activului s-au estimat cheltuielile de restabilire în sumă de 90000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaşte pierderea din depreciere a activului egală cu 190000 lei (100000 lei + 90000 lei) ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi:

- pierderilor din depreciere în sumă de 100000 lei;
- datoriilor (provizioanelor) în sumă de 90000 lei conform SNC "Capital propriu şi datorii".

[Exemplul 6 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

29. După recunoaşterea pierderii din deprecierea unui activ amortizabil, amortizarea aferentă activului trebuie ajustată şi calculată în perioadele viitoare în baza valorii contabile corectate (diminuate) a activului.

Exemplul 7. *O entitate la 31.12.201X dispune de un activ cu valoarea contabilă de 40000 lei şi durata de utilizare rămasă de 4 ani. Valoarea reziduală este estimată în sumă de 3000 lei, amortizarea se calculează prin metoda liniară. La data raportării entitatea a recunoscut pierderea din deprecierea activului în sumă de 5000 lei.*

În baza datelor din exemplu, după recunoaşterea pierderii din depreciere valoarea amortizabilă a activului este de 32000 lei (40000 lei – 5000 lei – 3000 lei). În perioadele următoare anului 201X entitatea calculează anual amortizarea activului în sumă de 8000 lei (32000 lei : 4 ani).

Reluarea pierderii din depreciere

Cerinţele generale aferente activului individual şi/sau grupului de active

30. Entitatea, trebuie să estimeze la fiecare dată de raportare, dacă există sau nu indici ce arată că pierderea din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ (grup de active) nu mai există sau s-a diminuat. În funcţie de sursa de informaţii se deosebesc indici interni şi externi privind dispariţia sau diminuarea pierderii din depreciere.

31. Indicii externi includ:

1) creşterea semnificativă a valorii de piaţă a activului în perioada de gestiune.

Exemplul 8. *O entitate dispune de un activ pentru care a recunoscut anterior o pierdere din depreciere. În perioada de gestiune preţurile de piaţă pentru active analogice au crescut semnificativ şi sînt în continuă creştere.*

În situaţia din exemplu, creşterea preţurilor de piaţă este un indice că activul nu mai trebuie să fie depreciat şi entitatea trebuie să estimeze valoarea lui justă minus costurile de vînzare.

2) modificări semnificative în perioada de gestiune cu efect favorabil asupra entităţii sau probabilitatea producerii unor astfel de modificări în viitorul apropiat în mediul tehnologic, economic, juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piaţa căreia îi este destinat activul.

Exemplul 9. *O entitate foloseşte în procesul de producere echipamentul tehnologic depreciat anterior. În perioada de gestiune entitatea şi-a schimbat sortimentul produselor prin retragerea unor produse care nu se bucură de cerere suficientă pe piaţa de desfacere şi prin introducerea în fabricaţie a unui produs nou pentru care există o cerere semnificativ mai mare.*

În situaţia din exemplu, valoarea justă minus costurile de vînzare a echipamentului tehnologic poate deveni mai mare.

3) alţi indici stabiliţi de entitate.

32. Indicii interni includ:

1) modificări semnificative în perioada de gestiune cu efect favorabil asupra entităţii, sau probabilitatea producerii unor astfel de modificări în viitorul apropiat, în ceea ce priveşte gradul sau modul în care activul este utilizat sau se aşteptă să fie utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate în perioada de gestiune pentru a îmbunătăţi şi a majora performanţa activului sau pentru a restructura activitatea în care activul este utilizat.

Exemplul 10. *O entitate dispune de un activ depreciat anterior pentru care la sfîrşitul perioadei de gestiune se recalculează valoarea justă minus costurile de vînzare deoarece:*

- s-au schimbat estimările entităţii în privinţa duratei de utilizare a activului (durata a fost majorată);

- a crescut performanţa (productivitatea) activului în urma investiţiilor efectuate (reconstruirilor, modernizărilor etc.);

- s-au micşorat considerabil costurile indirecte de producţie în urma introducerii regimului de economie din iniţiativa conducerii noi.

Condiţiile expuse în exemplu indică la majorarea valorii juste minus costurile de vînzare a activului depreciat anterior.

2) performanţa economică a activului conform raportărilor interne este sau va fi mai bună decît s-a prevăzut iniţial.

Exemplul 11. *În perioada de gestiune o entitate a implementat dispozitive moderne de măsurare şi proceduri noi de informare. Indicaţiile acestor dispozitive şi datele obţinute prin aplicarea procedurilor noi de informare confirmă faptul că performanţa activului depreciat este superioară celei estimate anterior.*

Un astfel de indice condiţionează necesitatea recalculării valorii juste minus costurile de vînzare a activului.

3) alţi indici stabiliţi de entitate.

33. Dacă există vreun indice similar celor menţionaţi în pct.31 şi 32 din prezentul standard, entitatea trebuie să estimeze valoarea justă minus costurile de vînzare a activului depreciat anterior.

34. Pierderea din depreciere recunoscută în perioadele de gestiune anterioare pentru un activ trebuie reluată numai dacă după recunoaşterea ultimei pierderi din depreciere s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea justă minus costurile de vînzare a activului. Într-o astfel de situaţie valoarea contabilă a activului urmează să fie majorată pînă la valoarea sa justă minus costurile de vînzare, cu excepţia situaţiei prevăzute la pct.36 din prezentul standard. Această creştere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere şi se contabilizează conform cerinţelor speciale aferente activului individual, grupului de active sau fondului comercial.

35. Modificările estimărilor utilizate la recunoaşterea deprecierii pot cuprinde orice modificare a mărimii elementelor componente a valorii juste sau a costurilor de vînzare.

Exemplul 12. *O entitate deţine un activ depreciat anterior. În perioada de gestiune s-au produs următoarele modificări: au crescut preţurile de piaţă pentru activele analogice, s-au efectuat investiţii în acest activ ce a majorat valoarea lui justă, au scăzut semnificativ estimările entităţii privind costurile de vînzare.*

În situaţia din exemplu, creşterea valorii juste minus costurile de vînzare a activului conduce la reluarea pierderii din depreciere.

Cerinţe speciale aferente activului individual, altul decît fondul comercial

36. Reluarea pierderii din depreciere a unui activ se recunoaşte în limita valorii contabile (după deducerea amortizării) care ar fi determinată cu condiţia dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în perioadele anterioare.

37. Reluarea pierderii din depreciere se înregistrează în funcţie de metoda evaluării ulterioare a activelor aplicată de entitate.

38. Reluarea pierderii din depreciere pentru un activ evaluat la valoarea contabilă (la cost) se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere şi majorare a veniturilor curente.".

[Pct.38 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Exemplul 13. *O entitate deţine un activ (obiect de mijloace fixe) al cărui valoare contabilă la 31.12.201X este de 80000 lei, durata de utilizare rămasă – 5 ani, valoarea reziduală fiind egală cu zero. În conformitate cu politicile contabile ale entităţii, evaluarea ulterioară a mijloacelor fixe se efectuează la cost, amortizarea se calculează prin metoda liniară.*

La 31.12.201X valoarea justă minus costurile de vînzare a activului constituie 70000 lei. În rezultat, se recunoaşte o pierdere din depreciere în sumă de 10000 lei (80000 lei – 70000 lei) şi în continuare se calculează amortizarea anuală a activului în sumă de 14000 lei (70000 lei : 5 ani).

La 31.12.201X+2, cînd valoarea contabilă a activului este de 42000 lei [70000 lei – (70000 lei : 5 ani) × 2 ani], se determină valoarea justă minus costurile de vînzare a activului care este egală cu 52000 lei. Valoarea contabilă care ar fi determinată cu condiţia dacă nici o pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută anterior, în acest caz constituie 48000 lei [80000 lei – (80000 lei : 5 ani) × 2 ani].

În baza datelor din exemplu, la 31.12.201X+2 entitatea recunoaşte o reluare a pierderii din depreciere în sumă de 6000 lei (48000 lei – 42000 lei) care se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere şi majorare a veniturilor curente.

[Exemplul 13 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

39. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ contabilizat la valoarea reevaluată se tratează ca surplus din reevaluare şi se contabilizează în conformitate cu SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" sau alt standard relevant. În cazul în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiaşi activ a fost recunoscută anterior ca cheltuieli curente, reluarea acestei pierderi din depreciere trebuie recunoscută ca venituri curente.
[Pct.39 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Exemplul 14. *Utilizînd datele exemplului 13, să presupunem că conform politicilor contabile ale entităţii, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea reevaluată.*

În baza datelor din exemplu, entitatea la 31.12.201X+2 contabilizează:

- reluarea pierderii din depreciere în sumă de 6000 lei (48000 lei – 42000 lei) – ca diminuare a pierderilor din depreciere şi majorare a veniturilor curente;
- surplusul din reevaluarea activului în sumă de 4000 lei (52000 lei – 48000 lei) – ca diminuare a pierderilor din depreciere şi majorare a capitalului propriu.

[Exemplul 14 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

40. După reluarea pierderii din depreciere a unui activ amortizabil, amortizarea aferentă acestui activ trebuie ajustată şi calculată în perioadele viitoare în baza valorii contabile corectate (majorate) a activului.

Exemplul 15. *O entitate deţine un activ depreciat anterior, valoarea contabilă a căruia este de 60000 lei, durata de funcţionare rămasă – 5 ani, valoarea reziduală fiind egală cu zero. Amortizarea activului se calculează prin metoda liniară. Pentru acest activ se recunoaşte reluarea pierderii din depreciere în sumă de 10000 lei.*

În baza datelor din exemplu, după reluarea pierderii din depreciere, entitatea calculează anual amortizarea activului în sumă de 14000 lei [(60000 lei + 10000 lei) : 5 ani].

Cerinţe speciale aferente grupului de active

41. Reluarea pierderii din depreciere pentru un grup de active trebuie repartizată între activele grupului, cu excepţia fondului comercial, în mod proporţional cu valorile contabile ale activelor respective. Aceste majorări ale valorilor contabile vor fi tratate ca reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele individuale recunoscute în conformitate cu pct.36 – 39 din prezentul standard.

42. La repartizarea reluării pierderii din depreciere aferente unui grup de active, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie să depăşească cea mai mică valoare dintre:

1) valoarea sa justă minus costurile de vînzare; şi

2) valoarea sa contabilă (după deducerea amortizării) care ar fi determinată dacă nici o pierdere din depreciere pentru acest activ nu ar fi fost recunoscută anterior.

Exemplul 16. *O entitate dispune de un grup depreciat de active, altele decît fondul comercial, informaţiile despre care sînt prezentate în tabelul 2.*

Tabelul 2

Informaţii aferente activelor grupului

(mii lei)

Componentele grupului de active	Valoarea contabilă	Valoarea contabilă ce ar fi determinată dacă grupul

		n-ar fi fost depreciat
Activul "A"	15000	20000
Activul "B"	5000	8000
Activul "C"	20000	32000
Total	**40000**	**60000**

Conform politicilor contabile, evaluarea ulterioară a activelor se efectuează la cost. Entitatea examinează posibilitatea reluării pierderii din depreciere pentru acest grup de active în suma totală de 30000 mii lei.

În baza datelor din exemplu, pentru fiecare activ din grup entitatea determină indicii prezentaţi în tabelul 3.

Tabelul 3

Informaţii privind reluarea pierderii din depreciere aferente activelor grupului

Componentele grupului	Cota activului în valoarea contabilă a grupului, %	Suma reluării pierderii din depreciere aferentă activului, mii lei	Valoarea contabilă majorată cu suma reluării pierderii din depreciere aferentă activului, mii lei	Depăşirea asupra valorii contabile ce ar fi fost determinată dacă grupul n-ar fi fost depreciat, mii lei	Suma reluării pierderii din depreciere pentru activ, mii lei
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6 = 3 – 5**
Activul "A"	37,5	11250	26250	6250	5000
Activul "B"	12,5	3750	8750	750	3000
Activul "C"	50,0	15000	35000	3000	12000
Total	**100,0**	**30000**	**70000**	**10000**	**20000**

Conform calculelor din tabel, reluarea pierderii din depreciere pentru grupul de active se recunoaşte în suma totală de 20000 mii lei şi se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere şi majorare a veniturilor curente.

Cerinţe speciale aferente fondului comercial

43. Valoarea justă a fondului comercial nu poate fi evaluată în mod direct deoarece acesta nu poate fi vîndut. În consecinţă, fondul comercial nu este testat pentru depreciere în mod separat de alte active, el este alocat acelor grupuri de active ale cumpărătorului care, după cum se aşteaptă, vor beneficia de o majorare a eficienţei rezultată din combinarea de întreprinderi în urma căreia a apărut fondul comercial, indiferent de faptul dacă alte active sau datorii ale entităţii cumpărate sînt incluse în aceste grupuri de active.

Exemplul 17. *Entitatea "A" confecţionează şi comercializează produse cosmetice. Pentru a-şi extinde aria de activitate entitatea "A" decide să cumpere entitatea "B", care este unul din principalii concurenţi ai ei. Scopul principal al acestei combinări de întreprinderi constă în intenţia entităţii "A" de a prelua clienţii entităţii "B". Entitatea "A" nu intenţionează să menţină şi să producă în continuare produsele cosmetice ale entităţii "B".*

În situaţia din exemplu, entitatea "A" urmează să aloce cea mai mare parte a fondului comercial ce rezultă din cumpărarea entităţii "B" grupurilor sale de active care, după cum se aşteaptă, vor beneficia din preluarea clienţilor entităţii "B".

44. Fondul comercial se testează pentru depreciere prin aplicarea regulilor stabilite în pct.6-22 din prezentul standard. Prin urmare, la fiecare dată de raportare entitatea trebuie să evalueze dacă există sau nu vreun indice al deprecierii fondului comercial. Pe lîngă analiza indicilor enumeraţi în pct.9-10 din prezentul standard, entitatea trebuie să ia în considerare următoarea informaţie:

1) a avut sau nu, de la data combinării de întreprinderi, entitatea care deţine fondul comercial, o performanţă mai mică decît s-a preconizat;

2) este sau nu, entitatea care deţine fondul comercial, restructurată, deţinută pentru vînzare sau abandonată;

3) au fost sau nu recunoscute pierderi din depreciere semnificative, pentru alte active ale entităţii care deţine fondul comercial.

45. Dacă există un indice al deprecierii fondului comercial, entitatea va recunoaşte şi evalua pierderile din depreciere prin aplicarea regulilor stabilite în pct.23-29 din prezentul standard.

46. Pierderea din deprecierea fondului comercial nu trebuie reluată într-o perioadă ulterioară.

Prezentarea informaţiilor

47. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind deprecierea activelor:

1) evenimentele şi circumstanţele care au condus la recunoaşterea sau reluarea fiecărei pierderii semnificative din depreciere;

2) informaţii ce au servit drept bază pentru determinarea valorii minus costurile de vînzare a activelor (grupurilor de active) depreciate;

3) descrierea grupelor de active depreciate (de exemplu, o linie de producţie, o secţie de fabricare a unor tipuri de produse concrete) şi modificările acestor grupuri pe parcursul perioadei de gestiune;

4) soldul pierderilor din depreciere la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune;

5) sumele pierderilor din depreciere recunoscute sau reluate în cursul perioadei de gestiune.

[Pct.47 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

48. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

49. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "CREANŢE ŞI INVESTIŢII FINANCIARE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 19 "Beneficiile angajaţilor", IAS 32 "Instrumente financiare: prezentare", IFRS 7 "Instrumente financiare: informaţii de furnizat", IAS "Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a creanţelor, investiţiilor financiare şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică tuturor creanţelor şi investiţiilor financiare pe termen lung şi scurt.

[Pct.3 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiţii

4. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Creanţe – drepturi ale entităţii ce decurg din tranzacţii sau evenimente trecute şi din stingerea cărora se aşteaptă intrări (majorări) de resurse care încorporează beneficii economice.

Investiţii financiare – active sub formă de valori mobiliare, cote de participaţie în capitalul social al altor entităţi şi alte investiţii deţinute de entitate în scopul exercitării controlului, obţinerii veniturilor sau altor beneficii economice.

Piaţa valorilor mobiliare – parte componentă a pieţei financiare unde are loc emisiunea şi circulaţia valorilor mobiliare.

Valoare justă – preţul de vînzare estimat al activului în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, independente şi bine informate.

Valoare contabilă – valoarea la care creanţele şi investiţiile financiare sînt recunoscute în situaţii financiare.

[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Reguli generale

5. Creanţele şi investiţiile financiare se recunosc ca active în baza contabilităţii de angajamente în cazul în care:

1) există o certitudine întemeiată că în urma stingerii creanţelor sau deţinerii investiţiilor entitatea va obţine beneficii economice viitoare;

2) valoarea creanţelor şi investiţiilor financiare poate fi evaluată în mod credibil.

6. Diferenţele de curs valutar şi de sumă aferente creanţelor şi investiţiilor financiare se contabilizează în conformitate cu prevederile SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă".

7. Creanţele şi investiţiile financiare se clasifică după următoarele criterii:

1) conţinut economic;

2) grad de afiliere al părţilor;

3) termene de achitare şi deţinere.

8. După conţinutul economic, creanţele şi investiţiile financiare se grupează în conformitate cu pct.16 şi 54 din prezentul standard.

9. După gradul de afiliere al părţilor, creanţele şi investiţiile financiare se divizează în creanţe şi investiţii financiare aferente părţilor afiliate şi neafiliate. Componenţa părţilor afiliate este stabilită în SNC "Părţi afiliate şi contracte de societate civilă". În componenţa creanţelor părţilor afiliate se evidenţiază creanţele aferente intereselor de participare.

[Pct.9 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

10. În funcţie de termenele de achitare şi deţinere, creanţele şi investiţiile financiare se divizează în curente şi pe termen lung. Creanţele şi investiţiile financiare se consideră curente dacă termenul de achitare (deţinere probabilă) nu depăşeşte 12

luni de la data raportării. În celelalte cazuri, creanţele şi investiţiile financiare se tratează ca creanţe şi investiţii financiare pe termen lung.

11. La data raportării, entitatea determină cota curentă a creanţelor şi investiţiilor financiare pe termen lung, care se înregistrează ca majorare a creanţelor şi investiţiilor financiare curente şi diminuare a creanţelor şi investiţiilor financiare pe termen lung.

Contabilitatea creanţelor

12. La recunoaşterea iniţială, creanţele se evaluează la valoarea nominală, inclusiv impozitele şi taxele calculate în conformitate cu legislaţia în vigoare (de exemplu, taxa pe valoarea adăugată, accize, alte impozite şi taxe).

13. Derecunoaşterea creanţelor poate fi efectuată prin stingerea acestora (de exemplu, încasarea numerarului, trecerea în cont (decontarea) avansurilor primite, compensarea datoriilor).

14. Stingerea creanţelor se contabilizează ca majorare a numerarului, costurilor, cheltuielilor sau diminuare a datoriilor şi diminuare a creanţelor.

15. În situaţiile financiare creanţele se reflectă la valoarea contabilă. Dacă la data raportării, suma mijloacelor încasate în urma stingerii unor creanţe depăşeşte valoarea recunoscută a acestora, diferenţa respectivă se înregistrează ca datorii.

16. Creanţele se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

1) creanţe comerciale;
2) avansuri acordate;
3) creanţe ale bugetului;
4) creanţe ale personalului;
5) alte creanţe.

Creanţe comerciale şi avansuri acordate

17. Creanţele comerciale cuprind creanţele privind bunurile vîndute, serviciile prestate şi lucrările executate.

18. Creanţele comerciale se contabilizează pe măsura livrării bunurilor, prestării serviciilor şi executării lucrărilor ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor după caz, a datoriilor curente.

Exemplul 1. *La 15 octombrie 201X o entitate a livrat cu achitare ulterioară 100 unităţi de produse la preţul de 500 lei/unitatea (fără TVA). Cota TVA constituie 20%.*

În baza datelor din exemplu, în octombrie 201X entitatea contabilizează:

- valoarea produselor livrate în sumă de 50000 lei (100 unităţi × 500 lei) – ca majorare concomitentă a creanţelor comerciale şi veniturilor curente;

- TVA aferentă livrării în sumă de 10000 lei (50000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a creanţelor comerciale şi datoriilor curente.

[Pct.18 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]
[Pct.18 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.166 din 28.11.2013, în vigoare 01.01.2014]

19. În cadrul operaţiunilor de intermediere (în baza contractului de mandat, comision etc.) creanţele comerciale se contabilizează, la valoarea totală ca majorare concomitentă a creanţelor şi datoriilor cu excepţia comisionului.

20. În cazul acceptării cambiilor creanţele comerciale includ:

1) creanţele privind bunurile livrate, serviciile prestate, lucrările executate care se contabilizează în modul stabilit în pct.18 din prezentul standard;

2) creanţele privind dobînzile care se contabilizează ca majorare a creanţelor şi veniturilor curente.

Exemplul 2. *În luna noiembrie 201X o entitate a livrat 200 unităţi de produse la preţul de 300 lei/unitatea (fără TVA). Suma TVA aferentă livrării constituie 12000 lei [(300 lei × 200 unităţi) × 20%]. În luna decembrie 201X entitate a acceptat o cambie*

emisă de către cumpărător pentru achitarea produselor livrate cu scadenţa 5 luni şi o dobîndă anuală de 10%. Dobînda se calculează lunar din suma totală a creanţelor.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- valoarea produselor livrate în sumă de 60000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor comerciale şi veniturilor curente;

- TVA aferentă livrării în sumă de 12000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor comerciale şi datoriilor curente;

în decembrie 201X:

- cambia emisă de cumpărător în sumă de 72000 lei (60000 lei + 12000 lei) – ca corespondenţă internă în cadrul creanţelor comerciale;

- dobînda lunară în sumă de 600 lei [(72000 lei × 10%) : 12 luni] – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

[Exemplu 2 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

21. Creanţele comerciale recunoscute iniţial se ajustează în cazul:

1) acordării reducerilor de preţ după vînzarea bunurilor/prestarea serviciilor;

2) acordării de bonusuri pentru îndeplinirea condiţiilor contractuale;

3) returnării bunurilor vîndute;

4) corectării erorilor etc.

22. Ajustarea creanţelor comerciale, cu excepţia corectării erorilor, se contabilizează:

1) în cazul în care recunoaşterea iniţială şi ajustarea creanţelor (fără TVA) au loc în aceiaşi perioadă de gestiune – ca stornare a creanţelor şi veniturilor curente;

2) în cazul în care recunoaşterea iniţială şi ajustarea creanţelor (fără TVA) au loc în perioade de gestiune diferite – ca majorare a cheltuielilor (pierderii) sau diminuare a provizioanelor şi diminuare a creanţelor curente;

3) indiferent de perioada de gestiune în care au avut loc recunoaşterea iniţială şi ajustarea creanţelor – ca stornare a creanţelor şi datoriilor curente la suma TVA aferentă creanţelor.

Exemplul 3. *În decembrie 201X o entitate a vîndut 20000 kg de produse la un preţ de 12 lei/kg, inclusiv TVA – 20%, costul cărora constituie 8 lei/kg. La recepţionarea acestora de către cumpărător au fost depistate 5000 kg de produse necalitative, fiind înaintată o reclamaţie vînzătorului. După recunoaşterea reclamaţiei de către vînzător, produsele necalitative au fost returnate:*

varianta I – în luna decembrie 201X;

varianta II – în luna ianuarie 201X+1.

Stingerea creanţelor a fost efectuată în luna mai 201X+1.

În baza datelor din exemplu, entitatea – vînzător contabilizează:

varianta I:

în decembrie 201X:

- valoarea produselor vîndute în sumă de 200000 lei (20000 kg × 10 lei) – ca majorare concomitentă a creanţelor comerciale şi veniturilor curente;

- TVA aferentă vînzării în sumă de 40000 lei (200000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a creanţelor comerciale şi datoriilor curente;

- valoarea de vînzare (fără TVA) a produselor returnate în sumă de 50000 lei (5000 kg × 10 lei) – ca stornare a creanţelor comerciale şi veniturilor curente;

- TVA aferentă valorii produselor returnate în sumă de 10000 lei (50000 lei × 20%) – ca stornare a creanţelor comerciale şi datoriilor curente;

în mai 201X+1:

- stingerea creanţelor comerciale în sumă de 180000 lei [(200000 lei + 40000 lei) – (50000 lei + 10000 lei)] – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor comerciale.

varianta II:

în decembrie 201X:

- valoarea produselor vîndute în sumă de 200000 lei (20000 kg × 10 lei) – ca majorare concomitentă a creanţelor comerciale şi veniturilor curente;

- TVA aferentă vînzării în sumă de 40000 lei (200000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a creanţelor comerciale şi datoriilor curente;

în ianuarie 201X+1:

- diferenţa dintre valoarea de vînzare şi costul produselor returnate în sumă de 10000 lei [5000 kg × (10 lei – 8 lei)] – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a creanţelor comerciale;

- TVA aferentă valorii produselor returnate în sumă de 10000 lei (50000 lei × 20%) – ca stornare a creanţelor comerciale şi datoriilor curente;

- costul produselor returnate de la cumpărător în sumă de 40000 lei (5000 kg × 8 lei) – ca majorare a stocurilor şi diminuare a creanţelor comerciale;

în mai 201X+1:

- stingerea creanţelor comerciale în sumă de 180000 lei [(200000 lei + 40000 lei) – (10000 lei + 10000 lei + 40000 lei)] – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor comerciale.

23. Corectarea erorilor anilor precedenţi se contabilizează ca diminuare (majorare) concomitentă a corecţiilor rezultatelor financiare ale anilor precedenţi şi creanţelor curente.

24. Avansurile acordate reprezintă plăţile efectuate în contul procurării ulterioare a bunurilor, serviciilor, lucrărilor şi se contabilizează ca majorare a creanţelor curente şi diminuare a numerarului. În cadrul avansurilor acordate pe termen lung şi scurt se evidenţiază avansurile acordate pentru imobilizări necorporale şi corporale şi pentru stocuri care se prezintă în situaţiile financiare, respectiv, în componenţa activelor imobilizate şi circulante indiferent de termenul de achitare a avansurilor.

[Pct.24 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

25. Trecerea în cont a avansurilor acordate se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor şi creanţelor.

26. Restituirea avansurilor acordate şi neutilizate se contabilizează ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor.

Creanţe ale bugetului

27. Creanţele bugetului includ: impozitele şi taxele achitate în avans/rate, sumele plătite în plus la buget, diferenţa dintre suma TVA trecută în cont şi calculată, suma TVA aferentă avansurilor primite, impozitele indirecte spre restituire, alte creanţe ale bugetului în conformitate cu legislaţia în vigoare.

28. Creanţele bugetului se contabilizează ca majorare a creanţelor şi diminuare a numerarului sau majorare a datoriilor curente.

Exemplul 4. *În conformitate cu politicile contabile, entitatea achită impozitul pe venit trimestrial în rate prin metoda achitării în rate a impozitului ce urma a fi plătit pentru anul precedent. În anul 201X-1 impozitul pe venit calculat şi declarat a constituit 100000 lei. În luna martie 201X entitatea a achitat în avans 25000 lei (rata pentru trimestrul I – 100000 lei : 4 trimestre), celelalte trei rate trimestriale au fost achitate în termenele prevăzute de legislaţia în vigoare. Mărimea efectivă a impozitul pe venit pentru anul 201X constituie 118000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în trimestrele I – IV anul 201X:

- impozitul pe venit achitat în rate în sumă de 100000 lei (25000 lei × 4 trimestre) – ca majorare a creanţelor curente şi diminuare a numerarului;

la 31 decembrie 201X:

- mărimea efectivă a impozitului pe venit în sumă de 118000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor (privind impozitul pe venit) şi datoriilor curente;

- trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în rate în sumă de 100000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor şi creanţelor curente.

Creanţe ale personalului

29. Creanţele personalului cuprind: avansurile acordate în contul salariului, sumele acordate titularilor de avans, creanţele privind recuperarea prejudiciului material, alte creanţe ale personalului.

30. Creanţele personalului privind avansurile acordate în contul salariului apar în urma plăţii în avans a salariului şi se contabilizează ca majorare a creanţelor personalului şi diminuare a numerarului.

31. Creanţele privind sumele acordate titularilor de avans se contabilizează ca majorare a creanţelor personalului şi diminuare a numerarului.

32. Creanţele personalului privind recuperarea prejudiciului material se contabilizează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor sau datoriilor curente. În conformitate cu politicile contabile, ţinînd cont de pragul de semnificaţie suma prejudiciului material care urmează a fi recuperat în perioadele viitoare poate fi înregistrată ca venituri anticipate cu decontarea ulterioară la venituri curente.

Alte creanţe

33. Alte creanţe cuprind: creanţele privind recuperarea pierderilor, creanţele privind reclamaţiile înaintate şi recunoscute, creanţele organelor de asigurări sociale şi medicale etc.

34. Creanţele privind recuperarea pierderilor includ despăgubirile care urmează a fi achitate de către companiile de asigurări, recompensele calculate şi recunoscute de către organele de stat, recompensele recunoscute de către alte entităţi/persoane sau stabilite prin hotărîri ale instanţei de judecată. Aceste creanţe se contabilizează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

35. Creanţele privind reclamaţiile înaintate şi recunoscute includ reclamaţiile calculate, recunoscute şi neachitate de către organele de stat şi alte entităţi şi se contabilizează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

Exemplul 5. *În luna noiembrie 201X entitatea "A" a înaintat o reclamaţie (privind sancţiunile calculate conform condiţiilor contractuale) în sumă de 8000 lei entităţii "B" care nu a recunoscut reclamaţia. În luna mai 201X+1 entitatea "A" a obţinut hotărîrea instanţei de judecată privind satisfacerea parţială a reclamaţiei înaintate în sumă de 5000 lei care a fost încasată în luna iunie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu, entitatea "A" contabilizează:

în noiembrie 201X:

- reclamaţia înaintată şi nerecunoscută în sumă de 8000 lei – în contul extrabilanţier;

în mai 201X+1:

- creanţele privind reclamaţiile înaintate şi recunoscute în sumă de 5000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- decontarea reclamaţiei în sumă de 8000 lei din contul extrabilanţier;

în iunie 201X+1:

- stingerea creanţelor privind reclamaţiile în sumă de 5000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente.

Creanţe compromise

36. Creanţele se consideră compromise în cazuri în care termenul de prescripţie prevăzut de legislaţia în vigoare a expirat sau cumpărătorul (clientul) se află în situaţie financiară nefavorabilă (creanţele nu au acoperire garantată şi nu pot fi încasate). Recunoaşterea creanţelor drept compromise are loc în baza documentelor care confirmă apariţia circumstanţei respective.

37. În conformitate cu politicile contabile, creanţele compromise pot fi contabilizate prin:

1) metoda directă, sau

2) metoda provizioanelor (corecţiilor).

38. În cazul aplicării metodei directe, creanţele compromise se decontează la cheltuieli curente în perioada de gestiune în care au fost recunoscute drept compromise. Decontarea creanţelor compromise se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a creanţelor curente.

Exemplul 6. *În luna decembrie 201X în urma inventarierii o entitate a depistat creanţe cu termenul de prescripţie expirat în sumă de 36000 lei. Entitatea nu este înregistrată ca plătitor de TVA şi nu constituie corecţii privind creanţele compromise. În conformitate cu rezultatele inventarierii conducătorul entităţii a luat decizia de a deconta creanţele cu termenul de prescripţie expirat.*

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X entitatea contabilizează decontarea creanţelor compromise în sumă de 36000 lei ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a creanţelor curente.

39. Restabilirea creanţelor compromise decontate anterior la cheltuieli curente se contabilizează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente şi, după caz, a datoriilor curente.

[Pct.39 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

40. Metoda provizioanelor (corecţiilor) poate fi aplicată pentru ajustarea creanţelor comerciale. Corecţiile se constituie pe măsura vînzării bunurilor sau prestării serviciilor în termenele prevăzute de politicile contabile (lunar, trimestrial, anual) şi se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi corecţiilor privind creanţele compromise.

41. Mărimea corecţiilor privind creanţele compromise poate fi determinată:

1) pe fiecare creanţă reieşind din mărimea absolută a creanţelor compromise;

2) pe grupe de creanţe în funcţie de termenul de achitare expirat al acestora;

3) pe creanţe în totalitate reieşind din volumul vînzărilor nete în perioada de gestiune şi cota pierderilor aferente creanţelor compromise;

4) în alt mod prevăzut în politicile contabile.

42. Pentru determinarea mărimii provizioanelor (corecţiilor) pe fiecare creanţă se analizează solvabilitatea fiecărui debitor şi posibilitatea îndeplinirii integrale sau parţiale a obligaţiilor financiare de către acesta.

Exemplul 7. *La 20 mai 201X o entitate a vîndut unui cumpărător produse în valoare de 30000 lei. Termenul de achitare conform contractului – 20 iunie 201X. În termenul stabilit creanţele nu au fost achitate din motivul insolvabilităţii cumpărătorului.*

În baza datelor din exemplu, la data raportării entitatea contabilizează constituirea provizioanelor în sumă de 30000 lei ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi corecţiilor privind creanţele compromise.

43. Pentru determinarea mărimii corecţiilor pe grupe de creanţe este necesară clasificarea acestora după termenul de achitare expirat şi stabilirea cotei creanţelor compromise aferente fiecărei grupe. Cota creanţelor compromise se calculează în baza datelor din conturile analitice ale perioadelor precedente (de exemplu, 3-5 ani).

Mărimea corecţiilor se determină prin aplicarea cotei creanţelor compromise la soldul creanţelor din fiecare grupă.

Exemplul 8. *O entitate dispune de următoarele date privind creanţele comerciale grupate după termenul de achitare expirat.*

Tabelul 1

Situaţia creanţelor la 31.12.201X
(determinarea grupelor)

Cumpărătorul	Soldul creanţelor comerciale, lei	Termenul de achitare expirat				
		1 – 30 zile	31 – 60 zile	61 – 90 zile	91 – 120 zile	peste 120 zile
"A"	36000		36000			
"B"	90000			90000		
"C"	240000	154000	86000			
"D"	52000				52000	
Alţi cumpărători	784000	360000	278000	80000	40000	26000
Total	**1202000**	**514000**	**400000**	**170000**	**92000**	**26000**
Cota creanţelor compromise, %	x	1	3	10	30	50

În baza datelor din tabelul 1 se determină corecţiile privind creanţele compromise.

Tabelul 2

Situaţia creanţelor compromise la 31.12.201X
(determinarea corecţiilor privind creanţele compromise)

Termenul de achitare expirat	Soldul creanţelor comerciale, lei	Cota creanţelor compromise, %	Corecţii privind creanţele compromise, lei
A	**1**	**2**	**3 = 1 × 2 : 100**
1 – 30 zile	514000	1	5140
31 – 60 zile	400000	3	12000
61 – 90 zile	170000	10	17000
91 – 120 zile	92000	30	27600
Peste 120 zile	26000	50	13000
Total	**1202000**	**x**	**74740**

[Tabelul 2 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

În baza datelor din exemplu, mărimea corecţiilor privind creanţele compromise în sumă de 74740 lei se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi corecţiilor privind creanţele compromise.

44. Corecţiile privind creanţele compromise determinate în conformitate cu prevederile pct.42-43 din prezentul standard, se ajustează cu diferenţele dintre mărimea corecţiilor calculate şi soldul neutilizat al acestora conform datelor contabilităţii.

Exemplul 9. *O entitate dispune de următoarele date analitice privind creanţele pentru anul 201X (tabelul 3). În conformitate cu politicile contabile corecţiile privind creanţele compromise se stabilesc în baza mărimii absolute a creanţelor compromise. Soldul neutilizat al corecţiilor privind creanţele compromise la 1 ianuarie 201X constituie 125900 lei.*

Tabelul 3

Situaţia creanţelor la 31.12 201X

Cumpărătorul	Soldul creanţelor comerciale, lei	Soldul creanţelor compromise, lei
"A"	450000	37500
"B"	320000	56000
"C"	200000	200000
Total	**970000**	**293500**

În baza datelor din exemplu, corecţiile privind creanţele compromise calculate (293500 lei) se ajustează şi se contabilizează în sumă de 167600 lei (293500 lei – 125900 lei) ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi corecţiilor privind creanţele compromise.

45. Mărimea corecţiilor pe creanţe în totalitate, se determină prin produsul dintre cota medie a creanţelor compromise şi volumul vînzărilor nete. Volumul vînzărilor nete reprezintă veniturile din vînzările în credit (cu plată ulterioară) ajustate cu valoarea bunurilor returnate şi/sau cu suma reducerii de preţuri aferente vînzării. Cota medie a creanţelor compromise se calculează ca raportul dintre suma efectivă a pierderilor aferente creanţelor compromise în perioadele de gestiune precedente (de exemplu, 3-5 ani) şi volumul vînzărilor nete în aceeaşi perioadă.

Exemplul 10. *În anul 201X volumul vînzărilor unei entităţi a constituit 2810000 lei, iar valoarea bunurilor returnate – 50000 lei*. *Mărimea corecţiilor privind creanţele compromise se determină la finele anului în baza datelor privind volumul vînzărilor nete şi pierderile aferente creanţelor compromise pentru 3 ani precedenţi.*

Tabelul 4

Volumul vînzărilor nete şi pierderi aferente creanţelor compromise

Anii	Volumul vînzărilor nete, lei	Pierderi aferente creanţelor compromise, lei
201X–3	2250000	85000
201X–2	2520000	72000
201X–1	3050000	92000
Total	**7820000**	**249000**

Conform datelor din exemplu, cota medie a creanţelor compromise constituie 3,18% (249000 lei : 7820000 lei × 100%). Corecţiile privind creanţele compromise – 87768 lei [(2810000 lei – 50000 lei) × 3,18%] la 31 decembrie 201X se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi corecţiilor privind creanţele compromise.

46. În cazul aplicării metodei corecţiilor, decontarea creanţelor compromise se contabilizează ca diminuare concomitentă a corecţiilor privind creanţele compromise şi creanţelor comerciale. Dacă suma corecţiilor constituite este mai mică decît suma decontată, diferenţa se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi corecţiilor privind creanţele compromise.

47. Restabilirea creanţelor decontate anterior ca compromise pe seama corecţiilor se contabilizează ca majorare concomitentă a creanţelor şi corecţiilor privind creanţele compromise.

48. Mărimea corecţiilor privind creanţele compromise se ajustează la determinarea valorii contabile a creanţelor comerciale.

49. În cazul trecerii de la metoda corecţiilor la metoda directă de contabilizare a creanţelor compromise, soldul corecţiilor se decontează prin diminuarea corecţiilor privind creanţele compromise şi majorarea veniturilor curente.

Contabilitatea investiţiilor financiare

50. Investiţiile financiare se evaluează iniţial la costul de intrare, componenţa căruia diferă în funcţie de tipul şi modalitatea de intrare a investiţiilor.

51. Dividendele şi dobînzile calculate pentru investiţiile financiare se recunosc ca venituri şi se contabilizează în conformitate cu prevederile SNC "Venituri".

52. Costurile aferente deservirii investiţiilor financiare (de exemplu, comisioanele, serviciile brokerilor şi alte costuri de deservire) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a numerarului, creanţelor şi majorare a datoriilor curente.

53. Reclasificarea investiţiilor financiare se efectuează după necesitate, luînd în considerare modificarea termenelor de deţinere probabilă a investiţiilor, termenelor de achitare şi alţi factori.

54. Investiţiile financiare se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

1) valori mobiliare şi cote de participaţie;

2) alte investiţii financiare.

Valori mobiliare şi cote de participaţie

55. Valorile mobiliare reprezintă titluri financiare care certifică dreptul patrimonial al deţinătorului sau dreptul împrumutătorului – posesor de document faţă de emitentul acestora.

56. Valorile mobiliare includ:

1) acţiunile – titluri de capital sub formă de certificate sau înscrieri în contul personal care confirmă dreptul deţinătorilor săi (acţionarilor) de a participa la conducerea societăţii pe acţiuni, de a primi dividende, precum şi o parte din patrimoniul societăţii în cazul lichidării acesteia;

2) obligaţiunile – titluri de creanţe care acordă deţinătorilor (obligatarilor) dreptul de a primi în termenul stabilit valoarea nominală a obligaţiunilor şi venitul sub formă de dobîndă aferentă acestora;

3) alte valori mobiliare – titluri de creanţe sub formă de:

a) bonuri de trezorerie, care reprezintă valori mobiliare de stat emise cu scont şi răscumpărate la valoarea lor nominală, avînd termenul de circulaţie pînă la un an;

b) certificate bancare, care confirmă dreptul deţinătorilor de a primi, la expirarea termenului fixat, numerarul depus şi o anumită dobîndă.

57. Costul de intrare al valorilor mobiliare include preţul de procurare (sau valoarea justă a altei forme de compensare acordate) şi costurile aferente procurării (de exemplu, comisioanele şi onorariile achitate consultanţilor, brokerilor şi dealerilor, taxele prevăzute de legislaţia în vigoare, alte costuri tranzacţionale).

58. Costul de intrare al valorilor mobiliare se contabilizează ca majorare a investiţiilor financiare şi diminuare a numerarului, creanţelor curente, capitalului nevărsat sau neînregistrat şi/sau majorare a datoriilor, veniturilor curente.

Exemplul 11. *O entitate prin intermediul unei companii de brokeri a procurat 300 de acţiuni la preţul de 80 lei/acţiunea, valoarea nominală fiind de 75 lei/acţiunea. Costurile aferente procurării acţiunilor au constituit 1800 lei.*

La momentul iniţierii tranzacţiei pentru procurarea acţiunilor şi achitarea serviciilor de brokeraj entitatea a transferat companiei de brokeri numerar în sumă de 25800 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- virarea numerarului pentru efectuarea tranzacţiilor cu valori mobiliare în sumă de 25800 lei – ca majorare a creanţelor curente şi diminuare a numerarului;

- valoarea acţiunilor la preţul de procurare în sumă de 24000 lei (300 acţiuni × 80 lei/acţiune) – ca majorare a investiţiilor financiare şi diminuare a creanţelor curente;

- costurile aferente procurării acţiunilor în sumă de 1800 lei – ca majorare a investiţiilor financiare şi diminuare a creanţelor curente.

59. Costul de intrare al valorilor mobiliare sub formă de obligaţiuni (cu excepţia celor cotate pe piaţa financiară) se ajustează în cazul în care costul de intrare nu coincide cu valoarea nominală a acestora (valoarea declarată care urmează a fi plătită la scadenţă).

60. Diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea nominală a obligaţiunilor se amortizează prin metoda liniară pe măsura calculării dobînzii sau în alt mod stabilit în politicile contabile şi se contabilizează astfel:

1) pentru valorile mobiliare cu scont (procurate la un preţ mai mic decît valoarea nominală) – ca majorare concomitentă a investiţiilor financiare şi veniturilor curente;

2) pentru valorile mobiliare cu primă (procurate la un preţ mai mare decît valoarea nominală) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a investiţiilor financiare.

Exemplul 12. *La 1 iulie 201X o entitate, prin intermediul băncii licenţiate, a procurat contra numerar 300 de obligaţiuni cu scont la preţul 95 lei/obligaţiunea. Valoarea nominală – 100 lei/obligaţiunea, iar dobînda fixă anuală – 10%. Serviciile de brokeraj prestate de bancă constituie 342 lei. Termenul de deţinere al obligaţiunilor – 5 ani. Dobînda se achită de 2 ori pe an: la 30 iunie şi 31 decembrie.*

Conform politicilor contabile diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea nominală se decontează concomitent cu calcularea dobînzilor.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în iulie 201X:

- valoarea obligaţiunilor la preţul de procurare în sumă de 28500 lei (300 obligaţiuni × 95 lei) – ca majorare a investiţiilor financiare şi diminuare a numerarului;

- serviciile de brokeraj achitate în sumă de 342 lei – ca majorare a investiţiilor financiare şi diminuare a numerarului;

în decembrie 201X:

- dobînda semestrială în sumă de 1500 lei [(300 obligaţiuni × 100 lei) × 0,1 : 2 semestre] – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea nominală a obligaţiunilor aferentă perioadei de calculare a dobînzii în sumă de 115,80 lei [(300 obligaţiuni × 100 lei) – (300 obligaţiuni × 95 lei + 342 lei) : 5 ani : 2 semestre] – ca majorare concomitentă a investiţiilor financiare şi veniturilor curente.

[Exemplu 12 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

61. În cazul în care costul de intrare al obligaţiunilor include dobînzile calculate şi neachitate, suma dobînzilor aferentă perioadei de pînă la procurarea obligaţiunilor diminuează costul de intrare al acestora. Dobînzile aferente perioadei de după

procurarea obligaţiunilor se contabilizează în conformitate cu prevederile SNC "Venituri".

62. La data raportării valorile mobiliare se evaluează:

1) la costul de intrare – valorile mobiliare neadmise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată al căror cost de intrare nu s-a modificat semnificativ în perioada de gestiune;

2) la costul ajustat – valorile mobiliare sub formă de obligaţiuni al căror cost de intrare diferă de valoarea nominală a acestora;

3) la valoarea justă – valorile mobiliare admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, cu excepţia entităţilor care întocmesc situaţii financiare prescurtate care evaluează aceste valori mobiliare în conformitate cu subpct.1) şi 2).

[Pct.62 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

63. Diferenţa dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) şi valoarea justă a valorilor mobiliare cotate pe piaţa financiară se contabilizează astfel:

1) în cazul micşorării valorii contabile – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a investiţiilor financiare;

2) în cazul majorării valorii contabile – ca majorare concomitentă a investiţiilor financiare şi veniturilor curente.

Exemplul 13. *Costul de intrare al acţiunilor procurate de către o entitate constituie 34500 lei (345 acţiuni × 100 lei/acţiunea). Conform situaţiei din 31 decembrie 201X cursul bursier al acţiunilor a constituit:*

- varianta I – 95 lei/acţiunea;

- varianta II – 107 lei/acţiunea.

În baza datelor din exemplu, la 31.12.201X entitatea contabilizează diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea justă a acţiunilor:

varianta I: în sumă de 1725 lei [(95 lei – 100 lei) × 345 acţiuni] – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a investiţiilor financiare;

varianta II: în sumă de 2415 lei [(107 lei – 100 lei) × 345 acţiuni] – ca majorare concomitentă a investiţiilor financiare şi veniturilor curente.

64. La fiecare dată de raportare entitatea determină dacă există sau nu temei pentru deprecierea valorilor mobiliare, cu excepţia celor evaluate la valoarea justă. Drept criterii pentru depreciere pot servi:

1) dificultăţile financiare semnificative a emitentului valorilor mobiliare;

2) dispariţia pieţei financiare pentru valorile mobiliare respective;

3) nerespectarea de către emitent a clauzelor contractuale privind plata dividendelor şi dobînzilor; sau

4) alte informaţii relevante de care dispune entitatea.

65. În cazul în care se constată necesitatea deprecierii valorilor mobiliare, acestea se evaluează la valoarea justă minus costurile probabile de vînzare. Dacă valoarea contabilă a valorilor mobiliare depăşeşte valoarea justă minus costurile probabile de vînzare entitatea recunoaşte pierderea din depreciere.

66. Pierderile din deprecierea valorilor mobiliare se contabilizează într-un cont separat şi se reflectă ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a pierderilor din deprecierea investiţiilor financiare.

[Pct.66 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67. În cazul în care temeiurile pentru deprecierea valorilor mobiliare îşi pierd relevanţa (de exemplu, s-a îmbunătăţit situaţia financiară a emitentului sau obligatarului, există piaţa financiară respectivă) pierderile din depreciere trebuie reluate şi

contabilizate ca diminuare a pierderilor din deprecierea investiţiilor financiare şi majorare a veniturilor curente.
[Pct.67 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

68. Ieşirea valorilor mobiliare are loc în urma vînzării, stingerii, transmiterii cu titlu gratuit etc. şi se decontează la valoarea contabilă care se determină pe fiecare titlu aparte sau pe grupe de valori mobiliare cu acelaşi emitent. Valorile mobiliare care au acelaşi emitent şi care au fost înregistrate în contabilitate la date şi costuri de intrare diferite, la ieşire se evaluează în conformitate cu politicile contabile, după metoda costului mediu ponderat sau metoda FIFO (primul intrat – primul ieşit).

69. Valoarea contabilă a valorilor mobiliare ieşite se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a investiţiilor financiare. Pierderile din deprecierea valorilor mobiliare ieşite se decontează la venituri curente.
[Pct.69 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

70. Veniturile din ieşirea valorilor mobiliare se contabilizează ca majorare concomitentă a numerarului, creanţelor şi veniturilor curente.

71. Costurile aferente ieşirii valorilor mobiliare (de exemplu, serviciile de consultanţă, comisioanele achitate brokerilor) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a numerarului, creanţelor curente sau majorare a datoriilor curente.

Exemplul 14. *O entitate a vîndut 100 de obligaţiuni, valoarea de vînzare a cărora constituie 30000 lei, iar valoarea contabilă – 26000 lei. Costurile aferente vînzării care urmează a fi achitate includ serviciile de consultanţă în sumă de 350 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- valorea contabilă a obligaţiunilor vîndute în sumă de 26000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a investiţiilor financiare;
- valoarea de vînzare a obligaţiunilor în sumă de 30000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;
- costurile aferente vînzării obligaţiunilor în sumă de 350 lei – ca majorare a cheltuielilor şi datoriilor curente.

72. Cotele de participaţie reprezintă drepturi sub formă de părţi sociale sau alte participaţii deţinute de entitate în capitalul social al altor entităţi.

73. Mărimea cotelor de participaţie se negociază între asociaţi şi se reflectă în actele de constituire ale entităţii în care investitorul deţine astfel de cote.

74. Cotele de participaţie se prezintă în situaţiile financiare la costul de intrare.

75. Intrarea şi ieşirea cotelor de participaţie, precum şi veniturile din aceste cote se contabilizează în modul stabilit în pct.50, 51, 58, şi 69-71 din prezentul standard.

Exemplul 15. *În luna ianuarie 201X entitatea "A" a depus 18000 lei ca cotă parte în capitalul social al entităţii "B". În luna februarie 201X+1 entitatea "B" a repartizat profitul anului 201X, inclusiv entităţii "A" în sumă de 3000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea "A" contabilizează:

în ianuarie 201X:

- cota de participaţie în capitalul social al entităţii "B" în sumă de 18000 lei – ca majorare a investiţiilor financiare şi diminuare a numerarului;

în februarie 201X+1:

- venitul obţinut din cota de participaţie în sumă de 3000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

[Pct.75 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

75[1]. Acţiunile şi cotele de participaţie deţinute în părţile afiliate se evidenţiază separat şi se contabilizează în modul stabilit în pct.55–75 de prezentul standard.
[Pct.75[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Alte investiţii financiare

76. Alte investiţii financiare includ împrumuturile acordate, depozitele bancare etc. În componenţa împrumuturilor acordate pe termen lung şi scurt se evidenţiază împrumuturile acordate părţilor afiliate şi împrumuturile aferente intereselor de participare.

[Pct.76 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

77. Împrumuturile acordate reprezintă mijloace acordate de entitate în numerar sau în natură altor persoane juridice sau fizice în baza contractelor de împrumut. Împrumuturile acordate se contabilizează ca majorare a investiţiilor financiare şi diminuare a numerarului sau altor active (în cazul acordării împrumuturilor în natură).

78. Rambursarea împrumuturilor acordate anterior se contabilizează ca majorare a numerarului, altor active circulante (în cazul acordării împrumuturilor în natură) şi diminuare a investiţiilor financiare.

Exemplul 16. *În luna ianuarie 201X o entitate a acordat un împrumut în sumă de 50000 lei pe un termen de 9 luni cu o dobîndă de 15% anual. Conform condiţiilor contractuale dobînda se calculează şi se achită la finele fiecărui trimestru.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- împrumutul acordat în sumă de 50000 lei – ca majorare a investiţiilor financiare curente şi diminuare a numerarului;
- dobîndă trimestrială calculată în sumă de 1875 lei [(50000 lei × 15%) : 4] – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;
- dobîndă trimestrială încasată în sumă de 1875 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;
- împrumutul rambursat în sumă de 50000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a investiţiilor financiare curente.

79. Împrumuturile acordate în natură se consideră investiţii financiare dacă la expirarea termenului acestora sînt respectate cerinţele legislaţiei în vigoare (de exemplu, în cazul în care nu se restituie activele prevăzute în contract sau valoarea activelor care urmează a fi restituite se recuperează în numerar).

80. Depozitele bancare reprezintă depuneri de numerar în instituţiile financiare la termen (pentru o perioadă fixă de timp) sau la vedere (fără fixarea termenului de plasare) în scopul obţinerii venitului sub formă de dobînzi. Deschiderea depozitelor bancare se contabilizează ca majorare a investiţiilor financiare şi diminuare a numerarului.

81. Închiderea depozitelor bancare se contabilizează ca majorare a numerarului şi diminuare a investiţiilor financiare.

Prezentarea informaţiilor

82. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind:

1) creanţele:

a) valoarea contabilă a fiecărei grupe de creanţe la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune;

b) cota curentă a creanţelor pe termen lung;

[Lit.c) abrogată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

d) mărimea creanţelor compromise înregistrate şi decontate în perioada de gestiune;

e) mărimea provizioanelor (corecţiilor) privind creanţele compromise la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune;

2) investiţiile financiare:

a) valoarea contabilă a fiecărei grupe de investiţii la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune;

b) diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea nominală a obligaţiunilor decontată la cheltuieli sau venituri curente;

c) diferenţa dintre costul de intrare (valoarea contabilă) şi valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată, decontată la cheltuieli sau venituri curente;

c^1) pierderile din deprecierea valorilor mobiliare recunoscute şi reluate în perioada de gestiune;

[Lit.d) abrogată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

e) cota curentă a investiţiilor financiare pe termen lung;

f) valoarea investiţiilor financiare reclasificate din investiţiile financiare curente în investiţiile financiare pe termen lung.

[Pct.82 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

83. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

84. La data intrării în vigoare a prezentului standard entitatea decontează:

1) diferenţele de reevaluare a investiţiilor financiare pe termen lung (reducerea şi ecartul de evaluare) – la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi;

2) majorarea/diminuarea valorii investiţiilor pe termen lung – la investiţiile financiare pe termen lung;

3) diminuarea valorii investiţiilor curente – la investiţiile financiare curente.

Data intrării în vigoare

85. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "STOCURI"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 2 "Stocuri".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a stocurilor şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor stocurilor, cu excepţia:

1) producţiei în curs de execuţie aferente contractelor de construcţie (SNC "Contracte de construcţii");

2) activelor biologice legate de activitatea agricolă şi de producţia agricolă în momentul recoltării (SNC "Particularităţile contabilităţii în agricultură").

4. Prezentul standard nu se aplică la evaluarea stocurilor deţinute de:

1) producătorii de produse agricole şi forestiere, de minereuri şi alte substanţe minerale conexe în cazul în care acestea sînt evaluate la valoarea realizabilă netă în conformitate cu actele normative ce reglementează sectoarele de activitate corespunzătoare;

2) brokerii-traderi de la bursele de mărfuri care evaluează stocurile la valoarea justă diminuată cu costurile de vînzare.

Definiţii

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Stocuri – active circulante care sînt:

1) destinate pentru a fi vîndute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

2) în curs de execuţie în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau

3) sub formă de materii prime, materiale de bază şi alte materiale consumabile, care urmează a fi folosite în procesul de producţie, pentru prestarea serviciilor şi/sau în alte scopuri gospodăreşti.

Cost de intrare – totalitatea costurilor aferente achiziţiei, prelucrării (conversiei) şi aducerii stocurilor în forma şi în locul utilizării după destinaţie.

Valoare contabilă – valoarea la care stocurile se evaluează la ieşire şi se recunosc în bilanţ/bilanţul prescurtat

Valoare realizabilă netă – preţul de vînzare estimat al stocurilor diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) şi costurile estimate de vînzare.

Valoare justă – preţul de vînzare estimat al stocurilor în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, independente şi bine informate.

[Pct.5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Reguli generale

6. Stocurile includ:

1) materiile prime şi materialele de bază – bunuri care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată;

2) materialele consumabile – bunuri care participă sau contribuie la procesul de producţie şi/sau de prestări servicii fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit (de exemplu, materiale auxiliare, combustibil, materiale pentru ambalat, piese de schimb, anvelope şi acumulatoare procurate separat de mijloacele de transport);

3) obiectele de mică valoare şi scurtă durată – bunuri valoarea unitară a cărora nu depăşeşte plafonul stabilit de legislaţie sau pragul de semnificaţie prevăzut în politicile contabile, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară (de exemplu, instrumente şi dispozitive cu destinaţie generală şi specială, utilaj de schimb, ambalaj tehnologic, inventar de producţie, îmbrăcăminte şi încălţăminte specială, dispozitive de protecţie, lenjerie, construcţii şi dispozitive provizorii, inventar sportiv şi turistic şi alte obiecte similare);

4) producţia în curs de execuţie – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor tehnice şi recepţiei sau necompletate în întregime, precum şi costurile aferente serviciilor şi lucrărilor în curs de execuţie;

5) produsele – bunuri fabricate în cadrul entităţii care includ:

a) semifabricatele – bunuri al căror proces de producţie a fost finalizat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secţie (fază de fabricaţie) sau se livrează cumpărătorilor;

b) produsele finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producţie şi nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entităţii, au fost supuse probelor

tehnice şi recepţiei, sînt integral completate şi pot fi depozitate în vederea vînzării sau livrate direct cumpărătorilor;

c) produsele secundare – bunuri care se obţin în procesul de producţie concomitent cu produsele principale şi au o importanţă secundară şi valoare nesemnificativă faţă de acestea;

6) mărfurile – bunuri procurate de entitate în vederea revînzării sau produse transmise spre vînzare magazinelor proprii. În categoria mărfurilor, de asemenea, se includ clădirile, terenurile şi alte bunuri imobiliare deţinute pentru vînzare;

7) ambalajele – bunuri care includ ambalajele de o singură folosinţă sau refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate ambalării produselor (mărfurilor) şi/sau altor bunuri.

7. În categoria stocurilor entităţii, de asemenea, se cuprind:

1) activele cu ciclul lung de producţie, destinate vînzării (de exemplu, complexe de locuinţe, produse vinicole aflate în proces de maturare);

2) bunurile de natura stocurilor care se află temporar la terţi, din diferite cauze sau în anumite scopuri (de exemplu, bunuri transmise în custodie, comision, pentru prelucrare).

7[1]. Bunurile intrate se înregistrează într-o anumită categorie de stocuri dacă corespund definiţiei acestei categorii. În cazul în care ulterior destinaţia bunurilor se modifică acestea pot fi, conform politicilor contabile, reclasificate în categoria de stocuri corespunzătoare.

[Pct.7[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.8 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]
[Pct.8 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

9. Bunurile cu o pondere nesemnificativă în totalul stocurilor (de exemplu, rechizitele de birou) pot fi decontate direct la costuri şi/sau cheltuieli curente din momentul achiziţionării lor cu condiţia că datele procurării şi transmiterii lor în folosinţă coincid.

10. Contabilitatea stocurilor se ţine pe subdiviziuni în expresie cantitativă şi valorică şi/sau în expresie valorică pe unităţi de evidenţă cum ar fi: tipul (sortimentul), lotul, grupa omogenă de stocuri etc.

[Pct.10 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea intrării stocurilor

Recunoaşterea şi evaluarea iniţială

11. Stocurile se recunosc ca active circulante la respectarea simultană a următoarelor condiţii:

1) sînt controlate de entitate, adică se află în proprietatea acesteia;

2) există probabilitatea obţinerii de către entitate a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor;

3) sînt destinate utilizării în ciclul normal de producţie/prestări servicii sau vor fi vîndute în termen de 12 luni; şi

4) costul de intrare poate fi determinat în mod credibil.

12. În cazul nerespectării condiţiilor prezentate în pct.11 din prezentul standard, activele procurate sînt recunoscute ca cheltuieli curente, active imobilizate sau reflectate în conturi extrabilanţiere.

13. Stocurile recunoscute iniţial se evaluează la cost de intrare care se determină în funcţie de sursa de provenienţă a stocurilor cum ar fi: achiziţionarea, fabricarea, intrarea ca aport în natură la capitalul social, primirea cu titlu gratuit, ieşirea/reparaţia

activelor imobilizate şi obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, înregistrarea deşeurilor recuperabile, transferare din active imobilizate etc.

14. În costul de intrare a stocurilor nu se includ:

1) pierderile de materiale, costurile cu personalul şi/sau alte costuri de producţie suportate peste limitele normelor şi normativelor admise;

2) costurile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care astfel de costuri sînt necesare în procesul de achiziţionare şi/sau de producţie;

3) cheltuielile administrative;

4) cheltuielile de distribuire;

5) alte costuri care nu sînt legate direct de intrarea stocurilor.

15. Costurile de intrare a stocurilor achiziţionate cuprinde valoarea de cumpărare şi costurile direct atribuibile intrării (de exemplu, costurile de transportare-aprovizionare, asigurare pe durata transportării, încărcare, descărcare, comisioane intermediarilor, impozitele şi taxele nerecuperabile, taxele vamale şi alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma şi în locul utilizării după destinaţie cum ar fi: prelucrarea, sortarea, împachetarea). Intrarea stocurilor achiziţionate se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor, diminuare a creanţelor, costurilor activităţilor auxiliare etc. Reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare sînt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziţionate.

16. Costul de intrare a stocurilor fabricate (de exemplu, a produselor finite şi semifabricatelor) coincide cu costul efectiv al acestora care include:

1) costul materiilor prime şi materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producţie;

2) costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producţie, contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorului;

3) costurile indirecte de producţie care se contabilizează în modul stabilit în pct.28-31 din prezentul standard;

4) costurile îndatorării capitalizate conform SNC "Costurile îndatorării".

17. În unele ramuri ale economiei naţionale în afară de costurile prevăzute în pct.16 din prezentul standard pot fi evidenţiate şi alte articole de costuri care reflectă particularităţile organizaţional-tehnologice (de exemplu, în ramura extractivă – amortizarea resurselor minerale, în industria energetică – amortizarea mijloacelor fixe, în industria metalurgică – energia consumată în scopuri tehnologice).

18. În cazul în care într-un proces de fabricaţie se obţin simultan două sau mai multe produse, de exemplu, produse cuplate sau un produs principal şi altul secundar şi costurile nu pot fi identificate distinct, astfel de costuri se repartizează în baza unei metode raţionale (de exemplu, în baza valorii de vînzare probabile a fiecărui produs), aplicate consecvent în conformitate cu politicile contabile. Dacă produsele secundare au o valoare nesemnificativă ele se evaluează la valoarea realizabilă netă care se deduce din suma totală a costurilor de producţie.

19. Costul stocurilor entităţilor de prestare a serviciilor cuprinde costurile materiale, costurile cu personalul şi costurile indirecte de producţie. Conform politicilor contabile ale entităţii, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operaţiuni separate de ieşire a stocurilor. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

20. Producţia în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operaţiilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costul efectiv.

21. Costurile aferente fabricării produselor şi prestării serviciilor se contabilizează în conformitate cu Indicaţiile metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor.

22. Înregistrarea la intrări a stocurilor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare ale entităţii.

23. Stocurile intrate ca aport în natură la capitalul social se evaluează la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit al entităţii cu includerea costurilor direct atribuibile intrării şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a capitalului nevărsat sau majorare a capitalului neînregistrat.

24. Stocurile obţinute în urma ieşirii/reparaţiei activelor imobilizate şi obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, precum şi deşeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale, stocurilor, costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare, majorare a veniturilor curente etc.

Stocurile primite cu titlu gratuit (ca donaţie) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare sau la valoarea justă, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Costul acestor stocuri se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor şi a datoriilor (veniturilor anticipate). Pe măsura utilizării, valoarea stocurilor primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente. Conform politicilor contabile costul stocurilor primite cu titlul gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a stocurilor şi a veniturilor curente.

[Pct.24 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

25. Stocurile transferate din componenţa activelor imobilizate (de exemplu, din mijloace fixe şi/sau investiţii imobiliare) se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale etc.

[Pct.25 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

26. Evaluarea stocurilor importate se efectuează în lei moldoveneşti prin recalcularea valutei străine la cursul de schimb al Băncii Naţionale a Moldovei stabilit la data întocmirii declaraţiei vamale (dacă contractul nu prevede o altă dată de trecere către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate). Diferenţele de curs valutar, aferente stocurilor importate se contabilizează conform SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă".

27. Evaluarea stocurilor procurate de la rezidenţii Republicii Moldova a căror valoare este exprimată în unităţi convenţionale (valută străină) se efectuează în lei moldoveneşti, prin recalcularea unităţilor convenţionale (valutei străine) în modul stabilit în contracte, de regulă, la data trecerii către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate. Diferenţele de sumă, aferente stocurilor evaluate în unităţi convenţionale (valută străină) se contabilizează conform SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă".

Costuri indirecte de producţie

28. Costurile indirecte de producţie cuprind costurile aferente gestiunii şi deservirii subdiviziunilor (secţiilor) de producţie. Aceste costuri se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor indirecte de producţie şi datoriilor, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităţilor auxiliare etc.

29. Costurile indirecte de producţie sînt legate de fabricarea produselor/prestarea serviciilor de mai multe tipuri şi se includ în costul lor prin repartizare, în modul stabilit în politicile contabile ale entităţii. Repartizarea acestor costuri se efectuează în două etape:

1) repartizarea costurilor între costul produselor/serviciilor/producţiei în curs de execuţie şi cheltuielile curente;

2) repartizarea costurilor pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate.

30. Pentru repartizarea între costul produselor/serviciilor/producţiei în curs de execuţie şi cheltuielile curente, costurile indirecte de producţie se subdivizează în:

1) costuri variabile, mărimea cărora depinde de modificarea volumului producţiei (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe calculată în raport cu cantitatea de produse fabricate, costul materialelor consumate). Aceste costuri se includ în costul produselor fabricate/serviciilor prestate/producţiei în curs de execuţie în suma totală, indiferent de gradul de utilizare a capacităţilor de producţie;

2) costuri constante, mărimea cărora relativ nu depinde de modificarea volumului producţiei (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe cu destinaţie generală de producţie calculată prin metoda liniară, costurile de întreţinere şi exploatare a clădirilor şi utilajului secţiilor de producţie). Astfel de costuri se repartizează între costul produselor/serviciilor şi cheltuielile curente în baza capacităţii normale de producţie, care reprezintă volumul producţiei/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a cîteva perioade de gestiune sau sezoane în condiţii normale de activitate, ţinînd cont de pierderile capacităţii cauzate de reparaţiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului. Dacă volumul efectiv al producţiei/serviciilor este egal sau depăşeşte capacitatea normală, suma efectivă a costurilor indirecte de producţie constante se include integral în cost. În cazul în care volumul efectiv al producţiei este mai mic decît capacitatea normală, costurile indirecte de producţie constante se includ în cost în baza cotei calculate ca raportul dintre volumul efectiv al produselor/serviciilor şi capacitatea normală. Suma rămasă a costurilor indirecte de producţie constante se consideră drept cheltuieli curente.

31. Repartizarea costurilor indirecte de producţie pe tipurile de produse fabricate/servicii prestate se efectuează proporţional cu baza stabilită în politicile contabile ale entităţii (de exemplu, proporţional salariilor de bază ale muncitorilor încadraţi în activităţile de bază şi auxiliare, sumei totale a costurilor directe de producţie, numărului de maşini-ore lucrate, cantităţii de produse fabricate). Repartizarea costurilor indirecte de producţie se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare, activelor imobilizate etc. şi diminuare a costurilor indirecte de producţie.

Modul de repartizare şi de contabilizare a costurilor indirecte de producţie este prezentat în anexa 1.

Contabilitatea ieşirii stocurilor

32. Ieşirea stocurilor are loc în urma consumului în cadrul entităţii, vînzării, transmiterii terţilor, transferului în componenţa activelor imobilizate etc.

33. Stocurile ieşite se evaluează la valoarea contabilă care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă:

1) metoda identificării specifice;

2) metoda FIFO (primul intrat – primul ieşit);

3) metoda costului mediu ponderat;

4) metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit).

[Pct.33 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

34. Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabileşte de către fiecare entitate de sine stătător şi se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se iau în considerare particularităţile activităţii entităţii, cererea de stocuri pe piaţă, nivelul inflaţiei, gradul de influenţă a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar, precum şi costurile aplicării metodei respective. Entitatea trebuie să utilizeze aceleaşi

metode de evaluare curentă pentru toate stocurile care au conţinut economic şi utilizare similare. Pentru stocurile cu conţinut economic sau cu utilizare diferită pot fi aplicate metode diferite.

35. Metoda identificării specifice constă în determinarea costurilor individuale elementelor de stocuri. Această metodă este adecvată pentru stocurile ce fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost achiziţionate sau fabricate (de exemplu, clădiri, apartamente, automobile, opere de artă). Identificarea specifică nu poate fi aplicată în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare şi divers de elemente.

36. Metoda FIFO prevede evaluarea stocurilor ieşite din entitate la costul de intrare (efectiv) al primei intrări (primului lot). Pe măsura epuizării loturilor, stocurile ieşite se evaluează la costul de intrare al lotului următor, în ordine cronologică. Soldul stocurilor la finele perioadei este evaluat la costul de intrare al ultimelor loturi de stocuri achiziţionate sau fabricate. În cazul utilizării metodei FIFO valoarea stocurilor ieşite poate fi determinată după fiecare ieşire sau în baza soldului final, stabilit în urma inventarierii. Metoda FIFO este preferabilă în cazul în care preţurile stocurilor ieşite înregistrează o reducere permanentă în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei FIFO este exemplificat în anexa 2.

37. Metoda costului mediu ponderat presupune calcularea costului fiecărui element de stocuri pe baza mediei ponderate a costurilor soldurilor elementelor similare de stocuri la începutul perioadei şi a costurilor elementelor similare fabricate sau achiziţionate în cursul perioadei de gestiune. Costul mediu ponderat poate fi calculat după fiecare intrare a stocurilor, la sfîrşitul perioadei de gestiune sau în alt mod stabilit de politicile contabile ale entităţii.

În cazul aplicării metodei costului mediu ponderat soldul stocurilor se evaluează în baza mediei ponderate calculată pe toată perioada de gestiune sau după ultima intrare. Metoda costului mediu ponderat se recomandă în cazul fluctuaţiilor considerabile ale preţurilor stocurilor în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare a stocurilor este exemplificat în anexa 3.

37^{1}. Metoda LIFO prevede evaluarea stocurilor ieşite la costul de intrare al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite se evaluează la costul de intrare al lotului anterior în ordine cronologică. Soldul stocurilor la sfîrşitul perioadei este evaluat la costul de intrare al primelor loturi de stocuri achiziţionate sau fabricate. Metoda LIFO se recomandă în cazul în care preţurile stocurilor ieşite înregistrează o creştere permanentă în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei LIFO este exemplificat în anexa 3^{1}.

[Pct.37^{1} introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

38. Metoda de evaluare curentă a stocurilor trebuie aplicată cu consecvenţă, pentru elemente similare de la o perioadă de gestiune la alta. Dacă în situaţii excepţionale entitatea decide să modifice metoda de evaluare pentru un anumit element de stocuri, în notele la situaţiile financiare este necesar de prezentat motivul modificării metodei şi efectele acesteia asupra rezultatului financiar. Modificarea metodelor de evaluare curentă a stocurilor (de exemplu, trecerea de la metoda FIFO la metoda costului mediu ponderat) se efectuează în conformitate cu SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare".

39. Conform politicilor contabile, în funcţie de specificul activităţii, pentru evaluarea stocurilor în cursul perioadei de gestiune entitatea poate utiliza următoarele metode:

1) metoda costului standard;

2) metoda preţului cu amănuntul.

[Pct.39 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

40. Costul standard se stabileşte în baza normelor de consum a materialelor, normativelor privind retribuirea muncii etc. Aceste norme trebuie revizuite periodic şi ajustate după caz. La aplicarea metodei costului standard se vor respecta următoarele reguli:

1) diferenţele de preţ faţă de costul de intrare sau de producţie trebuie reflectate distinct în contabilitate şi incluse în costul stocurilor, costurilor de producţie, cheltuielilor curente etc.;

2) repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii stocurilor ieşite şi asupra soldurilor stocurilor se efectuează în modul stabilit în politicile contabile ale entităţii.

41. Metoda preţului cu amănuntul se aplică pentru determinarea costului stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este raţional să se folosească altă metodă. În cazul acestei metode:

1) costul stocurilor vîndute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vînzare a stocurilor;

2) orice modificare a preţului de vînzare presupune recalcularea marjei brute.

42. Valoarea contabilă a stocurilor ieşite (consumate, vîndute sau transmise terţilor) se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuţie etc. şi diminuare a stocurilor.

Valoarea contabilă a anvelopelor şi acumulatoarelor procurate separat de mijloacele de transport transmise în exploatare se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuţie etc. şi diminuare a stocurilor. Conform politicilor contabile valoarea anvelopelor şi acumulatoarelor procurate separat de mijloacele de transport poate fi decontată la costuri/cheltuieli curente în funcţie de parcursul efectiv, durata de exploatare sau în alt mod stabilit de entitate.

[Pct.42 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

43. Valoarea contabilă a stocurilor transferate în componenţa activelor imobilizate (de exemplu, a mijloacelor fixe şi/sau investiţiilor imobiliare) se contabilizează ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a stocurilor.

[Pct.43 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Evaluarea ulterioară a stocurilor

44. Evaluarea ulterioară a stocurilor se efectuează la data raportării ţinînd cont de metoda de evaluare curentă aplicată de entitate în cursul perioadei de gestiune. La data raportării stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă, determinată în baza metodei de evaluare curentă, şi valoarea realizabilă netă.

[Pct.44 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]
[Pct.44 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

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

1) deteriorării sau degradării parţiale a stocurilor;

2) învechirii morale parţiale sau totale a stocurilor;

3) reducerii preţului de vînzare a stocurilor;

4) majorării eventualelor cheltuieli aferente finalizării şi vînzării stocurilor etc.

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

1) metoda categoriilor (elementelor) de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă şi valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;

2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă şi valoarea realizabilă netă pe fiecare grupă omogenă de stocuri;

3) metoda volumului total de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă şi valoarea realizabilă netă a tuturor stocurilor entităţii.

Modul de evaluare a stocurilor în baza valorii realizabile nete este exemplificat în anexa 4.

47. Valoarea realizabilă netă a soldurilor de stocuri la data raportării se determină în baza:

1) preţurilor contractuale, în cazul în care stocurile sînt destinate vînzării conform contractelor încheiate;

2) preţurilor de piaţă curente în cazul în care nu sînt încheiate contracte de vînzare a stocurilor, dar acestea sînt destinate vînzării;

3) altor informaţii credibile deţinute de către entitate.

48. Materialele şi alte stocuri destinate utilizării la fabricarea produselor finite nu vor fi evaluate la sume mai mici decît costul acestora, dacă se prevede că produsele finite care constituie baza lor vor fi vîndute la un preţ egal sau mai mare decît costul lor de producţie. În cazul în care se estimează că costul produselor finite va fi mai mare decît preţurile de piaţă curente, costul materialelor utilizate se diminuează pînă la valoarea realizabilă netă.

49. Suma oricărei diminuări a valorii stocurilor pînă la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi majorare a ajustării pentru deprecierea stocurilor.

[Pct.49 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

50. 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 bilanţ la valoarea realizabilă netă şi la finele perioadei de gestiune rămîn în stoc la aceeaşi valoare, iar circumstanţele s-au schimbat şi valoarea realizabilă netă s-a majorat, aceste stocuri se evaluează la suma cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă revizuită. Diferenţa apărută în limita costului de intrare se contabilizează ca diminuare a ajustării pentru deprecierea stocurilor şi majorare a veniturilor curente.

[Pct.50 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Particularităţile contabilităţii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată

51. Transmiterea în exploatare a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, valoarea unitară a cărora nu depăşeşte 1/6 din plafonul stabilit de legislaţie, se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. şi diminuare a stocurilor. Conform politicilor contabile aceste obiecte pot fi decontate pe măsura transmiterii în exploatare prin calcularea uzurii în modul stabilit de pct.52-53 din prezentul standard.

52. Obiectele de mică valoare şi scurtă durată, a căror valoare unitară depăşeşte 1/6 din plafonul stabilit de legislaţie se decontează la costuri/cheltuieli curente, active imobilizate etc. prin calcularea uzurii. Transmiterea în exploatare a acestor obiecte se reflectă ca corespondenţă internă între subconturile deschise la contul de evidenţă a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată.

53. Uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se calculează în mărime de 100% din valoarea obiectelor diminuată cu valoarea rezidual la transmiterea acestora în exploatare. În funcţie de destinaţia utilizării obiectelor uzura calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. şi uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată. Valoarea rezidual a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată se stabileşte de către fiecare entitate de sine stătător.

Uzura acestor obiecte se decontează la ieşirea lor şi se contabilizează ca diminuare concomitentă a uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată şi a stocurilor.
[Pct.53 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

54. Pentru construcţiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivele şi instalaţiile speciale, uzura se calculează pe toată durata de funcţionare utilă, iar dacă această durată depăşeşte termenul de construcţie a obiectului de bază – pornind de la durata construcţiei acestuia. Conform politicilor contabile, contoarele de evidenţă (a energiei electrice, gazelor naturale, apei etc.) şi alte dispozitive similare se supun uzurii pe toată durata de funcţionare utilă. Uzura construcţiilor speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivelor, instalaţiilor, contoarelor de evidenţă şi altor dispozitive similare se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente şi uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată.
[Pct.54 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

Prezentarea informaţiilor

55. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind stocurile:

1) valoarea stocurilor intrate şi ieşite în perioada de gestiune;

2) baza de repartizare a costurilor indirecte de producţie pe tipurile de produse fabricate şi/sau servicii prestate;

3) valoarea contabilă a stocurilor evaluate la valoarea realizabilă netă;

4) suma ajustării pentru deprecierea stocurilor recunoscută şi/sau decontată în perioada de gestiune;

5) valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.

[Pct.55 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

56. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare a standardului

57. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Modul de repartizare a costurilor indirecte de producţie

Date iniţiale. *În luna septembrie 201X la o entitate de producţie au fost fabricate 3 tipuri de produse: "A", "B" şi "C". Costurile indirecte de producţie constante au constituit 120000 lei, iar cele variabile – 80000 lei.*

Conform politicilor contabile, costurile indirecte de producţie se repartizează pe tipuri de produse în baza volumului produselor fabricate.

Informaţia privind capacitatea normală de producţie şi volumul produselor efectiv fabricate este prezentată în tabelul 1:

Tabelul 1

Informaţia privind capacitatea normală şi volumul efectiv de produse

Denumirea produselor	Capacitatea normală de producţie, unităţi	Volumul produselor fabricate efectiv, unităţi

"A"	7000	7000
"B"	5000	4000
"C"	8000	6000

În baza datelor din exemplu, entitatea repartizează costurile indirecte de producţie între costul produselor fabricate şi cheltuielile curente, precum şi pe tipurile de produse fabricate în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor indirecte de producţie

Denumirea produselor	**Capacitatea normală de producţie, unităţi**	**Volumul produselor fabricate efectiv, unităţi**	**Costurile indirecte de producţie, lei**				
			constante, total	**Inclusiv, aferente**		**variabile**	**incluse în costul produselor fabricate**
				costului produselor fabricate	**cheltuielilor curente**		
1	**2**	**3**	**4=(3:∑3)×∑4**	**5=(3:2)×4***	**6=4–5**	**7=(3:∑3)×∑7**	**8=5+7**
"A"	7000	7000	49411,76	49411,76	0	32941,18	82352,94
"B"	5000	4000	28235,30	22588,24	5647,06	18823,53	41411,77
"C"	8000	6000	42352,94	31764,71	10588,23	28235,29	60000,00
Total	**20000**	**17000**	**120000**	**103764,71**	**16235,29**	**80000**	**183764,71**

** În cazul cînd volumul produselor fabricate efectiv este mai mare decît capacitatea normală de producţie, costurile indirecte constante se includ integral în cost, dar nu trebuie să depăşească suma din coloana 4.*

Conform datelor din exemplu şi a calculelor efectuate, în septembrie 201X entitatea contabilizează:

- consumurile indirecte de producţie decontate la cheltuieli curente în suma de 16235,29 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor indirecte de producţie;
- costurile indirecte de producţie incluse în costul produselor fabricate în suma de 183764,71 lei – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a costurilor indirecte de producţie.

Anexa 2

Modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieşire a stocurilor

Date iniţiale. *Stocul de materiale la 1 octombrie 201X la o entitate a constituit 7000 kg cu costul de intrare 20,50 lei/kg. În cursul lunii octombrie 201X la depozitul de materiale au avut loc următoarele operaţiuni:*

1) 6 octombrie – intrare 5000 kg la preţul de 19,0 lei/kg;
2) 11 octombrie – intrare 7500 kg la preţul de 19,50 lei/kg;
3) 15 octombrie – ieşire (consum) 11800 kg;
4) 22 octombrie – intrare 9600 kg la preţul de 22,0 lei/kg;
5) 25 octombrie – ieşire (consum) 4700 kg;
6) 27 octombrie – intrare 1500 kg la preţul de 21,50 lei/kg;
7) 29 octombrie – ieşire (consum) 2200 kg.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei FIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 3.

Tabelul 3

Calculul costului materialelor consumate în baza metodei FIFO după fiecare ieşire

Data	Intrări			Ieşiri			Sold		
	cant., kg	preţ, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preţ, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preţ, lei/kg	valoarea, lei
1 octombrie 201X	–	–		–	–		7000	20,50	143500
6 octombrie 201X	5000	19,0	95000	–	–		7000	20,50	143500
							5000	19,0	95000
							12000	–	238500
11 octombrie 201X	7500	19,50	146250	–	–		7000	20,50	143500
							5000	19,0	95000
							7500	19,5	146250
							19500	–	384750
15 octombrie 201X	–	–		7000	20,50	143500	200	19,0	3800
				4800	19,0	91200	7500	19,5	146250
				11800	–	234700	7700	–	150050
22 octombrie 201X	9600	22,0	211200	–	–		200	19,0	3800
							7500	19,5	146250
							9600	22,0	211200
							17300	–	361250
25 octombrie 201X	–	–	–	200	19,0	3800	3000	19,5	58500
				4500	19,5	87750	9600	22,0	211200
				4700	–	91550	12600	–	269700
27 octombrie 201X	1500	21,50	2250	–	–		3000	19,5	58500
							9600	22,0	211200
							1500	21,50	32250
							14100	–	301950
29 octombrie 201X	–	–		2200	19,5	42900	800	19,5	15600
							9600	22,0	211200
							1500	21,50	32250
							11900	–	259050
31 octombrie 201X (total)	23600		484700	18700	–	369150	11900	–	259050

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

- la data de 15 octombrie 201X:

7000 kg la preţul de 20,50 lei/kg = 143500 lei
4800 kg la preţul de 19,50 lei/kg = 91200 lei
Total 11800 kg 234700 lei

- la data de 25 octombrie 201X:

200 kg la preţul de 19,0 lei/kg = 3800 lei

4500 kg la preţul de 19,5 lei/kg	=	87750 lei
Total 4700 kg		91550 lei

- la data de 29 octombrie 201X:

2200 kg la preţul de 19,5 lei/kg	=	42900 lei
Total 2200 kg		42900 lei

Costul stocului final de materiale se determină astfel:

a) costul stocului iniţial –	143500 lei
b) costul materialelor intrate –	484700 lei
c) costul materialelor consumate –	369150 lei
Valoarea stocului final (a + b – c)	259050 lei

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente;
- costul materialelor consumate în sumă de 369150 lei – ca majorare a costurilor activităţii de bază şi diminuare a stocurilor.

Anexa 3

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat

Date iniţiale. *Utilizînd datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieşirile 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 4.

Tabelul 4

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

Data	Intrări			Ieşiri			Sold		
	cant., kg	preţ, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preţ, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preţ, lei/kg	valoarea, lei
1 octombrie 201X	–	–		–	–		7000	20,50	143500
6 octombrie 201X	5000	19,0	95000	–	–		12000	19,875	238500
11 octombrie 201X	7500	19,50	146250	–	–		19500	19,731	384750
15 octombrie 201X	–	–		11800	19,731	232825,8	7700	19,731	151924
22 octombrie 201X	9600	22,0	211200	–	–		17300	20,990	363124

25 octombrie 201X	–	–		4700	20,990	98653	12600	20,990	264471
27 octombrie 201X	1500	21,50	32250	–	–		14100	21,044	296721
29 octombrie 201X	–	–		2200	21,044	46296,8	11900	21,044	250424
31 octombrie 201X	23600	–	484700	18700	–	377775,6	11900	21,044	250424

- Costul mediu ponderat după intrarea din 6 octombrie 201X:

$$\frac{143500 \text{ lei} + 95000 \text{ lei}}{7000 \text{ kg} + 5000 \text{ kg}} = \frac{238500 \text{ lei}}{12000 \text{ kg}} = 19{,}875 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 11 octombrie 201X:

$$\frac{238500 \text{ lei} + 146250 \text{ lei}}{12000 \text{ kg} + 7500 \text{ kg}} = \frac{384750 \text{ lei}}{19500 \text{ kg}} = 19{,}731 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 22 octombrie 201X:

$$\frac{151924{,}2 \text{ lei} + 211200 \text{ lei}}{7700 \text{ kg} + 9600 \text{ kg}} = \frac{363124{,}2 \text{ lei}}{17300 \text{ kg}} = 20{,}990 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 27 octombrie 201X:

$$\frac{264471{,}2 \text{ lei} + 32250 \text{ lei}}{12600 \text{ kg} + 1500 \text{ kg}} = \frac{296721{,}2 \text{ lei}}{14100 \text{ kg}} = 21{,}044 \text{ lei/kg}.$$

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

- la 15 octombrie 201X – în sumă de 232825,8 lei (11800 kg × 19,731 lei/kg);
- la 25 octombrie 201X – în sumă de 98653 lei (4700 kg × 20,990 lei/kg);
- la 29 octombrie 201X – în sumă de 46296,8 lei (2200 kg × 21,044 lei/kg).

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

Varianta I

a) costul stocului inițial – 143500 lei;
b) costul materialelor intrate – 484700 lei;
c) costul materialelor consumate – 377775,6 lei;
Costul stocului final (a + b – c) 250424,4 lei

Varianta II

a) cantitatea stocului final – 11900 kg;
b) costul mediu ponderat la sfîrșitul perioadei – 21,044 lei;
Costul stocului final (a × b) 250424,4 lei.

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente;

- costul materialelor consumate în sumă de 377775,6 lei – ca majorare a costurilor activităţii de bază şi diminuare a stocurilor.

Anexa 3[1]

Modul de aplicare a metodei LIFO după fiecare ieşire a stocurilor

***Date iniţiale**. Utilizînd datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieşirile de materiale conform metodei LIFO după fiecare ieşire*.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei LIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 4[1]:

Tabelul 4[1]

Calculul costului materialelor consumate în baza metodei LIFO după fiecare ieşire

Data	Intrări			Ieşiri			Sold		
	cant., kg	preţ, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preţ, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preţ, lei/kg	Valoarea, lei
1 octombrie 201X	-	-		-	-		7000	20,50	143500
6 octombrie 201X	5000	19,0	95000	-	-		7000 5000	20,50 19,0	143500 95000
							12000	-	238500
11 octombrie 201X	7500	19,50	146250	-	-		7000 5000 7500	20,50 19,0 19,5	143500 95000 146250
							19500	-	384750
15 octombrie 201X	-	-		4300 7500	19,0 19,5	81700 146250	7000 700	20,50 19,00	143500 13300
				11800	-	227950	7700	-	156800
22 octombrie 201X	9600	22,0	211200	-	-		7000 700 9600	20,50 19,00 22,00	143500 13300 211200
							17300	-	368000
25 octombrie 201X	-	-		4700	22,0	103400	7000 4900	20,50 22,00	143500 107800
							700	19,00	13300
							12600	-	264600
27 octombrie 201X	1500	21,50	2250	-	-		7000 4900 700 1500	20,50 22,0 19,00 21,50	143500 107800 13300 32250
							14100	-	296850
29 octombrie 201X	-	-		700 1500	22,00 21,50	15400 32250	7000 700 4200	20,50 19,00 22,00	143500 13300 92400

				2200	-	47650	11 900	-	249200
31 octombrie 201X (total)	23600	-	484700	18700	-	379000	11900	-	249200

Potrivit metodei LIFO, materialele consumate se evaluează astfel:
- la data de 15 octombrie 201X:
7500 kg la preţul de 19,50 lei/kg = 146250 lei
4300 kg la preţul de 19,00 lei/kg = 81700 lei
Total 11800 kg 227950 lei
- la data de 25 octombrie 201X:
4700 kg la preţul de 22,00 lei/kg = 103400 lei
- la data de 29 octombrie 201X:
1500 kg la preţul de 21,50 lei/kg = 32250 lei
700 kg la preţul de 22,00 lei/kg = 15400 lei
Total 2200 kg 47650 lei
Costul stocului final de materiale se determină astfel:
a) costul stocului iniţial – 143500 lei
b) costul materialelor intrate – 484700 lei
c) costul materialelor consumate – 379000 lei
Valoarea stocului final (a + b – c) 249200 lei
Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:
- costul materialelor intrate în sumă de 484700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente;
- costul materialelor consumate în sumă de 379000 lei – ca majorare a costurilor activităţii de bază şi diminuare a stocurilor.

[Anexa nr.3[1] introdusă prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Anexa 4

Modul de evaluare ulterioară a stocurilor la valoarea realizabilă netă

Date iniţiale. *O entitate comercializează televizoare. Soldul televizoarelor la 31 decembrie 201X constituia 12 unităţi care sînt divizate în trei grupe: "A", "B" şi "C". Costul de intrare şi valoarea realizabilă netă a soldului de televizoare la 31 decembrie 201X sînt prezentate în tabelul 5.*

Tabelul 5

Costul de intrare şi valoarea realizabilă netă a soldului de televizoare la 31 decembrie 201X

Cod	Grupa	Costul de intrare, lei	Valoarea realizabilă netă, lei
1	**2**	**3**	**4**
1	"A"	3000	5000
2	"A"	4000	5000
3	"A"	6500	5000
4	"A"	7000	5000
5	"B"	8500	9000
6	"B"	6500	9000
7	"B"	7000	9000

8	"C"	9000	10000
9	"C"	9500	10000
10	"C"	8500	10000
11	"C"	7500	10000
12	"C"	8000	10000

În baza datelor din tabelul 5 se calculează valoarea televizoarelor care va fi reflectată în bilanţ în funcţie de modul determinării valorii realizabile nete:

- varianta I – pe fiecare televizor;
- varianta II – pe fiecare grupă de televizoare;
- varianta III – pe toate televizoarele aflate în stoc.

Pentru determinarea valorii contabile a televizoarelor trebuie comparate, respectiv, costul de intrare şi valoarea realizabilă netă pe fiecare televizor, grupă de televizoare şi toate televizoarele aflate în stoc (tabelul 6).

Tabelul 6

Calculul valorii contabile a televizoarelor la 31 decembrie 201X

Cod	Grupa	Costul de intrare, lei	Valoarea realizabilă netă, lei	Valoarea cea mai mică dintre costul de intrare şi valoarea realizabilă netă, lei
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1	"A"	3000	5000	3000
2	"A"	4000	5000	4000
3	"A"	6500	5000	5000
4	"A"	7000	5000	5000
Total		**20500**	**20000**	**17000**
5	"B"	8500	9000	8500
6	"B"	6500	9000	6500
7	"B"	7000	9000	7500
Total		**22000**	**27000**	**22000**
8	"C"	9000	10000	9000
9	"C"	9500	10000	9500
10	"C"	8500	10000	8500
11	"C"	7500	10000	7500
12	"C"	8000	10000	8000
Total		**42500**	**50000**	**42500**
Total general		**85000**	**97000**	**81500**

În baza datelor tabelului 6, valoarea contabilă a televizoarelor va constitui:

- varianta I: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare televizor – 81500 lei. Diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea realizabilă netă în sumă de 3500 lei (85000 lei – 81500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;
- varianta II: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare grupă de

televizoare – 84500 lei (20000 lei + 22000 lei + 42500 lei. Diferenţa dintre costul de intrare şi valoarea realizabilă netă – 500 lei (85000 lei – 84500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;

- varianta III: în cazul determinării valorii realizabile nete pe toate televizoarele aflate în stoc – 85000 lei. În această situaţie nu trebuie întocmite careva înregistrări contabile, deoarece stocurile se reflectă în bilanţ la costul de intrare.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "CAPITAL PROPRIU ŞI DATORII"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 19 "Beneficiile angajaţilor", IAS 20 "Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală" şi IAS 37 "Provizioane, datorii contingente şi active contingente".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a capitalului propriu şi datoriilor şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea elementelor de capital propriu şi de datorii.

Definiţii

4. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Capital propriu – mărimea rămasă în activele entităţii după scăderea datoriilor.

Capital social – valoarea totală a părţilor sociale ale proprietarilor entităţii.

Datorii – obligaţii actuale ale entităţii ce decurg din fapte economice anterioare şi prin stingerea (decontarea) cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire (diminuare) de resurse care încorporează beneficii economice.

Părţi sociale (instrumente de capital propriu) – cote ale capitalului social (acţiuni, cote de participaţie etc. în funcţie de forma juridică de organizare a entităţii) care acordă proprietarilor entităţii drepturi stabilite de statutul acesteia şi de legislaţia în vigoare.

Prime de capital – excedentul (diferenţele favorabile) dintre:

1) valoarea efectivă şi valoarea nominală a părţilor sociale depuse în capitalul social;

2) valoarea nominală sau de înstrăinare şi valoarea de retragere a părţilor sociale proprii răscumpărate şi ulterior anulate sau înstrăinate;

3) valoarea nominală a obligaţiunilor şi valoarea nominală a acţiunilor în care acestea au fost convertite.

Proprietari (fondatori) – persoane (acţionari, asociaţi, participanţi, membri etc. în funcţie de forma juridică de organizare a entităţii), cărora le aparţin părţile sociale din capitalul social al entităţii.

Provizioane – datorii cu exigibilitate sau valoare incertă.

Rezerve – componente ale capitalului propriu sub formă de capital de rezervă (rezerve stabilite de legislaţie), rezerve statutare (rezerve prevăzute de statut) şi alte rezerve.

Rezerve din reevaluare – surplusul de reevaluare stabilit în urma reevaluării imobilizărilor corporale.

Subvenţii – asistenţă acordată de Guvern, alte autorităţi ale administraţiei publice, instituţii şi organizaţii naţionale şi internaţionale sub forma unor transferuri de resurse cu condiţia respectării de către entitate a anumitor cerinţe.

[Pct.4 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea capitalului propriu

5. Capitalul propriu include capitalul social şi neînregistrat, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare şi alte elemente ale capitalului propriu.

[Pct.5 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Capital social şi neînregistrat

[Denumirea subcap. modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

5[1]. Capitalul social şi neînregistrat se contabilizează în cadrul următoarelor elemente: capital social, capital nevărsat, capital neînregistrat, capital retras şi patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate.

[Pct.5[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

6. Constituirea capitalului social se contabilizează în mărimea indicată în actele de constituire ale entităţii şi/sau în alte documente prevăzute de legislaţie.

7. La data înregistrării de stat a entităţii se contabilizează majorarea concomitentă a capitalului nevărsat şi a capitalului social (în societăţile pe acţiuni – a capitalului neînregistrat). Primirea aporturilor fondatorilor în capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor respective şi diminuare a capitalului nevărsat.

Exemplul 1. *Fondatorul unei societăţi cu răspundere limitată a adoptat la 09.04.201X statutul entităţii conform căruia capitalul social în mărime de 180000 lei se formează prin următoarele aporturi ale fondatorului: numerar în sumă de 72000 lei, teren în valoare de 27000 lei, clădire în valoare de 81000 lei.*

La 15.04.201X fondatorul a vărsat în contul societăţii suma totală a aportului bănesc. La 19.04.201X a fost efectuată înregistrarea de stat a entităţii. La 30.04.201X a fost semnat procesul-verbal de primire-predare a aporturilor în natură, care au fost înregistrate la organele cadastrale la 05.05.201X.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în aprilie 201X:

- constituirea capitalului social în mărime de 180000 lei – ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat şi a capitalului social;

- primirea aportului bănesc al fondatorului la capitalul social în sumă de 72000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a capitalului nevărsat;

în mai 201X:

- primirea aporturilor în natură ale fondatorului la capitalul social în sumă de 108000 lei (27000 lei + 81000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a capitalului nevărsat.

8. După înregistrarea de stat a acţiunilor plasate la înfiinţarea societăţii pe acţiuni, valoarea nominală (fixată) a acestora se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat şi majorare a capitalului social.

9. În cazul în care înfiinţarea societăţii pe acţiuni a fost recunoscută drept neefectuată, valoarea aporturilor spre restituire se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat şi majorare a datoriilor faţă de proprietari.

10. Dacă valoarea efectivă a activelor primite sau care urmează a fi primite ca aporturi în capitalul social depăşeşte mărimea nominală a aporturilor proprietarilor,

diferenţa se contabilizează în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entităţii ca:

1) prime de capital, dacă diferenţa respectivă nu urmează a fi restituită proprietarilor;

2) datorii faţă de proprietari, cînd diferenţa respectivă urmează a fi restituită proprietarilor.

Exemplul 2. *La înfiinţarea unei societăţi pe acţiuni 5000 de acţiuni ordinare cu valoarea nominală de 10 lei au fost plasate la preţul de 12 lei/acţiune. Înregistrarea de stat a societăţii a avut loc la 15 mai 201X. Fondatorii societăţii pe acţiuni, în conformitate cu actele de constituire, au depus numerarul la valoarea integrală a acţiunilor în sumă de 60000 lei (5000 acţiuni × 12 lei). Acţiunile societăţii au fost înregistrate de Comisia Naţională a Pieţei Financiare la 28.05.201X.*

În baza datelor din exemplu, în mai 201X entitatea contabilizează:

- capitalul nevărsat în sumă de 60000 lei (5000 acţiuni × 12 lei) – ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat şi a capitalului neînregistrat în sumă de 50000 lei (5000 acţiuni × 10 lei) şi a capitalului suplimentar în sumă de 10000 lei (5000 acţiuni × 2 lei);

- aporturile băneşti primite în sumă de 60000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a capitalului nevărsat;

- capitalul social în sumă de 50000 lei (5000 acţiuni × 10 lei) – ca majorare a capitalului social şi diminuare a capitalului neînregistrat.

Diferenţa dintre valoarea activelor primite în contul achitării acţiunilor (60000 lei) şi valoarea nominală a acţiunilor (50000 lei) constituie prime de capital ale entităţii.

[Pct.10, exemplul 2 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

11. Modificările capitalului social se contabilizează după înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entităţii şi/sau în alte documente prevăzute de legislaţie.

12. Aporturile aferente majorării capitalului social primite pînă la înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entităţii, se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor respective şi a capitalului neînregistrat. După înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entităţii, se contabilizează diminuarea capitalului neînregistrat şi majorarea capitalului social.

13. Dacă majorarea capitalului social nu a avut loc în termenele stabilite de legislaţia în vigoare, valoarea aporturilor ce urmează a fi restituite se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat şi majorare a datoriilor faţă de proprietari.

14. Majorarea capitalului social pe seama elementelor distincte ale capitalului propriu se contabilizează ca diminuare a elementelor respective şi majorare a capitalului social.

Exemplul 3. *Asociaţii unei societăţi cu răspundere limitată la 10.04.201X au decis să majoreze capitalul social al entităţii pe seama capitalului de rezervă în sumă de 18500 lei. La 30.04.201X a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entităţii.*

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X entitatea contabilizează diminuarea capitalului de rezervă şi majorarea capitalului social în sumă de 18500 lei.

15. Reducerea capitalului social se contabilizează ca diminuare a acestuia concomitent cu:

1) diminuarea capitalului nevărsat, dacă proprietarii nu au depus integral aporturile subscrise în termenele stabilite de legislaţia în vigoare;

2) diminuarea pierderilor anilor precedenţi ale entităţii la acoperirea acestora;

3) diminuarea capitalului retras la anularea părţilor sociale achiziţionate, răscumpărate sau dobîndite anterior;

4) majorarea datoriilor faţă de proprietari la restituirea acestora a unor fracţiuni din părţile sociale.

Exemplul 4. *Conform datelor din bilanţ la 31.12.201X, valoarea activelor nete ale unei societăţi cu răspundere limitată este mai mică decît capitalul social al societăţii cu 30500 lei din cauza pierderilor neacoperite.*

La 16 aprilie 201X+1 asociaţii societăţii au decis să micşoreze capitalul social al acesteia cu 30500 lei în scopul acoperirii pierderilor anilor precedenţi.

La 29 aprilie 201X+1 a fost efectuată înregistrarea de stat a micşorării capitalului social al societăţii.

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X+1 entitatea contabilizează reducerea capitalului social în sumă de 30500 lei – ca diminuare concomitentă a capitalului social şi pierderilor anilor precedenţi.

16. Părţile sociale proprii retrase (achiziţionate, răscumpărate sau dobîndite de entitate de la deţinătorii sau succesorii acestora) se contabilizează la valoarea efectivă de retragere (achiziţionare, răscumpărare sau dobîndire) ca majorare a capitalului retras concomitent cu diminuarea activelor care au servit drept sursa de plată sau majorarea datoriilor faţă de proprietari în cazul achitării ulterioare.

17. La anularea sau înstrăinarea părţilor sociale retrase, diferenţele favorabile dintre valoarea efectivă de retragere şi valoarea nominală (fixată) sau de înstrăinare a acestora se înregistrează ca prime de capital, iar diferenţele nefavorabile se decontează la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi.

[Pct.17 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Exemplul 5. *La 21.01.201X o societate pe acţiuni a achiziţionat 3000 acţiuni proprii cu valoarea nominală de 50 lei/acţiune la preţul de achiziţie de 65 lei/acţiune. La 15.04.201X a fost înregistrată micşorarea capitalului social pe seama anulării a 1500 acţiuni achiziţionate. La 07.05.201X au fost revîndute 1000 acţiuni la preţul de 68 lei pentru o acţiune.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în ianuarie 201X:

- achiziţionarea a 3000 acţiuni proprii în sumă de 195000 lei (3000 acţiuni × 65 lei) – ca majorare a capitalului retras şi diminuare a numerarului;

în aprilie 201X:

- anularea a 1500 acţiuni proprii în sumă de 75000 lei (1500 acţiuni × 50 lei) – ca diminuare concomitentă a capitalului social şi a capitalului retras;
- decontarea diferenţei nefavorabile dintre valoarea nominală şi preţul de achiziţie a acţiunilor anulate în sumă de 22500 lei [1500 acţiuni × (65 lei – 50 lei)] – ca diminuare a profitului nerepartizat (majorare a pierderii neacoperite) şi diminuare a capitalului retras;

în mai 201X:

- revînzarea a 1000 acţiuni proprii în sumă de 68000 lei (1000 acţiuni × 68 lei) – ca majorare a numerarului şi diminuare a capitalului retras;
- decontarea diferenţei dintre preţul de revînzare şi preţul de achiziţie a acţiunilor retrase în sumă de 3000 lei [1000 acţiuni × (68 lei – 65 lei)] – ca majorare concomitentă a capitalului retras şi a primelor de capital.

[Exemplul 5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate

[Subcap. "Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate" (pct.17^1-17^2) introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17^1. Intrarea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorităţi şi instituţii publice la autogestiune se contabilizează în mărimea stabilită în

actele de constituire şi/sau în alte documente prevăzute de legislaţie: cu active – ca majorare concomitentă a activelor şi a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate; cu datorii - ca majorare a datoriilor şi diminuare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.
[Pct.17[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17[2]. Ieşirea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorităţi şi instituţii publice la autogestiune se contabilizează: în cazul transmiterii activelor – ca diminuare concomitentă a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate şi a activelor; iar în cazul transmiterii datoriilor – ca diminuare a datoriilor şi majorare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.
[Pct.17[2] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prime de capital

[Subcap. "Prime de capital" (pct.17[3]-17[4]) introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17[3]. Primele de capital apar în urma operaţiunilor de constituire şi majorare a capitalului social şi de conversie a obligaţiunilor în acţiuni şi se contabilizează ca majorare a capitalului nevărsat, capitalului retras şi/sau diminuare a capitalului neînregistrat şi majorare a primelor de capital.
[Pct.17[3] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17[4]. Primele de capital decontate conform deciziei organului de conducere al entităţii se contabilizează ca diminuare a primelor de capital şi majorare a profitului nerepartizat (diminuare a pierderilor neacoperite) al anilor precedenţi.
[Pct.17[4] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Rezerve

18. Rezervele includ capitalul de rezervă, rezervele statutare şi alte rezerve. Rezervele se constituie pe seama profitului sau altor surse prevăzute de legislaţie şi se utilizează în baza deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii.

19. Constituirea rezervelor se înregistrează ca diminuare a profitului sau altor surse permise de legislaţie şi majorare a rezervelor. Utilizarea rezervelor se contabilizează ca diminuare a rezervelor şi majorare a elementelor capitalului propriu sau datoriilor entităţii.

Exemplul 6. Asociaţii unei societăţi cu răspundere limitată la 14 februarie 201X au adoptat o decizie privind defalcarea profitului net al anului 201X-1 în sumă de 28200 lei în capitalul de rezervă. La 15 septembrie 201X asociaţii au decis să majoreze capitatul social al societăţii cu 25000 lei pe seama capitalului de rezervă. La 28 septembrie 201X a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entităţii.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în februarie 201X:

- diminuarea profitului nerepartizat al anilor precedenţi şi majorarea capitalului de rezervă în sumă de 28200 lei;

în septembrie 201X:

- diminuarea capitalului de rezervă şi majorarea capitalului social în sumă de 25000 lei.

19[1]. În cazul în care entitatea încetează să creeze rezerve statutare şi/sau alte rezerve, suma neutilizată a acestora se decontează, conform deciziei proprietarilor, la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi.
[Pct.19[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Profit nerepartizat (pierderea neacoperită)

20. Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) include: profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune, profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi, profitul utilizat al perioadei de gestiune, corecţiile rezultatelor anilor precedenţi.

21. Profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune se determină ca diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile curente ale entităţii recunoscute în perioada de gestiune curentă.

22. Profitul utilizat al perioadei de gestiune conform deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii se contabilizează ca majorare concomitentă a profitului utilizat şi a datoriilor sau elementelor capitalului propriu ale entităţii. La reformarea bilanţului profitul utilizat al perioadei de gestiune se decontează la diminuarea (majorarea) profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune curente.

23. La reformarea bilanţului profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune se decontează şi se contabilizează:

1) ca diminuare a profitului net al perioadei de gestiune şi majorare a profitului nerepartizat sau diminuare a pierderii neacoperite a anilor precedenţi;

2) ca diminuare a profitului nerepartizat sau majorare a pierderii neacoperite a anilor precedenţi şi diminuare a pierderii nete a perioadei de gestiune.

Exemplul 7. *O entitate a înregistrat în anul 201X venituri şi cheltuieli în sumă, respectiv, de 190000 lei şi 110000 lei, profitul constituind 80000 lei. Conform deciziei consiliului entităţii în iulie 201X au fost calculate dividende intermediare în sumă de 10000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în iulie 201X:

- calcularea dividendelor intermediare în sumă de 10000 lei – ca majorare concomitentă a profitului utilizat al perioadei de gestiune şi datoriilor faţă de proprietari;

la 31 decembrie 201X:

- decontarea veniturilor curente în sumă de 190000 lei – ca diminuare a veniturilor curente şi majorare a rezultatului financiar total al perioadei de gestiune;

- decontarea cheltuielilor curente în sumă de 110000 lei – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar total al perioadei de gestiune şi a cheltuielilor curente;

la reformarea bilanţului:

- decontarea profitului utilizat al perioadei de gestiune în sumă de 10000 lei – ca diminuare concomitentă a profitului utilizat al perioadei de gestiune şi a profitului net al perioadei de gestiune;

- decontarea profitului net al perioadei de gestiune în sumă de 70000 lei (190000 lei – 110000 lei – 10000 lei) – ca diminuare a profitului net al perioadei de gestiune şi majorare a profitului nerepartizat al anilor precedenţi.

24. Corecţiile rezultatelor anilor precedenţi reprezintă profitul (pierderea) apărut în urma erorilor contabile comise la înregistrarea elementelor contabile în anii precedenţi, dar depistate şi corectate în perioada de gestiune. Aceste corecţii se contabilizează în conformitate cu SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare". La reformarea bilanţului corecţiile rezultatelor anilor precedenţi se decontează la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi.

25. Utilizarea profitului nerepartizat al anilor precedenţi conform deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii, se contabilizează ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenţi şi majorare a datoriilor sau a elementelor capitalului propriu.

Exemplul 8. *Adunarea generală a asociaţilor unei societăţi cu răspundere limitată din 4 aprilie 201X a decis de a repartiza profitul net al anului 201X-1 în sumă totală de*

15200 lei, din care 760 lei se îndreaptă pentru majorarea capitalul de rezervă, iar restul se distribuie şi se plăteşte asociaţilor în formă bănească.

În baza datelor din exemplu, entitatea în aprilie 201X contabilizează repartizarea profitului ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenţi în sumă de 15200 lei şi majorare a:

- capitalului de rezervă în sumă de 760 lei;
- datoriilor faţă de proprietari în sumă de 14440 lei.

26. Acoperirea pierderilor anilor precedenţi în cursul perioadei de gestiune conform deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii, se contabilizează în funcţie de sursa acoperirii pierderilor ca diminuare a rezervelor, a capitalului social, a primelor de capital sau a altor elemente de capital propriu, sau ca majorare a capitalului nevărsat şi diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenţi.

Exemplul 9. *Conform bilanţului valoarea activelor nete ale unei societăţi cu răspunderea limitată la 31.12.201X este mai mică decît capitalul social al entităţii cu 9500 lei din cauza pierderilor neacoperite. În condiţiile imposibilităţii compensării acestor pierderi pe seama reducerii capitalului social sau altor elemente de capital propriu, asociaţii la 3 aprilie 201X+1 au decis să acopere pierderile din contul contribuţiilor asociaţilor. Contribuţiile respective au fost achitate sub formă de numerar în aceeaşi lună.*

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X+1 entitatea contabilizează:

- acoperirea pierderilor în sumă de 9500 lei – ca majorare a capitalului nevărsat şi diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenţi;
- încasarea numerarului în contul acoperirii pierderilor în sumă de 9500 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a capitalului nevărsat.

[Pct.26 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Rezerve din reevaluare

*[Subcap. "**Rezerve din reevaluare**" introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]*

26[1]. Rezervele din reevaluare se contabilizează în conformitate cu SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

[Pct.26[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Alte elemente de capital propriu

27. Alte elemente de capital propriu includ orice elemente ale acestuia care nu au fost incluse în capitalul social şi neînregistrat, în primele de capital, în rezerve, în profit (pierdere) sau în rezervele din reevaluare. La entităţile cu proprietate publică, ca alte elemente de capital propriu pot fi înregistrate subvenţiile aferente activelor primite de la Guvern şi alte autorităţi ale administraţiei publice, decontate (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) în conformitate cu pct.80 al prezentului standard.

[Pct.27 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

28. Diferenţele favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente elementelor de capital propriu se contabilizează ca venituri sau cheltuieli curente în conformitate cu SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă".

[Pct.28 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea datoriilor

Reguli generale

29. Datoriile se recunosc în baza contabilităţii de angajamente în cazul în care:

1) există certitudinea că în urma stingerii (decontării) unei datorii va avea loc o ieşire de resurse, purtătoare de beneficii economice;

2) valoarea datoriei poate fi evaluată în mod credibil.

30. Datoriile se înregistrează în urma tranzacţiilor sau evenimentelor anterioare, care rezultă din contractele încheiate sau din cerinţele legislaţiei în vigoare (de exemplu, procurarea mărfurilor şi serviciilor cu achitare ulterioară, primirea creditelor bancare, calcularea impozitelor etc.).

Exemplul 10. *O entitate a încheiat în noiembrie 201X un contract de vînzare-cumpărare a mărfurilor în valoare de 45000 lei şi un contract de prestare a serviciilor în valoare de 12000 lei. Mărfurile au fost procurate în luna decembrie 201X, iar serviciile au fost primite în luna februarie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X entitatea nu va recunoaşte datorii. Datoriile faţă de furnizori privind mărfurile procurate vor fi recunoscute în luna decembrie 201X, iar datoriile privind serviciile primite – în luna februarie 201X+1.

31. Datoriile se evaluează la valoarea nominală a acestora care urmează a fi achitată, inclusiv impozitele şi taxele prevăzute de legislaţie (taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite şi taxe).

32. În funcţie de termenul de achitare, datoriile se subdivizează în datorii curente şi pe termen lung. Datoria se consideră curentă atunci cînd ea urmează a fi stinsă în termen de 12 luni de la data raportării. Toate celelalte datorii se clasifică ca datorii pe termen lung.

33. După gradul de estimare datoriile se clasifică în datorii certe şi provizioane.

33[1]. În funcţie de afilierea părţilor datoriile se clasifică în datorii faţă de părţile neafiliate şi afiliate. Componenţa părţilor afiliate este stabilită în SNC "Părţi afiliate şi contracte de societate civilă". În cadrul datoriilor faţă de părţile afiliate se evidenţiază datoriile aferente intereselor de participare.

[Pct.33[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

34. Diferenţele de curs valutar şi de sumă aferente datoriilor se contabilizează în conformitate cu SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă".

35. La data raportării entitatea determină cota curentă a datoriilor pe termen lung care se înregistrează ca diminuare a datoriilor pe termen lung şi majorare a datoriilor curente.

36. Nu se admite compensarea datoriilor şi creanţelor, cu excepţia cazurilor cînd se compensează datoriile faţă de un creditor cu creanţele acestuia şi cu condiţia că această compensare a fost convenită de părţi în mod explicit.

37. Stingerea datoriilor poate fi efectuată prin:

1) achitarea numerarului;

2) transmiterea altor active;

3) prestarea serviciilor;

4) substituirea unei datorii cu alta;

5) trecerea în cont a avansurilor acordate;

6) convertirea datoriei în aport în capital social etc.

38. Dacă la data raportării valoarea mijloacelor îndreptate pentru stingerea unei datorii depăşeşte suma acesteia, diferenţa respectivă se înregistrează ca creanţă.

39. Decontarea datoriilor se efectuează:

1) la renunţarea creditorului la drepturile sale;

2) la privarea creditorului de drepturile sale, inclusiv la expirarea termenului de prescripţie a datoriilor;

3) în alte cazuri prevăzute de legislaţie.

Decontarea datoriilor se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente.

Exemplul 11. *În urma inventarierii datoriilor la 31.12.201X s-a depistat că termenul de prescripţie al datoriei faţă de un furnizor pentru materialele procurate a expirat. Conducătorul entităţii a luat decizia de a deconta datoria cu termenul de prescripţie expirat în mărime de 21000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează anularea datoriei faţă de furnizor în sumă de 21000 lei – ca diminuare a datoriilor curente şi majorare a veniturilor curente.

40. Datoriile se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

1) datorii financiare;
2) datorii comerciale;
3) datorii calculate;
4) subvenţii;

[Subpct.5) abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

6) alte datorii.

Datorii financiare

41. Datoriile financiare includ datoriile aferente creditelor şi împrumuturilor primite pe un termen stabilit şi pentru o anumită plată (dobîndă) sau gratuit.

În cadrul împrumuturilor pe termen lung şi scurt se evidenţiază împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, inclusiv împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile şi alte împrumuturi.

[Pct.41 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

42. Datoriile aferente principalului se recunosc pe măsura primirii creditelor şi împrumuturilor şi se înregistrează fie ca majorare a numerarului sau a altor active, fie ca diminuare a datoriilor respective concomitent cu majorarea datoriilor pe termen lung sau curente.

43. Datoriile aferente dobînzilor se recunosc pe măsura calculării lor conform condiţiilor contractuale şi se înregistrează ca majorare a cheltuielilor curente sau a valorii activelor cu ciclu lung de producţie şi majorare a datoriilor în conformitate cu SNC "Costurile îndatorării".

Exemplul 12. *La 1 octombrie 201X o entitate a primit un credit bancar pentru suplinirea mijloacelor circulante în sumă de 120000 lei pe un termen de 2 ani cu rata anuală a dobînzii de 18%, care se calculează şi se achită lunar. Rambursarea creditului se efectuează anual în părţi egale. Conform extrasului de cont suma dobînzilor constituie:*

- în anul 201X – 5444 lei;
- în anul 201X+1 – 18878 lei;
- în anul 201X+2 – 8078 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în octombrie 201X:

- primirea creditului bancar în sumă de 120000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului şi a datoriilor pe termen lung;

în octombrie-decembrie 201X:

- calcularea dobînzilor în sumă de 5444 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;
- achitarea dobînzilor în sumă de 5444 lei – ca diminuare concomitentă a numerarului şi a datoriilor curente;

la 31 decembrie 201X:

- înregistrarea cotei curente a datoriilor financiare pe termen lung în sumă de 60000 lei – ca diminuare a datoriilor pe termen lung şi majorare a datoriilor curente;

în ianuarie-decembrie 201X+1:

- calcularea dobînzilor în sumă de 18878 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;
- achitarea dobînzilor în sumă de 18878 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului;
- rambursarea creditului în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului;

la 31 decembrie 201X+1:

- înregistrarea cotei curente a datoriilor financiare pe termen lung în sumă de 60000 lei – ca diminuare a datoriilor pe termen lung şi majorare a datoriilor curente;

în ianuarie-septembrie 201X+2:

- calcularea dobînzilor în sumă de 8078 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;
- achitarea dobînzilor în sumă de 8078 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului;
- rambursarea creditului în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului.

[Pct.44 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Datorii comerciale

45. Datoriile comerciale includ datoriile faţă de:

1) furnizori privind bunurile şi serviciile procurate;

2) cumpărători privind avansurile primite în contul livrării ulterioare de bunuri şi servicii etc;

3) locatori privind bunurile primite în leasing.

[Pct.45 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

46. Datoriile comerciale se contabilizează pe măsura procurării bunurilor şi primirii serviciilor procurate ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor şi a datoriilor curente.

47. Datoriile comerciale recunoscute iniţial se ajustează ca urmare a:

1) primirii reducerilor de preţ de la furnizori;

2) returnării bunurilor procurate anterior;

3) corectării erorilor aferente valorii bunurilor (serviciilor) procurate în anii precedenţi.

48. Ajustarea datoriilor în cazul primirii reducerilor de preţ de la furnizori după intrarea bunurilor (primirea serviciilor) se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente.

49. Ajustarea datoriilor ca urmare a returnării bunurilor procurate se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a valorii activelor imobilizate sau curente returnate.

Exemplul 13. *În noiembrie 201X o entitate a procurat 50 de seturi de mobilă pentru birou la preţ unitar de 2400 lei (inclusiv TVA) cu scopul revînzării lor. La recepţionare s-a depistat 4 seturi defectate şi a fost înaintată o pretenţie furnizorului. După recunoaşterea pretenţiei de către furnizor seturile defectate au fost returnate în aceeaşi lună. Datoria pentru seturile de mobilă procurate a fost achitată în decembrie 201X.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- înregistrarea valorii de intrare a mobilei procurate în sumă de 100000 lei (50 seturi × 2400 lei : 6 × 5) – ca majorare concomitentă a stocurilor şi a datoriilor curente;

- trecerea în cont a sumei TVA aferentă mobilei procurate în sumă de 20000 lei (50 seturi × 2400 lei : 6) – ca diminuare a datoriilor faţă de buget şi majorare a datoriilor curente;

- stornarea valorii de intrare (fără TVA) a mobilei returnate în sumă de 8000 lei (2400 lei × 4 seturi : 6 × 5) – ca diminuare a stocurilor şi a datoriilor curente;

- stornarea sumei TVA aferentă mobilei returnate în sumă de 1600 lei (2400 lei × 4 seturi : 6) – ca majorare a datoriilor faţă de buget şi diminuare a datoriilor curente;

în decembrie 201X:

- achitarea datoriei faţă de furnizor, ţinînd cont de mobila returnată în sumă de 110400 lei (100000 lei + 20000 lei – 8000 lei – 1600 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului.

50. Ajustarea datoriilor comerciale în urma corectării erorilor aferente valorii activelor procurate în anii precedenţi şi aflate în gestiunea entităţii se contabilizează respectiv ca majorare concomitentă a valorii activelor şi a datoriilor curente sau ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a valorii activelor.

51. Ajustarea datoriilor comerciale în urma corectării erorilor aferente valorii serviciilor procurate în anii precedenţi sau bunurilor procurate în anii precedenţi care la momentul depistării erorilor nu se află în gestiunea entităţii se contabilizează respectiv, ca diminuare a corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi şi majorare a datoriilor curente sau diminuare a datoriilor curente şi majorare a corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi.

Datorii calculate

52. Datoriile calculate includ:

1) datoriile faţă de personal;

2) datoriile privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;

3) datoriile faţă de buget;

4) alte datorii.

53. Datoriile faţă de personal includ:

1) datoriile salariale – salariul de bază, sporurile, adaosurile, premiile, indemnizaţiile pentru incapacitatea temporară de muncă, indemnizaţiile pentru concediile de odihnă şi alte recompense acordate de entitate angajaţilor;

2) datoriile privind alte operaţiuni – ajutoarele materiale, recuperarea cheltuielilor privind deplasările în interes de serviciu, procurările de bunuri şi servicii efectuate de către angajaţi pentru entitate, utilizarea bunurilor personale în scopuri de serviciu etc.

54. Datoriile salariale faţă de personal se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor (în funcţie de destinaţia muncii prestate de către angajaţi) şi a datoriilor curente.

55. Datoriile faţă de personal privind alte operaţii se contabilizează ca majorare a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor sau ca diminuare a datoriilor comerciale şi majorare a datoriilor curente.

56. Datoriile faţă de personal se diminuează cu suma reţinerilor care includ:

1) reţineri fiscale (impozitul pe venit);

2) reţineri sociale (contribuţiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajaţilor);

3) alte reţineri (compensarea prejudiciului material, sumele salariului achitate în plus în urma unei greşeli de calcul, acoperirea avansului neutilizat şi nerestituit la timp, pensiile alimentare şi alte reţineri cu titlu executoriu, cotizaţiile sindicale etc.).

57. Reţinerile din salarii şi din alte venituri ale angajaţilor se efectuează la îndreptarea acestora spre plată şi se contabilizează ca diminuare a datoriilor faţă de

personal şi majorare a datoriilor faţă de buget, datoriilor privind asigurările sociale de stat obligatorii şi asigurarea obligatorie de asistenţă medicală, datoriilor faţă de alţi creditori şi/sau diminuare a creanţelor personalului.

58. Datoriile privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală cuprind datoriile faţă de bugetul asigurărilor sociale de stat şi fondurile asigurării obligatorii de asistenţă medicală, inclusiv datoriile privind sancţiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislaţiei în domeniu. Datoriile angajatorului privind asigurările sociale de stat obligatorii şi asigurarea obligatorie de asistenţă medicală se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor (în funcţie de destinaţia muncii prestate de către angajaţi) şi a datoriilor curente.

59. Indemnizaţiile acordate angajaţilor din contul bugetului asigurărilor sociale de stat se contabilizează ca diminuare a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi majorare a datoriilor faţă de personal.

Modul de contabilizare a datoriilor faţă de personal, privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală este prezentat în anexa 1.

60. Datoriile faţă de buget includ angajamentele entităţii faţă de bugetul de stat şi bugetele unităţilor administrativ-teritoriale privind impozitele şi taxele generale de stat şi locale, inclusiv datoriile privind sancţiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislaţiei fiscale, şi se contabilizează ca majorare a activelor, costurilor/cheltuielilor în funcţie de tipul impozitului (taxei), sau ca diminuare a datoriilor faţă de angajaţi sau alt personal şi majorare a datoriilor curente.

61. Alte datorii includ angajamentele entităţii faţă de companiile de asigurări, proprietari, veniturile anticipate, datoriile faţă de alţi creditori privind bunurile primite în gestiune economică, privind sancţiunile calculate pentru încălcarea condiţiilor contractuale, finanţările şi încasările cu destinaţie specială etc.

62. Datoriile faţă de companiile de asigurări includ datoriile privind asigurarea obligatorie şi benevolă a patrimoniului şi personalului şi se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor, costurilor/cheltuielilor şi a datoriilor curente.

63. Datoriile faţă de proprietari includ datoriile privind dividendele calculate şi alte operaţiuni. Datoriile privind dividendele calculate se contabilizează ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenţi sau ca majorare a profitului utilizat al perioadei de gestiune şi majorare a datoriilor curente.

Exemplul 14. *La adunarea generală a proprietarilor (persoane fizice) unei entităţi din luna aprilie 201X+1 s-a decis repartizarea profitului obţinut în anul 201X pentru plata dividendelor în sumă de 85000 lei. Dividendele au fost plătite în luna mai 201X+1. Conform prevederilor Codului fiscal în anul 201X+1 cota impozitului pe venit pentru dividendele achitate în folosul persoanelor fizice este stabilită în mărime de 6%.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în mai 201X+1:

- calcularea dividendelor în mărime de 85000 lei – ca diminuare a profitului nerepartizat şi majorare a datoriilor faţă de proprietari;

în iunie 201X+1:

- reţinerea impozitului pe venit din suma dividendelor achitate în mărime de 5100 lei (85000 lei × 6%) – ca diminuare a datoriilor faţă de proprietari şi majorare a datoriilor faţă de buget;

- achitarea dividendelor proprietarilor în mărime de 79900 lei (85000 lei – 5100 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de proprietari şi a numerarului.

64. Veniturile anticipate reprezintă sumele primite (calculate) în perioada de gestiune curentă, dar care urmează a fi atribuite la veniturile curente ale perioadelor viitoare şi se înregistrează ca majorare concomitentă a numerarului sau creanţelor şi a

datoriilor curente şi/sau pe termen lung. Decontarea veniturilor anticipate se efectuează uniform sau conform altei metode acceptate de entitate şi se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente.

65. Datoriile privind bunurile primite în gestiune economică apar în cazul primirii bunurilor de la alte entităţi (fondatori, organele administraţiei publice) în gestiune temporară şi se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor şi a datoriilor. Datoriile privind bunurile primite în gestiune economică se diminuează la returnarea activelor sau la recuperarea valorii acestora prin numerar sau altă formă de compensare. Returnarea activelor sau compensarea valorii lor se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor pe termen lung sau curente şi a valorii contabile a activelor returnate sau a numerarului. În cazul în care valoarea contabilă a activelor returnate este mai mică decît suma datoriilor, diferenţa se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente sau a capitalului neînregistrat. Dacă valoarea contabilă a activelor returnate este mai mare decît suma datoriilor, diferenţa se decontează la cheltuieli curente.

[Pct.65 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

66. Datoriile privind sancţiunile calculate pentru încălcarea condiţiilor contractuale la recunoaşterea lor de către entitate sau în baza hotărîrii instanţei judecătoreşti se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente.

67. Finanţările şi încasările cu destinaţie specială includ numerarul şi/sau valoarea activelor primite (de primit) de la alte entităţi şi/sau persoane fizice pentru realizarea unor misiuni speciale (de exemplu, programe, proiecte). Recunoaşterea acestor finanţări şi încasări se înregistrează ca majorare simultană a creanţelor şi datoriilor (finanţărilor şi încasărilor cu destinaţie specială). Decontarea şi restituirea finanţărilor şi încasărilor cu destinaţie specială se contabilizează conform pct.75–79 din prezentul standard.

[Pct.67 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Subvenţii

68. Subvenţiile includ subvenţiile aferente activelor şi subvenţiile aferente veniturilor.

69. Subvenţiile aferente activelor reprezintă subvenţii primite sub formă de active imobilizate sau de mijloace băneşti destinate pentru procurarea/crearea şi/sau dobîndirea în alt mod a acestor active.

70. Subvenţiile aferente veniturilor cuprind toate subvenţiile, altele decît cele aferente activelor. Acestea pot fi destinate acoperirii costurilor/cheltuielilor perioadelor precedente, curente sau viitoare, sau pentru reducerea datoriilor faţă de stat şi/sau alţi creditori.

71. Subvenţiile se recunosc iniţial în baza contabilităţii de angajamente în cazul existenţei unei certitudini întemeiate că:

1) entitatea va respecta condiţiile impuse de acordarea subvenţiilor;

2) subvenţiile vor fi primite;

3) valoarea subvenţiilor poate fi evaluată în mod credibil.

72. Subvenţiile se evaluează iniţial în funcţie de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Subvenţiile primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară în mărimea valorii de intrare a activelor primite care se determină în conformitate cu standardele de contabilitate.

73. Subvenţiile recunoscute se înregistrează iniţial (la primirea documentului confirmativ) ca majorare simultană a creanţelor şi a datoriilor (veniturilor anticipate). Primirea efectivă a subvenţiilor se reflectă ca majorare a activelor respective sau diminuare a datoriilor faţă de stat şi/sau alţi creditori şi diminuare a creanţelor.

74. Subvenţiile înregistrate ca datorii (venituri anticipate) se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvenţiilor. Această regulă nu se extinde asupra entităţilor de stat, municipale şi alte entităţi similare, inclusiv instituţiile publice cu autonomie financiară, care decontează subvenţiile în modul stabilit de pct.80 din prezentul standard.

75. Subvenţiile aferente activelor amortizabile recunoscute pînă la transmiterea în exploatare a acestora se decontează la venituri curente pe parcursul perioadelor de utilizare a acestora şi în proporţia amortizării aferente activelor intrate pe seama subvenţiilor.

[Pct.75 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Exemplul 15. *Pentru realizarea unui program de instruire o entitate a primit o subvenţie în sumă de 185200 lei, destinată procurării calculatoarelor. Avizul privind acordarea subvenţiei a fost primit în mai 201X, iar mijloacele băneşti au fost încasate în iulie 201X. În august 201X entitatea a procurat din surse proprii şi din contul subvenţiei calculatoare în valoare totală de 463000 lei care nu necesită costuri suplimentare de pregătire pentru utilizarea prestabilită şi au fost transmise în exploatare în aceiaşi lună. Durata de utilizare a calculatoarelor constituie 3 ani, amortizarea se calculează prin metoda liniară.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în mai 201X:

- recunoaşterea subvenţiei în sumă de 185200 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor curente şi a veniturilor anticipate pe termen lung;

în iulie 201X:

- primirea subvenţiei în sumă de 185200 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

în august 201X:

- procurarea şi transmiterea în exploatare a calculatoarelor în valoare de 463000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi a datoriilor curente;

în septembrie-decembrie 201X:

- calcularea amortizării calculatoarelor în sumă de 51444 lei [(463000 lei : 3 ani) × (4 luni : 12 luni)] – ca majorare simultană a cheltuielilor curente şi a amortizării imobilizărilor corporale;

- înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 61733 lei (185200 lei : 3 ani) – ca diminuare a veniturilor anticipate pe termen lung şi majorare a veniturilor anticipate curente;

- decontarea subvenţiei utilizate în mărimea amortizării aferente calculatoarelor procurate din contul subvenţiei în sumă de 20578 lei [(185200 lei : 3 ani) × (4 luni : 12 luni)] lei – ca diminuare a veniturilor anticipate şi majorare a veniturilor curente.

76. Subvenţiile aferente activelor neamortizabile se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectiv suportate cheltuielile aferente obligaţiilor impuse de acordarea subvenţiilor (de exemplu, acordarea subvenţiei sub formă de teren poate fi legată de construirea unei clădiri, în acest caz subvenţia se va recunoaşte ca venituri curente pe parcursul duratei de utilizare a clădirii).

76[1]. Subvenţiile aferente activelor, recunoscute (primite) după transmiterea acestora în exploatare şi suportarea altor costuri, se decontează la venituri curente în următorul mod:

1) în perioada în care subvenţiile au fost recunoscute – în mărimea şi proporţia amortizării calculate şi a altor costuri suportate, inclusiv pînă la recunoaşterea subvenţiilor;

2) în perioadele ulterioare de utilizare a activelor intrate pe seama subvenţiilor - în modul prevăzut la pct.75-76.

Exemplul 15[1]. *În anii 201X-201X+2 o entitate agricolă a suportat costuri de plantare, creştere şi îngrijire a unei plantaţii perene care a fost transmisă în exploatare în anul 201X+2. Costul de intrare al plantaţiei perene constituie 1580000 lei, durata de utilizare – 20 ani. În anul 201X+4, entitatea a beneficiat de subvenţii sub formă de numerar în mărime de 30% din costul de intrare al plantaţiei perene. Amortizarea plantaţiei perene pe anii 201X+2–201X+3 constituie 98750 lei, iar pe anul 201X+4– 79000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anii 201X-201X+3:

- reflectarea costurilor de plantare, creştere şi îngrijire a plantaţiei perene pînă la transmiterea în exploatare în sumă de 1580000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi majorare a datoriilor, amortizării mijloacelor fixe, diminuare a stocurilor etc.;
- transmiterea în exploatare a plantaţiei perene la costul de intrare de 1580000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie;
- calcularea amortizării plantaţiei perene în sumă de 98750 lei – ca majorare concomitentă a costurilor curente şi a amortizării activelor biologice imobilizate.

în anul 201X+4:

- recunoaşterea subvenţiilor în sumă de 474000 lei (1580000 lei x 30%) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi datoriilor pe termen lung (veniturilor anticipate);
- primirea subvenţiilor în sumă de 474000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor;
- calcularea amortizării plantaţiei perene în sumă de 79000 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a amortizării activelor biologice imobilizate;
- decontarea subvenţiilor aferente plantaţiei perene în sumă de 53325 lei [(98750 lei + 79000 lei) x 30%] – ca diminuare a veniturilor anticipate şi majorare a veniturilor curente.

[Pct.76[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

77. Decontarea subvenţiilor aferente veniturilor se efectuează în următorul mod:

1) subvenţiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor deja suportate se decontează integral la venituri curente în perioada în care subvenţiile au fost primite;

2) subvenţiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor perioadelor curente sau viitoare se decontează la venituri curente în perioadele în care costurile/cheltuielile au fost efectiv suportate;

3) subvenţiile destinate reducerii datoriilor faţă de stat şi/sau alţi creditori se decontează la venituri curente în perioada în care subvenţiile au fost primite.

78. Restituirea subvenţiilor se înregistrează ca diminuare a veniturilor anticipate şi a valorii activelor rambursate sau majorare (restabilire) a datoriilor faţă de stat şi/sau alţi creditori decontate anterior.

Exemplul 16. *În anul 201X o entitate a primit o subvenţie în sumă de 350000 lei pentru compensarea cheltuielilor de instruire (recalificare) pe parcursul a doi ani a persoanelor disponibilizate. Cheltuielile de instruire pe anul 201X constituie 150000 lei. În ianuarie 201X+1 autoritatea abilitată a constatat nerespectarea parţială a condiţiilor de acordare a subvenţiei în legătură cu care entitatea a restituit în aceeaşi lună prin mijloace băneşti subvenţia neutilizată în sumă de 200000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anul 201X:

- recunoaşterea subvenţiei în sumă de 350000 lei – ca majorare simultană a creanţelor curente şi a veniturilor anticipate pe termen lung;

- primirea subvenţiei în sumă de 350000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

- înregistrarea cheltuielilor de instruire efectuate din contul subvenţiei în sumă de 150000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi majorare a datoriilor curente şi/sau diminuare a valorii contabile a stocurilor utilizate;

- decontarea sumei subvenţiei utilizate în mărime de 150000 lei – ca diminuare a veniturilor anticipate şi majorare a veniturilor curente;

- înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 200000 lei (350000 lei – 150000 lei) – ca diminuare a veniturilor anticipate pe termen lung şi majorare a veniturilor anticipate curente.

în anul 201X+1:

- restituirea subvenţiilor în sumă de 200000 lei – ca diminuare concomitentă a veniturilor anticipate curente şi a numerarului.

79. În cazul în care suma subvenţiei rambursată depăşeşte venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită se recunoaşte ca cheltuieli curente.

Exemplul 17. *Utilizînd datele din exemplul 16 să presupunem că suma subvenţiei ce urmează a fi restituită în anul 201X+1 constituie 250000 lei. Entitatea a restituit integral subvenţia prin mijloace băneşti în martie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:

în ianuarie 201X+1:

- decontarea subvenţiei neutilizate în mărimea veniturilor anticipate în sumă de 200000 lei (350000 lei – 150000 lei) – ca diminuare a veniturilor anticipate şi majorare a datoriilor curente;

- înregistrarea diferenţei dintre suma subvenţiei decontată şi care urmează a fi rambursată în mărime de 50000 lei (250000 lei – 200000 lei) – ca majorare simultană a cheltuielilor şi datoriilor curente;

în martie 201X+1:

- restituirea subvenţiei în sumă de 250000 lei (200000 lei + 50000 lei) – ca diminuare simultană a datoriilor curente şi a numerarului.

80. Entităţile cu proprietate publică decontează (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) subvenţiile aferente activelor primite de la Guvern şi alte autorităţi ale administraţiei publice, înregistrate iniţial ca datorii pe termen lung (venituri anticipate), la majorarea altor elemente de capital propriu. Decontarea acestor subvenţii se înregistrează ca diminuare a altor elemente de capital propriu şi, respectiv, ca majorare a capitalului social şi/sau a veniturilor curente. Decontarea subvenţiilor aferente activelor primite de la instituţiile şi organizaţiile naţionale şi internaţionale se contabilizează în conformitate cu pct.75–76[1], iar subvenţiile aferente veniturilor – conform pct.77 din prezentul standard.

[Pct.80 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.80 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

Provizioane

[Pct.81 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

82. Provizioanele se recunosc în cazul respectării simultane a următoarelor condiţii:

1) există o obligaţie generată de un eveniment anterior;

2) este probabil ca o ieşire de resurse purtătoare de beneficii economice să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă; şi

3) poate fi realizată o estimare credibilă curentă a valorii obligaţiei.

83. Obligaţiile aferente provizioanelor includ:

1) obligaţiile legale care rezultă dintr-un contract (în mod explicit sau implicit) sau din prevederile legislaţiei;

2) obligaţiile implicite care rezultă din acţiunile entităţii în cazul în care în rezultatul unei practici anterioare, prin politica sau declaraţia scrisă se confirmă că entitatea:

a) îşi asumă anumite responsabilităţi (de exemplu, obligaţia privind plata recompenselor pentru rezultatele activităţii anuale);

b) oferă asigurări partenerilor că îşi va onora responsabilităţile stabilite.

84. Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile şi cheltuielile estimate. Provizioanele se evaluează în suma costurilor necesare stingerii obligaţiei aferente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiilor aferente provizioanelor este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod raţional, pentru stingerea datoriei la data raportării sau pentru transferarea acestei sume unei terţe părţi la acel moment.

85. Provizioanele recunoscute se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor curente şi a datoriilor pe termen lung sau curente.

[Exemplul 18 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

85[1]. Provizioanele se contabilizează în cadrul următoarelor categorii:

1) provizioane pentru beneficiile angajaţilor care se constituie pentru datoriile entităţii faţă de personal privind concediile de odihnă, pensiile, recompensele pentru rezultatele activităţii anuale şi alte plăţi rezultate din contractele colective şi individuale de muncă;

Exemplul 17[1]. *Conform situaţiei din 31.12.201X la entitate au rămas neutilizate 580 zile de concediu pentru acest an, inclusiv 230 zile – pentru muncitorii secţiilor de producţie şi 250 zile – pentru personalul administrativ. Salariu mediu pentru o zi constituie 180 lei – pentru muncitori şi 210 lei – pentru personalul administrativ.*

Conform datelor din exemplu, la 31.12.201X entitatea va constitui un provizion în sumă de 93900 lei (230 zile x 180 lei + 250 zile x 210 lei), care se reflectă ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente şi datoriilor (provizioanelor).

2) provizioanele pentru garanţii acordate cumpărătorilor/clienţilor, care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparaţii şi deservirii în cursul perioadei de garanţie a bunurilor vîndute, pentru returnările şi reducerile de preţ la bunurile vîndute şi pentru alte garanţii care rezultă din contractele încheiate cu cumpărătorii/clienţii.

Exemplul 17[2]. *În anul 201X o entitate a vîndut mărfuri cu termen de garanţie de 12 luni. Dacă la toate mărfurile vîndute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparaţie ar constitui 100000 lei, iar la depistarea defectelor majore costurile de reparaţie s-ar ridica la 500000 lei. Experienţa anterioară şi previziunile entităţii arată că în anul următor 75% din mărfurile vîndute nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore, iar 5% – defecte majore.*

În baza datelor din exemplu, în anul 201X entitatea va constitui un provizion pentru acoperirea costurilor de reparaţie pe perioada de garanţie în sumă de 45000 lei [(75% × 0) + (20% × 100000 lei) + (5% × 500000 lei)] care va fi înregistrat ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a datoriilor (provizioanelor).

3) provizioane pentru impozite care se constituie pentru diferenţele de impozite rezultate din controalele iniţiate şi nefinisate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanţele judecătoreşti, precum şi în alte situaţii care pot genera datorii aferente impozitelor şi taxelor, inclusiv majorări de întîrziere (penalităţi) şi amenzi.

Exemplul 17[3]. *În urma unui control fiscal în derulare, o entitate a luat cunoştinţă că la 31.12.201X are de plătit suplimentar impozite în sumă de 125600 lei. Controlul se va finaliza în anul 201X+1 şi este foarte probabil ca suma constatată a impozitelor va fi imputată entităţii.*

În baza datelor din exemplu la 31.12.201X entitatea va constitui un provizion în sumă de 125600 lei, care se va înregistra ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi datoriilor (provizioanelor).

4) alte provizioane care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor legate de litigii, de protecţia mediului, de ieşirea imobilizărilor corporale, de restructurarea entităţii şi în alte scopuri stabilite de legislaţie şi/sau de conducerea entităţii.

[Pct.85[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

86. Provizioanele se utilizează numai în scopurile pentru care au fost iniţial constituite. Utilizarea provizioanelor se contabilizează ca diminuare a acestora şi majorare a datoriilor, diminuare a stocurilor, costurilor etc.

87. Provizioanele se revizuiesc la fiecare dată de raportare şi se ajustează pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

Exemplul 19. *Utilizînd datele din exemplul* 17[2] *să presupunem, că în urma estimărilor suplimentare costurile de reparaţie a mărfurilor vîndute pentru defectele minore se vor majora cu 15000 lei, iar cele pentru defecte majore – cu 70000 lei.*

În baza datelor din exemplu, la data raportării anului 201X entitatea va ajusta provizionul pentru acoperirea costurilor de reparaţie pe perioada de garanţie cu suma de 6500 lei [(75% × 0) + (20% × 15000 lei) + (5% × 70000 lei)] care va fi înregistrată ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente.

[Exemplul 19 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

88. În cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse purtătoare de beneficii economice, provizionul se anulează prin decontare la venituri curente.

Exemplul 20. *Soldul provizionului privind plata recompenselor pentru rezultatele activităţii anuale la 31 decembrie 201X constituie 8600 lei. În conformitate cu prevederile contractului colectiv de muncă şi cu politicile contabile, începînd cu 1 ianuarie 201X+1 entitatea nu va mai constitui provizion privind plata recompenselor sus-menţionate.*

În baza datelor din exemplu, entitatea va deconta soldul provizionului neutilizat la 31 decembrie 201X în sumă de 8600 lei – ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente.

89. Provizioanele privind creanţele compromise se contabilizează conform SNC "Creanţe şi investiţii financiare".

Prezentarea informaţiilor

90. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind:

1) capitalul propriu:

a) cauzele modificărilor semnificative ale elementelor capitalului propriu în perioada de gestiune;

b) suma dividendelor calculate în perioada de gestiune;

c) mărimea (cuantumul) dividendelor pe o acţiune a societăţii pe acţiuni;

2) datoriile financiare, comerciale şi calculate:

a) valoarea contabilă a fiecărei categorii (grupe) de datorii la începutul şi sfîrşitul perioadelor de gestiune;

b) suma datoriilor cu termenul cu prescripţie expirat decontate în perioada de gestiune;

3) subvenţiile:

a) valoarea contabilă a subvenţiilor la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune;

b) mărimea subvenţiilor primite şi decontate pe parcursul perioadei de gestiune;

c) mărimea subvenţiilor restituite în perioada de gestiune şi/sau care urmează a fi restituite în perioada de gestiune ulterioară şi motivele restituirii acestora;

4) provizioanele:

a) tipurile provizioanelor constituite;

b) provizioanele suplimentare constituite în perioada de gestiune, inclusiv majorările provizioanelor existente;

c) sumele provizioanelor utilizate şi anulate în perioada de gestiune.

[Pct.90 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]
[Pct.90 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

Prevederi tranzitorii

91. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

92. La data intrării în vigoare a prezentului standard entitatea va deconta:

1) soldul subvenţiilor (cu excepţia entităţilor de stat, municipale şi alte entităţi similare, inclusiv instituţiile publice cu autonomie financiară) – la datorii (venituri anticipate) pe termen lung sau curente;

2) datoriile faţă de proprietari privind aporturile depuse pentru majorarea capitalul social – la capital propriu (neînregistrat);

3) reducerea şi ecartul de evaluare – în cazul modificării metodei de evaluare ulterioară a activelor imobilizate – la rezultatele financiare ale anilor precedenţi.

Data intrării în vigoare

93. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Modul de contabilizare a datoriilor faţă de personal, privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală

Date iniţiale.*O entitate a calculat în luna octombrie 201X salarii în mărime de 125000 lei, inclusiv:*

- personalului administrativ al entităţii – 35000 lei;

- muncitorilor care participă la construcţia unei clădiri – 20000 lei;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 60000 lei;

- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 10000 lei.

Suma contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului constituie 28750 lei, inclusiv aferente salariului:

- personalului administrativ – 8050 lei;

- muncitorilor care participă la construcţia unei clădiri – 4600 lei;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 13800 lei;

- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 2300 lei.

Suma primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorului constituie 4375 lei, inclusiv aferente salariului:

- personalului administrativ – 1225 lei;

- muncitorilor care participă la construcţia unei clădiri – 700 lei;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 2100 lei;

- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 350 lei.

Din salariile calculate s-au efectuat următoarele reţineri:

- impozitul pe venit al persoanelor fizice – 14125 lei;

- contribuţiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii – 7500 lei;

- primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatului – 4375 lei;

- sumele avansurilor acordate angajaţilor şi nerestituite în termen – 2525 lei;

- suma prejudiciului material cauzat entităţii de către un angajat – 4000 lei.

Datoriile faţă de personal, privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi impozitul pe venit au fost achitate pe 31 octombrie 201X.

În baza datelor din exemplu, în octombrie 201X entitatea contabilizează:

1) Calcularea salariului:

- personalului administrativ în mărime de 35000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative şi a datoriilor faţă de personal;

- muncitorilor care participă la construcţia clădirii în mărime de 20000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor faţă de personal;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 60000 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a datoriilor faţă de personal;

- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 10000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire şi a datoriilor faţă de personal;

2) Calcularea contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului aferente salariului:

- personalului administrativ în mărime de 8050 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative şi a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

- muncitorilor care participă la construcţia clădirii în mărime de 4600 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 13800 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 2300 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire şi a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

3) Calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorului aferente salariului:

- personalului administrativ în mărime de 1225 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative şi a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;

- muncitorilor care participă la construcţia clădirii în mărime de 700 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 2100 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;

- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire şi a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;

4) Reţinerea din salariile calculate a:

- impozitului pe venit al persoanelor fizice în mărime de 14125 lei – ca diminuare a datoriilor faţă de personal şi majorare a datoriilor faţă de buget;

- contribuţiilor individuale de asigurări sociale de stat în mărime de 7500 lei – ca diminuare a datoriilor faţă de personal şi majorare a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

- primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatului în mărime de 4375 lei – ca diminuare a datoriilor faţă de personal şi majorare a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;

- sumelor avansurilor acordate şi nerestituite în termen în mărime de 2525 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de personal şi a creanţelor personalului;

- sumei prejudiciului material cauzat entităţii de către angajat în mărime de 4000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de personal şi a creanţelor personalului;

5) Achitarea datoriilor privind:

- contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii în mărime de 36250 lei (8050 lei + 4600 lei + 13800 lei + 2300 lei + 7500 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi a numerarului;

- primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală în mărime de 8750 lei (1225 lei + 700 lei + 2100 lei + 350 lei + 4375 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a numerarului;

- impozitul pe venit al persoanelor fizice în mărime de 14125 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă buget şi a numerarului;

- salariile angajaţilor în mărime de 92475 lei (125000 lei – 7500 lei – 4375 lei – 14125 lei – 2525 lei – 4000 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de personal şi a numerarului.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "VENITURI"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară şi IAS 18 "Venituri".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a veniturilor generate de anumite tipuri de fapte economice şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea veniturilor provenite din:

1) vînzarea produselor şi mărfurilor;

2) prestarea serviciilor;

3) utilizarea de către terţi a activelor entităţii care generează dobînzi, redevenţe (royalty) şi dividende.

4. Prezentul standard nu reglementează modul de contabilizare a veniturilor provenite din:

1) contracte de construcţie (SNC "Contracte de construcţii");

2) contracte de leasing (SNC "Contracte de leasing");

[Subpct.3)-5) abrogate prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

6) modificări ale valorii stocurilor şi altor active curente (SNC "Stocuri");

7) ieşirea activelor imobilizate (SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" şi SNC "Creanţe şi investiţii financiare");

8) subvenţii (SNC "Capital propriu şi datorii");

9) diferenţe favorabile de curs valutar şi de sumă (SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă").

Definiţii

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Venituri – creşteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora, sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creşteri ale capitalului propriu, cu excepţia creşterilor legate de contribuţiile proprietarilor.

Venituri din prestarea serviciilor – venituri din executarea de către entitate a unor lucrări pe parcursul unei anumite perioade de timp (de exemplu, venituri din serviciile de transport, reparaţie, intermediere, consultanţă, instruire, agrement-sport, instalare a utilajului, telefonie, internet, turism).

Venituri din vînzarea produselor şi mărfurilor – venituri din comercializarea bunurilor produse de entitate sau cumpărate pentru a fi revîndute, inclusiv terenurile şi alte imobilizări deţinute în scopuri revînzării.

Venituri sub formă de dobînzi – venituri din utilizarea numerarului sau a echivalentelor acestuia, precum şi din deţinerea obligaţiunilor şi a altor sume datorate entităţii.

Venituri sub formă de redevenţe – (royalty) venituri din utilizarea imobilizărilor necorporale ale entităţii cum ar fi brevetele, mărcile, drepturile de autor (copyright) şi software-ul pentru computere etc.

Venituri sub formă de dividende – venituri din cotele deţinute în capitalul social al altor entităţi.

[Pct.5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Reguli generale

6. Veniturile cuprind beneficiile economice primite sau de primit de către entitate în nume propriu. În componenţa veniturilor nu se includ:

1) taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite şi taxe recuperabile.

Exemplul 1. *În noiembrie 201X o entitate a livrat produse finite cumpărătorilor la valoare de vînzare de 120000 lei, inclusiv TVA – 20000 lei şi accize – 10000 lei.*

În baza datelor din exemplu, suma veniturilor entităţii pe luna noiembrie 201X constituie 90000 lei (120000 lei – 20000 lei – 10000 lei) şi se determină ca diferenţa dintre mărimea totală a valorii de vînzare a produselor şi sumele TVA şi accizelor.

2) sumele colectate în numele unor terţe părţi, inclusiv în cazul contractelor de intermediere încheiate conform legislaţiei în vigoare. Aceste sume nu pot fi incluse în componenţa veniturilor, deoarece nu reprezintă beneficii economice pentru entitate şi nu au drept rezultat creşteri ale capitalului propriu. În aceste situaţii veniturile entităţii includ doar comisioanele cuvenite.

Exemplul 2. *Entitatea "A" a încheiat un contract de intermediere cu entitatea "B" privind vînzarea produselor vinicole. În anul 201X entitatea "A" a vîndut cumpărătorilor produse în valoare totală de 200000 lei. Pentru serviciile de intermediere prestate entitatea "A" beneficiază de un comision în mărime de 15% din valoarea produselor vîndute.*

Conform datelor din exemplu, venitul entităţii "A" pe anul 201X constituie 30000 lei (200000 lei × 15%), iar venitul entităţii "B" – 170000 lei (200000 lei – 30000 lei).

7. Veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestaţiei (mijlocului de plată) primite sau de primit diminuată cu valoarea oricăror reduceri de preţ, bonusuri şi altor

reduceri comerciale acordate de către vînzător. Valoarea justă reprezintă preţul estimat de vînzare al unui activ în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii normale între părţi interesate, independente şi bine informate.

Exemplul 3. *În mai 201X o entitate a vîndut unui cumpărător 1000 unităţi de marfă al cărei preţ unitar obişnuit de vînzare constituie 80 lei. Cumpărătorul a achitat integral mărfurile procurate, beneficiind pentru aceasta de o reducere comercială în mărime de 5% din valoarea totală de vînzare.*

În baza datelor din exemplu, venitul entităţii-vînzător pe luna mai 201X constituie 76000 lei [80000 lei – (80000 lei × 5%)] se determină ca diferenţa dintre preţul de vînzare şi reducerea comercială acordată.

[Pct.7 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

8. În cazul tranzacţiilor pe bază de barter (schimburi de bunuri şi servicii) entitatea-vînzător înregistrează în contabilitate următoarele operaţiuni distincte:

1) vînzarea bunurilor şi serviciilor cu recunoaşterea şi evaluarea veniturilor în modul stabilit pentru vînzările ordinare;

2) procurarea bunurilor şi serviciilor cu determinarea valorii acestora în modul stabilit de standardele de contabilitate;

3) decontarea reciprocă a creanţelor şi datoriilor aferente tranzacţiilor pe bază de barter.

9. Veniturile se recunosc, de regulă, separat pentru fiecare tranzacţie. În anumite situaţii, veniturile pot fi recunoscute pe componentele distincte ale unei tranzacţii (de exemplu, dacă preţul de vînzare a bunurilor include o sumă identificabilă pentru servicii ulterioare, această sumă este iniţial înregistrată ca venituri anticipate şi recunoscută ca venituri curente pe măsura prestării serviciilor de deservire a bunurilor comercializate).

Exemplul 4. *În decembrie 201X entitatea a vîndut unui cumpărător 10 calculatoare la preţ unitar de 12000 lei cu condiţia deservirii calculatoarelor pe parcursul a 3 ani. Preţul unitar de vînzare a calculatorului (fără deservire) constituie 10500 lei.*

Conform datelor din exemplu, în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- veniturile din vînzarea calculatoarelor în sumă de 105000 lei (10500 lei × 10 unit.) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente;

- valoarea serviciilor de deservire a calculatoarelor în sumă de 15000 lei [(12000 lei – 10500 lei) × 10 unit.] – ca majorare simultană a creanţelor curente şi a veniturilor anticipate pe termen lung.

10. Veniturile şi cheltuielile aferente unora şi aceloraşi fapte economice se recunosc în aceiaşi perioadă de gestiune (de exemplu, valoarea bunurilor vîndute şi costul acestora se contabilizează şi se reflectă în situaţia de profit şi pierdere într-o singură perioadă de gestiune).

Contabilitatea veniturilor

11. Contabilitatea veniturilor este condiţionată de sursa de obţinere a acestora – vînzarea produselor şi mărfurilor; prestarea serviciilor; utilizarea de către terţi a activelor entităţii care generează dobînzi, redevenţe şi dividende.

Venituri din vînzarea produselor şi mărfurilor

12. Veniturile din vînzarea produselor şi mărfurilor se recunosc în momentul în care sînt îndeplinite simultan următoarele condiţii:

1) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile şi beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor. Transferul riscurilor şi beneficiilor semnificative aferente drepturilor de proprietate asupra bunurilor, de regulă, coincide cu momentul predării bunurilor către cumpărător sau, la respectarea altor condiţii

contractuale, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către cumpărători;

2) entitatea nu mai gestionează bunurile vîndute ca în cazul deţinerii în proprietate a acestora şi nu deţine controlul efectiv asupra bunurilor;

3) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

4) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacţiei vor fi generate către entitate; şi

5) costurile tranzacţiei pot fi evaluate în mod credibil.

Exemplul 5. *În decembrie 201X entitatea a livrat cumpărătorilor mărfuri cu transferarea drepturilor de proprietate asupra acestora. Valoarea de vînzare a mărfurilor constituie 320000 lei, iar valoare contabilă – 283000 lei.*

Conform datelor din exemplu, în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- valoarea de vînzare a mărfurilor comercializate în sumă de 320000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente;

- valoarea contabilă a mărfurilor comercializate în sumă de 283000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) şi diminuare a stocurilor.

13. Dacă entitatea păstrează riscurile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor, tranzacţia nu reprezintă o vînzare şi veniturile nu sînt recunoscute. De exemplu, aceste riscuri se păstrează atunci cînd:

1) entitatea are obligaţii legate de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de prevederile garanţiilor normale;

2) obţinerea veniturilor dintr-o anumită vînzare este condiţionată de obţinerea de către cumpărător a veniturilor din comercializarea bunurilor;

3) bunurile sînt livrate, dar trebuie instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului şi nu a fost încă realizată de către entitate; şi

4) cumpărătorul are dreptul de a anula vînzarea pe parcursul unui anumit termen şi dintr-un motiv specificat în contractul de vînzare-cumpărare şi entitatea-vînzător nu este sigură de probabilitatea returnării bunurilor.

Exemplul 6. *În noiembrie 201X entitatea a livrat în baza unui contract de consignaţie 10 televizoare la preţ unitar de vînzare 7400 lei. Televizoarele au fost vîndute de către comisionar cumpărătorilor în decembrie 201X – 6 unităţi şi ianuarie 201X+1 – 4 unităţi.*

În baza datelor din exemplu, veniturile entităţii constituie în decembrie 201X 44400 lei (7400 lei × 6 unit.), iar în ianuarie 201X+1 – 29600 lei (7400 lei × 4 unit.) şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente.

14. În cazul vînzărilor cu livrări amînate veniturile se recunosc la respectarea simultană a următoarelor condiţii:

1) este probabil că se va efectua livrarea bunurilor;

2) la data recunoaşterii vînzării, bunurile sînt disponibile, identificate şi pregătite pentru livrare cumpărătorului;

3) cumpărătorul confirmă în scris solicitarea de amînare a livrării;

4) se respectă condiţiile de plată prevăzute în contract.

15. Veniturile din vînzări cu livrări amînate nu pot fi recunoscute în cazul în care nu există decît intenţia de a achiziţiona sau de a produce bunurile pentru a fi livrate.

Vînzările cu livrări amînate apar în cazul tranzacţiilor de comercializare a bunurilor care necesită condiţii speciale de transportare şi de păstrare (de exemplu, vînzarea produselor vinicole în loturi mari, a substanţelor chimice).

[Pct.15 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

16. În cazul vînzărilor cu livrări amînate entitatea-vînzător contabilizează două operaţiuni distincte:

1) comercializarea bunurilor care se contabilizează în acelaşi mod ca şi vînzările obişnuite;

2) primirea bunurilor în custodie cu reflectarea acestora în conturile extrabilanţiere.

Exemplul 7. *În decembrie 201X entitatea a comercializat unui cumpărător un lot de produse vinicole a căror valoare de vînzare constituie 82500 lei, iar cost efectiv – 51600 lei. Conform condiţiilor contractuale produsele vinicole se vor păstra la depozitul entităţii şi vor fi livrate cumpărătorului în loturi mici pe parcursul unui an.*

În baza datelor din exemplu, în decembrie 201X entitatea-vînzător contabilizează:

- veniturile din vînzarea produselor vinicole în sumă de 82500 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente;

- costul efectiv al produselor vinicole vîndute în sumă de 51600 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) şi diminuare a stocurilor;

- valoarea produselor vinicole vîndute şi primite în custodie în sumă de 82500 lei – ca majorare a stocurilor primite în custodie în contabilitatea extrabilanţieră.

17. Veniturile din vînzarea bunurilor se ajustează prin stornarea valorii bunurilor returnate şi/sau cu suma reducerii preţurilor acestora în cazul în care livrarea şi returnarea (reducerea preţurilor) bunurilor au avut loc în aceeaşi perioadă de gestiune. În cazul în care vînzarea şi returnarea (reducerea preţurilor) bunurilor au avut loc în perioade de gestiune diferite, veniturile nu se ajustează, iar pierderile din returnarea bunurilor vîndute sau din reducerea preţurilor acestora se înregistrează ca cheltuieli curente sau se recuperează din contul provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri.

Exemplul 8. *În iunie 201X o entitate – fabrică de mobilă a comercializat 10 seturi de mobilă pentru oficiu. Valoarea de vînzare a unui set de mobilă constituie 3600 lei, iar costul efectiv – 2500 lei. În luna iulie a aceluiaşi an cumpărătorul a depistat 3 seturi de mobilă necalitativă care au fost returnate vînzătorului.*

În baza datelor din exemplu, entitatea-vînzător contabilizează:

în iunie 201X:

- veniturile din vînzarea mobilei în sumă de 36000 lei (3600 lei × 10 set.) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- costul efectiv al mobilei vîndute în sumă de 25000 lei (2500 lei × 10 set.) – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) şi diminuare a stocurilor.

în iulie 201X:

- valoarea mobilei returnate de cumpărător în sumă de 10800 lei (3600 lei × 3 set.) – ca stornare a creanţelor şi a veniturilor curente;

- costul mobilei returnate de cumpărător – ca stornare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) şi a stocurilor.

18. Veniturile din vînzarea bunurilor nu se ajustează în cazul apariţiei unor incertitudini legate de recuperabilitatea anumitor sume recunoscute anterior ca venituri. Aceste sume se recunosc ca cheltuieli curente sau se recuperează din contul provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri.

Exemplul 9. *În noiembrie 201X entitatea a vîndut produse a căror valoare de vînzare totală constituie 140000 lei, iar costul efectiv – 110000 lei. În anul 201X+3 un cumpărător a fost recunoscut de instanţa judecătorească drept insolvabil, nefiind în stare să achite valoarea produselor cumpărate în sumă de 3000 lei. Conform politicilor contabile, pierderile aferente creanţelor compromise se decontează direct la cheltuielile perioadei în care acestea au fost depistate.*

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- veniturile din vînzarea produselor în sumă de 140000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente;

- costul efectiv al produselor vîndute în sumă de 110000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) şi diminuare a stocurilor.

în anul 201X+3:

- creanţele compromise decontate în sumă de 3000 lei – ca majorare a cheltuielilor şi diminuare a creanţelor curente.

Venituri din prestarea serviciilor

19. Veniturile din prestarea serviciilor se recunosc în cazul îndeplinirii simultane a următoarelor condiţii:

1) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

2) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacţiei să fie obţinute de către entitate;

3) stadiul de execuţie a tranzacţiei la data raportării poate fi evaluat în mod credibil; şi

4) costurile apărute pe parcursul tranzacţiei şi costurile de finalizare a tranzacţiei pot fi evaluate în mod credibil.

20. Evaluarea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează, de regulă, în mărimea valorii acestora, stabilită de părţile contractante şi confirmată documentar. Evaluarea acestor venituri este credibilă doar în cazul în care entitatea a convenit cu celelalte părţi participante la tranzacţie următoarele condiţii:

1) drepturile fiecărei părţi care au putere juridică şi se referă la prestarea şi primirea serviciilor;

2) compensaţia presupusă;

3) metodele şi condiţiile de plată.

21. Recunoaşterea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează conform uneia din următoarele metode:

1) metoda prestării integrale;

2) metoda procentului de finalizare.

22. Metoda prestării integrale se recomandă în cazurile în care termenul de prestare a serviciilor nu depăşeşte o perioadă de gestiune. La utilizarea acestei metode veniturile din prestarea serviciilor se recunosc şi se contabilizează după încheierea tranzacţiei.

Exemplul 10. *O entitate prestează servicii de instalare a utilajului electric, recepţionate de clienţi după finalizarea integrală a acestora. În anul 201X entitatea a prestat şi a predat clienţilor servicii în valoare de 147000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în anul 201X entitatea va recunoaşte venitul după instalarea efectivă a utilajului şi recepţionarea acestuia de către clienţi în sumă de 147000 lei şi îl va înregistra ca majorare simultană a creanţelor şi veniturilor curente.

23. Metoda procentului de finalizare este aplicabilă în cazurile în care serviciile, potrivit unuia şi aceluiaşi contract, sînt prestate pe parcursul mai multor perioade de gestiune. Prin această metodă, veniturile se recunosc pe stadii distincte ale tranzacţiei, în funcţie de procentul de finalizare a acesteia, adică în perioadele de gestiune în care are loc prestarea efectivă a serviciilor. Recunoaşterea veniturilor în baza metodei procentului de finalizare se admite la respectarea simultană a următoarelor condiţii:

1) momentul încheierii tranzacţiei sau a unui stadiu distinct al acesteia poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine la data raportării;

2) cheltuielile suportate în procesul tranzacţiei şi cele necesare pentru finalizarea acesteia pot fi determinate în mod credibil.

24. În cazul aplicării metodei procentului de finalizare, suma veniturilor poate fi determinată în baza unuia din următoarele procedee:

1) volumului efectiv al serviciilor prestate;

Exemplul 11. *În ianuarie 201X entitatea a încheiat un contract de prestare a serviciilor de consultanţă şi evaluare a imobilizărilor în valoare totală de 840000 lei pe un termen de trei ani. În anul 201X au fost prestate servicii de consultanţă în valoare totală de 126000 lei.*

Conform datelor din exemplu, venitul entităţii pe anul 201X constituie 126000 lei şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

2) ponderii volumului efectiv al serviciilor prestate în volumul total al serviciilor prevăzute de contract;

Exemplul 12. *În ianuarie 201X entitatea a încheiat un contract de instalare a utilajului şi de deservire a acestuia în decurs de 3 ani cu valoarea totală de 324000 lei. În anul 201X entitatea a îndeplinit 18% din volumul total de lucrări prevăzute de contract.*

Conform datelor din exemplu, venitul entităţii pe anul 201X constituie 58320 lei (324000 lei × 18%) şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

3) ponderii cheltuielilor suportate la o dată prestabilită în totalul cheltuielilor prevăzute de contract.

Exemplul 13. *În ianuarie 201X entitatea a încheiat un contract privind deservirea mărfurilor vîndute pe un termen de 4 ani în valoare de 192000 lei. Suma totală a cheltuielilor constituie, conform contractului 164000 lei. În anul 201X entitatea a suportat cheltuieli în sumă de 38000 lei.*

Conform datelor din exemplu, mărimea venitului entităţii pe anul 201X se calculează ca produsul ponderii cheltuielilor efectiv suportate în mărime de 23,17% [(38000 lei : 164000 lei) × 100%] şi suma totală a venitului prevăzut de contract, constituie 44506 lei (23,18% × 192000 lei) şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente.

25. Dacă serviciile sînt prestate printr-un număr nedeterminat de operaţiuni în cursul unei perioade de timp prestabilite, care nu pot fi repartizate pe stadii, veniturile se recunosc conform metodei liniare sau în altă bază stabilită în politicile contabile ale entităţii.

Exemplul 14. *În mai 201X entitatea a încheiat un contract privind deservirea şi reparaţia calculatoarelor în curs de doi ani. Valoarea totală a serviciilor prevăzute de contract constituie 240600 lei. Serviciile se prestează uniform pe parcursul perioadei stabilite în contract. Conform politicilor contabile ale entităţii veniturile se repartizează după metoda liniară.*

În baza datelor din exemplu, mărimea veniturilor entităţii pe luna mai 201X constituie 10025 lei (240600 lei : 24 luni) şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente.

26. Dacă rezultatul unei tranzacţii de prestare a serviciilor nu poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine, veniturile se recunosc doar în mărimea cheltuielilor suportate care au fost sau, posibil, vor fi recuperate de către beneficiari.

Exemplul 15. *În luna noiembrie 201X biroul de avocaţi a încheiat cu entitatea "A" un contract privind apărarea intereselor acesteia în procesul de judecată. Conform condiţiilor contractuale, în cazul în care procesul va fi cîştigat, valoarea serviciilor va constitui 48300 lei, iar în caz contrar, entitatea va recupera biroului de avocaţi doar cheltuielile suportate efectiv în limita prevăzută de contract – 35200 lei. În mai 201X+1 entitatea "A" a pierdut procesul de judecată.*

Conform datelor din exemplu, biroul de avocaţi recunoaşte veniturile în luna mai 201X+1 în mărimea cheltuielilor suportate efectiv de 35200 lei şi le înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

27. În cazul în care rezultatul tranzacţiei nu poate fi estimat în mod credibil şi recuperarea costurilor suportate nu este probabilă, veniturile nu sînt recunoscute, iar costurile aferente tranzacţiei se înregistrează ca cheltuieli curente.

27[1]. Veniturile din prestarea serviciilor se ajustează prin stornarea valorii serviciilor cu valoarea serviciilor neacceptate şi/sau suma reducerii preţurilor acestora în cazul în care prestarea şi neacceptarea/reducerea preţurilor serviciilor au avut loc în aceeaşi perioadă de gestiune. În cazul în care prestarea şi neacceptarea/reducerea preţurilor serviciilor au avut loc în perioade de gestiune diferite, veniturile nu se ajustează, iar pierderile rezultate se înregistrează ca cheltuieli curente sau se recuperează din contul provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri.

[Pct.27[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Venituri din utilizarea de către terţi a activelor entităţii care generează dobînzi, redevenţe şi dividende

28. Veniturile din utilizarea de către terţi a activelor entităţii se recunosc la respectarea simultană a următoarelor condiţii:

1) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacţiei să fie obţinute de către entitate; şi

2) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil.

29. Veniturile sub formă de dobînzi se recunosc în baza condiţiilor contractuale pe măsura survenirii termenelor de plată a dobînzilor stabilite în contractul încheiat între entitate şi utilizatorul activului. În componenţa veniturilor din dobînzi se evidenţiază veniturile aferente dobînzilor obţinute de la părţile afiliate.

Exemplul 16. *În octombrie 201X entitatea a acordat un împrumut în sumă de 165000 lei pe un termen de 3 ani. Dobînda anuală constituie 15% şi conform condiţiilor contractuale se achită la finele fiecărui trimestru.*

Conform datelor din exemplu, venitul sub formă de dobînzi a entităţii se recunoaşte în decembrie 201X în sumă de 6188 lei [(165000 lei × 15%) : 4 trimestre] şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

[Pct.29 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.30 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

31. Dobînzile aferente obligaţiunilor şi altor titluri de creanţe, procurate la un preţ care include dobînzile calculate, se recunosc ca venituri doar în suma referitoare la perioada postachiziţie. Suma dobînzilor aferentă perioadei pre-achiziţie a obligaţiunilor nu se consideră venituri, ci se raportează la diminuarea costului de intrare a obligaţiunilor.

Exemplul 17. *La 1 aprilie 201X entitatea a procurat 2500 de obligaţiuni cu termenul de stingere de 3 ani la preţul unitar de 17 lei, care cuprinde cota dobînzilor calculate pe trei luni (ianuarie, februarie, martie). Valoarea nominală a unei obligaţiuni constituie 15 lei, rata anuală a dobînzii – 12%.*

În baza datelor din exemplu, suma totală a dobînzilor calculate pe anul 201X constituie 4500 lei (2500 unit. × 15 lei × 12%), din care se recunoaşte ca venituri suma de 3375 lei [(2500 unit. × 15 lei × 12% × 9 luni) : 12 luni], iar suma rămasă de 1125 lei (4500 lei – 3375 lei) se raportează la diminuarea valorii contabile a obligaţiunilor cumpărate.

Conform datelor din exemplu şi a calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul de intrare a obligaţiunilor procurate în mărime de 42500 lei (2500 unit. × 17 lei) – ca majorare concomitentă a investiţiilor pe termen lung şi a creanţelor curente;

- suma totală a dobînzilor calculate pe anul 201X în mărime de 4500 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor anticipate;

- dobînzile aferente perioadei postachiziţie a obligaţiunilor în sumă de 3375 lei – ca diminuare a veniturilor anticipate şi majorare a veniturilor curente;

- dobînzile aferente perioadei preachiziţie a obligaţiunilor în sumă de 1125 lei – ca diminuare concomitentă a veniturilor anticipate şi a valorii contabile a investiţiilor pe termen lung.

[Pct.31 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

31[1]. Veniturile aferente ajustărilor de valoare favorabile privind investiţiile financiare pe termen lung şi curente apar în cazul:

1) decontării diferenţei favorabile dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) şi valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată;

2) decontării diferenţei dintre costul de intrare şi valoarea nominală a obligaţiunilor şi altor titluri de creanţe cu scont (procurate la un preţ mai mic decît valoarea nominală);

3) reluării şi decontării pierderilor din deprecierea valorilor mobiliare.

Aceste venituri se contabilizează ca majorare a investiţiilor financiare, diminuare a pierderilor din depreciere şi majorare a veniturilor curente.

[Pct.31[1] modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

[Pct.31[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

32. Redevenţele se recunosc ca venituri în baza contabilităţii de angajamente, în conformitate cu condiţiile acordului încheiat între proprietarul şi beneficiarul de imobilizări necorporale. Astfel, în cazul transferului drepturilor de utilizare a imobilizărilor necorporale pe o perioadă prestabilită, recunoaşterea venitului sub formă de redevenţe se efectuează conform metodei liniare sau în altă bază stabilită în politicile contabile.

Exemplul 18. *În ianuarie 201X entitatea "A" a transmis entităţi "B" dreptul de utilizare a unui brevet de invenţie pe o perioadă de 5 ani. Suma totală a plăţilor, potrivit contractului încheiat, constituie 35000 lei şi se va achita la finele fiecărui an în părţi egale.*

Conform datelor din exemplu, venitul anual din redevenţe a entităţii "A", inclusiv pentru anul 201X, constituie 7000 lei (35000 lei : 5 ani) şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

33. Transferul drepturilor de utilizare a imobilizărilor necorporale pentru o plată fixă şi pe un termen nelimitat se consideră ca vînzare a imobilizărilor necorporale, iar redevenţele se recunosc ca venituri în momentul transferării acestor drepturi.

Exemplul 19. *Utilizînd datele din exemplul 18, să admitem că dreptul de utilizare a brevetului de invenţie a fost transmis unei entităţi pe un termen nelimitat de timp.*

În baza datelor din exemplu, veniturile sub formă de redevenţe se recunosc în sumă de 35000 lei, în ianuarie 201X, adică în momentul transmiterii dreptului de utilizare a brevetului beneficiarului şi se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

34. În cazul în care obţinerea redevenţelor depinde de evenimentele viitoare, veniturile se recunosc numai atunci cînd există probabilitatea primirii plăţii, de regulă, după producerea evenimentului (de exemplu, la transmiterea drepturilor de utilizare a unui brevet de invenţie, cu condiţia primirii plăţii în funcţie de vînzarea efectivă a produselor fabricate, redevenţele se recunosc ca venituri pe măsura comercializării produselor).

35. Dividendele se recunosc ca venituri în perioada de gestiune în care acestea au fost anunţate, adică atunci cînd a fost stabilit dreptul proprietarilor de a le încasa şi se contabilizează ca majorare a creanţelor şi veniturilor curente.

În componenţa veniturilor din dividende se evidenţiază veniturile din interese de participare care cuprind veniturile sub formă de dividende obţinute de la entităţile în care entitatea deţine un interes de participare.
[Pct.35 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prezentarea informaţiilor

36. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare cel puţin următoarele informaţii:

1) suma fiecărei categorii semnificative de venituri recunoscute în perioada de gestiune, inclusiv veniturile provenite din vînzarea produselor şi mărfurilor, prestarea serviciilor, redevenţe, dividende;

2) suma veniturilor rezultate din tranzacţiile pe bază de barter incluse în fiecare categorie semnificativă de venit.
[Pct.36 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

37. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

38. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "CHELTUIELI"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară.
[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenţei şi modului de contabilizare a cheltuielilor şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard reglementează componenţa şi modul general de contabilizare a cheltuielilor entităţii.

4. Prezentul standard nu stabileşte regulile specifice de contabilizare a cheltuielilor aferente:

1) costului stocurilor vîndute, trecut la cheltuieli (SNC "Stocuri");

2) contractelor de construcţii (SNC "Contracte de construcţii");

3) amortizării, exploatării şi ieşirii activelor imobilizate (SNC "Imobilizări necorporale şi corporale");

4) contractelor de leasing (SNC "Contracte de leasing");

5) cheltuielilor compensate pe seama subvenţiilor (SNC "Capital propriu şi datorii");

6) diferenţelor de curs valutar şi de sumă (SNC "Diferenţe de curs valutar şi de sumă");

7) costurilor îndatorării (SNC"Costurile îndatorării");

8) creanţelor şi investiţiilor financiare (SNC "Creanţe şi investiţii financiare");

9) pierderilor din deprecierea activelor (SNC "Deprecierea activelor");

10) constituirii provizioanelor (SNC "Capital propriu şi datorii");

11) activelor biologice şi produselor agricole, precum şi modificării costului efectiv diminuat cu costurile generate de vînzarea activelor biologice (SNC "Particularităţile contabilităţii în agricultură").

[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiţii

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Activitate operaţională – totalitatea operaţiunilor economice aferente activităţii principale ale entităţii, precum şi activităţile conexe acesteia.

Alte activităţi – ansamblul faptelor economice care nu se atribuie la activitatea operaţională a entităţii.

Cheltuieli – diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieşiri, reduceri ale valorii activelor sau de creşteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu (rezultatului financiar), altele decît cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor.

Cheltuieli ale activităţii operaţionale – cheltuieli determinate de procesul desfăşurării activităţii operaţionale a entităţii.

Cheltuieli ale altor activităţi – cheltuieli condiţionate de desfăşurarea altor activităţi (de exemplu, de ieşirea şi deprecierea activelor imobilizate, de tranzacţiile financiare, de evenimentele excepţionale).

Cheltuieli privind impozitul pe venit – suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit luate în calcul la determinarea profitului net (pierderii nete) al (a) perioadei de gestiune.

[Pct.5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Recunoaşterea şi evaluarea cheltuielilor

6. Cheltuielile se recunosc dacă se respectă următoarele criterii:

1) există o certitudine întemeiată privind diminuarea beneficiilor economice ale entităţii;

2) mărimea cheltuielilor poate fi evaluată în mod credibil.

7. Cheltuielile se recunosc concomitent cu:

1) diminuarea activelor fără o reducere concomitentă a datoriilor sau o creştere a altor active (de exemplu, valoarea contabilă a stocurilor depistate lipsă la inventariere se înregistrează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a activelor);

2) majorarea datoriilor fără o creştere concomitentă a activelor (de exemplu, salariile calculate personalului administrativ se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente);

3) calcularea amortizării şi înregistrarea pierderilor din deprecierea activelor imobilizate contabilizate conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale", SNC "Deprecierea activelor".

8. Cheltuielile suportate în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare şi depăşesc pragul de semnificaţie stabilit în politicile contabile, se recunosc ca cheltuieli anticipate. Pe măsura survenirii perioadelor corespunzătoare, cheltuielile anticipate se decontează la cheltuielile curente prin metoda liniară sau prin altă metodă stabilită de entitate.

Exemplul 1. *La 10 noiembrie 201X o entitate a asigurat un automobil, conform contractului de asigurare CASCO, pe o perioadă de 12 luni, în sumă de 15600 lei. Conform politicilor contabile, aceste cheltuieli sînt semnificative şi se repartizează uniform pînă la expirarea termenului contractului de asigurare (10 noiembrie 201X+1).*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- costul poliţei de asigurare în sumă de 15600 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor anticipate şi datoriilor curente;

în noiembrie – decembrie 201X:

- decontarea cheltuielilor anticipate aferente anului 201X în sumă de 2600 lei [(15600 lei : 12 luni) × 2 luni] – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a cheltuielilor anticipate.

9. Cheltuielile se recunosc în baza următoarelor principii:

1) contabilitatea de angajamente;

2) prudenţa.

10. Conform principiului contabilităţii de angajamente, cheltuielile se recunosc în perioada în care au fost suportate, indiferent de momentul plăţii numerarului sau compensării sub altă formă.

Exemplul 2. *În luna decembrie 201X o entitate a beneficiat de servicii de consultanţă în valoare de 5430 lei, care au fost achitate în luna ianuarie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X, entitatea recunoaşte costul serviciilor de consultanţă în sumă de 5430 lei ca cheltuieli şi le înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

Exemplul 3. *În luna noiembrie 201X o entitate a achitat ratele de leasing, în baza unui contract de leasing operaţional, aferente automobilului cu destinaţie administrativă pentru 3 luni (decembrie 201X – februarie 201X+1) în sumă totală de 24000 lei. Locatorul a prezentat documentele primare pentru ratele de leasing în sumă de 8000 lei pentru fiecare lună.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- achitarea ratelor de leasing în avans în sumă de 24000 lei – ca majorare a creanţelor şi diminuare a numerarului;

în lunile decembrie 201X – februarie 201X+1:

- recunoaşterea ratelor de leasing drept cheltuieli în sumă de 24000 lei (8000 lei × 3 luni) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente;

- trecerea în cont a avansului acordat în sumă de 24000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor şi creanţelor curente.

11. Conform principiului prudenţei, cheltuielile se recunosc astfel încît mărimea acestora să nu fie subevaluată. În contabilitate se înregistrează toate cheltuielile, inclusiv pierderile aferente perioadei de gestiune, indiferent de faptul dacă există sau nu posibilitatea recuperării acestora.

Exemplul 4. *În urma inventarierii activelor entităţii, efectuată în luna decembrie 201X, au fost depistate lipsuri de mărfuri cu valoarea contabilă de 12500 lei şi creanţe compromise în sumă de 46500 lei, care au fost decontate în baza deciziei conducerii entităţii. Conform politicilor contabile, creanţele compromise se decontează la cheltuielile curente fără constituirea prealabilă a corecţiilor (provizioanelor).*

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X, entitatea contabilizează:

- valoarea contabilă a mărfurilor constatate lipsă în sumă de 12500 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;

- creanţele compromise decontate în sumă de 46500 lei – ca majorare a cheltuielilor şi diminuare a creanţelor curente.

Exemplul 5. *În luna mai 201X, în secţia de producţie a entităţii au avut loc staţionări neprevăzute de procesul tehnologic. Suma cheltuielilor cu personalul activităţii de bază pentru perioada staţionării a constituit 16200 lei.*

Conform datelor din exemplu, în luna mai 201X, entitatea recunoaşte pierderile din staţionări drept cheltuieli (pentru a nu subevalua cheltuielile şi, în acelaşi timp, pentru a nu supraevalua costul produselor fabricate) şi le înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente în sumă de 16200 lei.

12. Entitatea recunoaşte cheltuielile concomitent cu veniturile care provin din aceleaşi operaţiuni economice (de exemplu, costul bunurilor vîndute se recunoaşte ca cheltuieli concomitent cu veniturile obţinute din comercializarea acestora).

Exemplul 6. *În luna octombrie 201X o entitate a vîndut cu achitare ulterioară 80 unităţi de produse al căror preţ unitar de vînzare constituie 300 lei, iar costul efectiv – 210 lei.*

Conform datelor din exemplu, în luna octombrie 201X, entitatea contabilizează:

- valoarea de vînzare a produselor vîndute în sumă de 24000 lei (80 unităţi × 300 lei) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;
- costul efectiv al produselor vîndute în sumă de 16800 lei (80 unităţi × 210 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor.

13. Recunoaşterea cheltuielilor are loc şi în cazul în care acestea nu sînt corelate cu veniturile curente.

Exemplul 7. *În luna decembrie 201X o entitate a staţionat şi nu a înregistrat venituri. Totodată, în perioada nominalizată entitatea a suportat următoarele cheltuieli:*

- amortizarea mijloacelor fixe – 9200 lei;
- cheltuieli cu personalul – 25300 lei;
- taxa pentru amenajarea teritoriului – 120 lei;
- comisioane bancare – 500 lei.

Faptul că în luna decembrie 201X entitatea nu a obţinut venituri nu justifică amînarea recunoaşterii cheltuielilor suportate în anul 201X pe perioadele de gestiune ulterioare (în care vor fi obţinute venituri).

Conform datelor din exemplu, în luna decembrie 201X, entitatea contabilizează cheltuielile suportate ca majorare a cheltuielilor curente în sumă de 35120 lei concomitent cu majorarea amortizării calculate în sumă de 9200 lei, datoriilor curente în sumă de 25420 lei şi diminuarea numerarului în sumă de 500 lei.

14. Cheltuielile se evaluează la:

1) valoarea contabilă a activelor ieşite;
2) costul efectiv al serviciilor prestate/lucrărilor executate;
3) suma retribuţiilor calculate efectiv personalului, suma contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii şi primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală aferente;
4) suma amortizării calculate şi deprecierii activelor imobilizate;
5) suma provizioanelor constituite;
6) costul serviciilor primite etc.

15. Nu se recunosc ca cheltuieli:

[Subpct.1) abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

2) cotele retrase din capitalul social şi alte plăţi efectuate pe seama capitalului propriu;

[Subpct.3) abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

4) avansurile acordate în vederea procurărilor ulterioare de bunuri şi servicii;
5) sumele rambursate ale creditelor şi împrumuturilor primite, inclusiv în formă nemonetară, precum şi alte diminuări de datorii care nu micşorează capitalul propriu (de exemplu, achitarea datoriilor faţă de salariaţi, buget, furnizori şi alţi creditori);
6) alte elemente contabile care nu corespund criteriilor de recunoaştere a cheltuielilor.

Contabilitatea cheltuielilor

16. Contabilitatea cheltuielilor se ţine după destinaţii (funcţii) pe următoarele grupe:

1) cheltuieli ale activităţii operaţionale;

2) cheltuieli ale altor activităţi;

3) cheltuieli privind impozitul pe venit.

17. În scopul prezentării informaţiilor, în notele la situaţiile financiare, cheltuielile se grupează potrivit naturii lor astfel:

1) cheltuieli materiale;

2) cheltuieli cu personalul;

3) cheltuieli privind amortizarea şi deprecierea;

4) alte cheltuieli.

Componenţa cheltuielilor grupate după natură este prezentată în anexa 1.

Cheltuieli ale activităţii operaţionale

18. Cheltuielile activităţii operaţionale sînt generate de fabricarea şi comercializarea produselor, prestarea serviciilor, executarea lucrărilor, achiziţionarea şi comercializarea mărfurilor, executarea contractelor de construcţie, transmiterea în folosinţă temporară a activelor proprii în baza contractelor de leasing etc.

19. Cheltuielile activităţii operaţionale includ:

1) costul vînzărilor;

2) cheltuielile de distribuire;

3) cheltuielile administrative;

4) alte cheltuieli din activitatea operaţională.

20. Costul vînzărilor cuprinde:

1) valoarea contabilă (costul efectiv) a (al) mărfurilor şi produselor vîndute şi/sau transmise în schimbul altor active, care se determină în funcţie de metoda de evaluare curentă a stocurilor (costului mediu ponderat, FIFO, identificării) aplicată de către entitate în conformitate cu SNC "Stocuri";

2) costul serviciilor (lucrărilor) prestate (executate) terţilor în cadrul activităţii operaţionale;

3) alte cheltuieli corelate cu veniturile din vînzări (de exemplu, costurile activităţii operaţionale a entităţilor de microfinanţare, de investiţii).

[Pct.20 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

21. Costul vînzărilor se înregistrează pe măsura vînzării mărfurilor, produselor sau prestării serviciilor şi se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor, costurilor activităţilor de bază sau auxiliare şi/sau a cheltuielilor anticipate.

Exemplul 8. *În luna octombrie 201X o entitate a prestat servicii de consultanţă în sumă de 120000 lei, costul efectiv al cărora constituie 98000 lei.*

Conform datelor din exemplu, în luna octombrie 201X, entitatea contabilizează:

- venitul din prestarea serviciilor în sumă de 120000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- costul efectiv al serviciilor prestate în sumă de 98000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

22. Costul vînzărilor se ajustează cu valoarea contabilă a mărfurilor şi/sau produselor returnate de la cumpărători în perioada de gestiune în care acestea au fost vîndute. Ajustarea costului vînzărilor se înregistrează ca stornare prin diminuarea cheltuielilor curente şi majorarea stocurilor.

Exemplul 9. *În luna noiembrie 201X o entitate a vîndut 1000 m^2 de teracotă, preţul de vînzare al căreia constituie 150 lei/m^2, iar costul – 120 lei/m^2. În luna decembrie 201X cumpărătorul a returnat 80 m^2 de teracotă care nu corespunde clauzelor contractuale.*

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- valoarea de vînzare a teracotei în sumă de 150000 lei (1000 m^2 × 150 lei/m^2) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- valoarea contabilă a teracotei vîndute în sumă de 120000 lei (1000 m^2 × 120 lei/m^2) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;

în decembrie 201X:

- stornarea valorii de vînzare a teracotei returnate în sumă de 12000 lei (80 m^2 × 150 lei/m^2) – ca diminuare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- stornarea valorii contabile a teracotei returnate în sumă de 9600 lei (80 m^2 × 120 lei/m^2) – ca diminuare a cheltuielilor curente şi majorare a stocurilor.

23. În cazul în care vînzarea şi returnarea bunurilor au loc în perioade de gestiune diferite, costul vînzărilor nu se ajustează, iar pierderile din returnarea mărfurilor şi/sau produselor se înregistrează ca cheltuieli curente sau se compensează pe seama provizionului constituit anterior.

Exemplul 10. *Utilizînd datele din exemplul 9, să presupunem că cumpărătorul a returnat teracota în luna ianuarie 201X+1. În conformitate cu politicile contabile, pierderile din returnare pot fi:*

- înregistrate ca cheltuieli curente (varianta I);

- compensate pe seama provizionului (varianta II).

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- valoarea de vînzare a teracotei în sumă de 150000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- valoarea contabilă a teracotei vîndute în sumă de 120000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;

în ianuarie 201X+1:

- valoarea contabilă a teracotei returnate în sumă de 9600 lei (80 m^2 × 120 lei) – ca majorare a stocurilor şi diminuare a creanţelor curente;

- pierderile din returnarea teracotei:

varianta I: ca majorare a cheltuielilor şi diminuare a creanţelor curente (dacă creanţele nu au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) sau ca majorare a datoriilor curente (dacă creanţele au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) în sumă de 2400 lei (12000 lei – 9600 lei);

varianta II: ca diminuare a provizionului constituit anterior şi creanţelor curente (dacă creanţele nu au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) sau ca majorare a datoriilor curente (dacă creanţele au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) în sumă de 2400 lei (12000 lei – 9600 lei).

24. Cheltuielile de distribuire reprezintă cheltuieli aferente promovării şi comercializării produselor/mărfurilor şi serviciilor. Aceste cheltuieli pot fi suportate pînă la comercializarea produselor/mărfurilor (de exemplu, cheltuielile de publicitate), în procesul comercializării acestora (de exemplu, salariile personalului antrenat în procesul de comercializare) sau după comercializarea lor (de exemplu, cheltuielile pentru reparaţia mărfurilor în perioada de garanţie). În funcţie de pragul de semnificaţie, cheltuielile suportate pînă la comercializarea produselor/mărfurilor pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară a acestora la cheltuielile curente în perioadele de comercializare a produselor/mărfurilor.

Componenţa cheltuielilor de distribuire este prezentată în anexa 2.

25. Cheltuielile de distribuire recunoscute se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, diminuarea stocurilor, creanţelor şi altor active, decontarea costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare, decontarea pierderilor din returnarea şi

reducerea preţurilor la produsele/mărfurile vîndute în perioadele de gestiune precedente etc. În cazul cînd reducerile de preţ se acordă în perioada de gestiune în care au fost livrate produsele/mărfurile sau prestate serviciile, acestea se contabilizează conform prevederilor SNC "Venituri".

Exemplul 11. *În luna noiembrie 201X o entitate a suportat următoarele cheltuieli de distribuire:*

- servicii de publicitate – 10000 lei;

- salarii ale personalului încadrat în procesul de comercializare a mărfurilor – 34000 lei;

- contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală – 9010 lei;

- valoarea materialelor utilizate pentru ambalarea mărfurilor –5000 lei;

- amortizarea clădirii magazinului – 8000 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X, entitatea contabilizează cheltuielile de distribuire recunoscute în sumă totală de 66010 lei concomitent cu:

- majorarea datoriilor comerciale în sumă de 10000 lei;
- majorarea datoriilor faţă de personal în sumă de 34000 lei;
- majorarea datoriilor privind asigurările obligatorii în sumă de 9010 lei;
- diminuarea stocurilor în sumă de 5000 lei;
- majorarea amortizării imobilizărilor corporale în sumă de 8000 lei.

Exemplul 12. *În luna decembrie 201X o entitate a vîndut cumpărătorului 3 seturi de mobilă la preţul unitar de 40000 lei. Venitul din vînzări constituie 120000 lei (3 seturi × 40000 lei), iar costul mobilei vîndute – 90000 lei. În contractul încheiat între entitatea-vînzător şi entitatea-cumpărător sînt prevăzute reduceri de preţ în mărime de 10%, dacă achitarea va avea loc în termen de 10 zile de la data livrării. La 4 ianuarie 201X+1, cumpărătorul a achitat suma de 108000 lei, beneficiind de reducerea prevăzută de contract în mărime de 12000 lei (120000 lei × 10%).*

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în decembrie 201X:

- valoarea de vînzare a mobilei în sumă de 120000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;
- costul mobilei vîndute în sumă de 90000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;

în ianuarie 201X+1:

- încasarea creanţei în sumă de 108000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;
- reducerea de preţ acordată pentru mobila vîndută în sumă de 12000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a creanţelor comerciale.

26. Cheltuielile administrative reprezintă cheltuielile aferente organizării, deservirii şi gestionării entităţii în ansamblu.

Componenţa cheltuielilor administrative este prezentată în anexa 3.

27. Cheltuielile administrative se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor, diminuarea activelor circulante, majorarea amortizării activelor imobilizate, decontarea costului produselor/serviciilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare.

Exemplul 13. *În luna noiembrie 201X o entitate a suportat următoarele cheltuieli administrative:*

- valoarea pieselor de schimb consumate pentru reparaţia autoturismului cu destinaţie administrativă – 1800 lei;

- salariile personalului administrativ – 35200 lei;

- contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală – 9328 lei;

- taxa pentru amenajarea teritoriului – 600 lei;

- amortizarea imobilizărilor corporale cu destinaţie administrativă – 4900 lei;

- energia electrică consumată în scopuri administrative – 3750 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X, entitatea contabilizează majorarea cheltuielilor administrative în sumă totală de 55578 lei concomitent cu:

- diminuarea stocurilor în sumă de 1800 lei;
- majorarea datoriilor faţă de personal în sumă de 35200 lei;
- majorarea datoriilor privind asigurările obligatorii în sumă de 9328 lei;
- majorarea datoriilor faţă de buget în sumă de 600 lei;
- majorarea amortizării imobilizărilor corporale în sumă de 4900 lei;
- majorarea datoriilor curente în sumă de 3750 lei.

28. Alte cheltuieli ale activităţii operaţionale includ cheltuielile legate de desfăşurarea activităţii operaţionale a entităţii, dar care nu pot fi atribuite la costul vînzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative.

Componenţa altor cheltuieli ale activităţii operaţionale este prezentată în anexa 4.

29. Alte cheltuieli ale activităţii operaţionale recunoscute se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor, amortizării activelor imobilizate, diminuarea creanţelor, stocurilor şi altor active circulante, diminuarea costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare etc.

Exemplul 14. *În luna martie 201X o entitate a suportat alte cheltuieli ale activităţii operaţionale, cum ar fi:*

- penalităţi calculate pentru încălcarea clauzelor contractuale – 3200 lei;

- dobînzi necapitalizate aferente creditelor bancare – 4800 lei;

- lipsuri de mărfuri depistate la inventariere – 550 lei;

- costuri indirecte de producţie nerepartizate – 8250 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna martie 201X, entitatea contabilizează majorarea altor cheltuieli ale activităţii operaţionale în sumă totală de 16800 lei concomitent cu:

- majorarea altor datorii curente în sumă de 3200 lei;
- majorarea datoriilor financiare în sumă de 4800 lei;
- diminuarea stocurilor în sumă de 550 lei;
- diminuarea costurilor indirecte de producţie în sumă de 8250 lei.

30. Cheltuielile activităţii operaţionale (de distribuire, administrative, alte cheltuieli ale activităţii operaţionale) suportate în perioada de gestiune se ajustează în cazul în care au fost înregistrate eronat. În cazul în care aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime majorată, ajustarea lor se contabilizează ca diminuare (stornare) a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea (stornarea) creanţelor curente, stocurilor sau diminuarea (stornarea) datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale. Dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime diminuată, ajustarea lor se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu diminuarea stocurilor şi creanţelor sau majorarea datoriilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale.

Cheltuieli ale altor activităţi

31. Cheltuielile altor activităţi includ:

1) cheltuielile cu activele imobilizate, care reprezintă cheltuielile aferente ieşirii, cu excepţia lipsurilor şi deteriorărilor constatate la inventariere;

2) cheltuielile financiare, care includ cheltuielile (pierderile) rezultate din operaţiunile financiare ale entităţii;

3) cheltuielile excepţionale, condiţionate de evenimente atipice, care nu se manifestă permanent sau cu regularitate (calamităţi naturale, perturbări politice, modificări ale legislaţiei etc.).

Componenţa cheltuielilor altor activităţi este prezentată în anexa 5.

31[1]. În componenţa cheltuielilor financiare se evidenţiază separat cheltuielile aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investiţiile financiare pe termen lung şi curente care apar în cazul:

1) decontării diferenţei nefavorabile dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) şi valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată;

2) decontării diferenţei dintre costul de intrare şi valoarea nominală a obligaţiunilor şi altor titluri de creanţe cu primă (procurate la un preţ mai mare decît valoarea nominală);

3) recunoaşterii pierderilor din deprecierea valorilor mobiliare.

Aceste cheltuieli se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a investiţiilor financiare, majorare a pierderilor din depreciere.

[Pct.31[1] modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

[Pct.31[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

32. Cheltuielile altor activităţi se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, diminuarea stocurilor, creanţelor, costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare etc.

Exemplul 15. *În luna octombrie 201X o entitate a suportat următoarele cheltuieli:*

- valoarea contabilă a calculatorului casat la expirarea duratei de utilizare – 1400 lei;
- diferenţe nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor faţă de furnizorii străini – 2554 lei;
- valoarea materialelor deteriorate în urma inundaţiilor – 16000 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna octombrie 201X, entitatea contabilizează cheltuielile altor activităţi în sumă totală de 19954 lei concomitent cu:

- diminuarea imobilizărilor corporale în sumă de 1400 lei;
- majorarea datoriilor curente în sumă de 2554 lei;
- diminuarea stocurilor în sumă de 16000 lei.

33. Cheltuielile altor activităţi suportate în perioada de gestiune se ajustează în cazul în care au fost înregistrate eronat. În cazul în care aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime majorată, ajustarea lor se contabilizează ca diminuare (stornare) a cheltuielilor curente, datoriilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale concomitent cu majorarea (stornarea) creanţelor curente, stocurilor. Dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime diminuată, ajustarea lor se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, datoriilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale concomitent cu diminuarea stocurilor şi creanţelor curente etc.

Cheltuieli privind impozitul pe venit

34. Cheltuielile privind impozitul pe venit se contabilizează în baza metodei impozitului pe venit curent.

35. Metoda impozitului pe venit curent prevede determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit prin aplicarea la suma venitului impozabil a cotei impozitului stabilită în Codul fiscal pentru perioada fiscală respectivă. Venitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite de legislaţia fiscală. Cheltuielile privind impozitul pe venit se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

Exemplul 16. *În anul 201X, o entitate a obţinut venit impozabil în sumă de 850000 lei. Cota impozitului pe venit stabilită în Codul fiscal pentru anul 201X constituie 12% din venitul impozabil.*

Conform datelor din exemplu, în luna decembrie 201X, entitatea contabilizează impozitul pe venit calculat în sumă de 102000 lei (850000 lei × 12%) ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

[Pct.36 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prezentarea informaţiilor

37. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii:

1) suma cheltuielilor activităţii de bază grupate după natură (elemente);

2) natura şi suma fiecărei categorii semnificative de cheltuieli, recunoscute în perioada de gestiune.

[Pct.37 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

38. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Informaţiile aferente perioadei de gestiune precedente se transpun în formularele situaţiilor financiare prevăzute de SNC "Prezentarea situaţiilor financiare" în conformitate cu Recomandările metodice privind tranziţia la noile Standarde Naţionale de Contabilitate.

39. La data intrării în vigoare a prezentului standard şi/sau în cazul trecerii de la metoda impozitului amînat la metoda impozitului curent, activele şi datoriile amînate privind impozitul pe venit se trec la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi.

[Pct.39 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.166 din 28.11.2013, în vigoare 01.01.2014]

Data intrării în vigoare

40. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Componenţa cheltuielilor grupate după natură (elemente)

Nr. crt.	Grupa de cheltuieli	Tipul cheltuielilor
1.	Cheltuieli materiale	Valoarea contabilă a materiilor prime şi materialelor, semifabricatelor procurate şi/sau din producţie proprie; Costul efectiv al produselor vîndute, resurselor energetice (combustibil, energie termică şi electrică, apă, gaze naturale etc.)*, materialelor de construcţie, pieselor de schimb, ambalajelor şi ale altor materiale utilizate de entitate şi vîndute pe parcursul perioadei de gestiune; Costul şi uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată utilizate în cadrul entităţii; Suma cheltuielilor materiale se diminuează cu valoarea deşeurilor recuperabile obţinute din prelucrarea materiilor prime, materialelor de bază, semifabricatelor, combustibilului sau a altor materiale.
2.	Cheltuieli cu personalul	Sumele retribuţiilor pentru munca efectiv prestată, calculate conform formei de retribuire în acord şi/sau în regie (pe unitate de timp), premiilor şi sporurilor la salarii, ajutoarelor materiale, compensaţiilor şi adaosurilor la salarii (în funcţie de regimul şi condiţiile de muncă), indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă anuale şi suplimentare plătite, altor plăţi calculate tuturor categoriilor de personal care activează în cadrul entităţii, sumele contribuţiilor de asigurări sociale de stat

		obligatorii şi primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală calculate din sumele retribuţiilor aferente tuturor categoriilor de personal al entităţii; Suma cheltuielilor aferente constituirii provizionului pentru plata indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă anuale etc.
3.	Cheltuieli privind amortizarea şi deprecierea	Sumele amortizării calculate pentru toate tipurile de imobilizări utilizate de entitate; Suma deprecierii activelor imobilizate şi circulante ale entităţii.
4.	Alte cheltuieli	Cheltuieli aferente lucrărilor de întreţinere şi reparaţie executate de către alte entităţi; plăţile de leasing datorate de entitate pentru imobilizările primite în folosinţă temporară în baza contractelor de leasing; primele de asigurare a bunurilor, calculate în baza contractelor încheiate cu companiile de asigurări; cheltuielile cu comisioanele şi onorariile experţilor pentru consultanţă şi asistenţă tehnică, juridică şi economică; cheltuieli privind acţiunile publicitare realizate de către organizaţiile specializate; costul serviciilor de transportare a bunurilor şi personalului la/de la locul de muncă prestate de către entităţile de transport; costul serviciilor poştale, de telefonie şi a altor mijloace de comunicare; costul serviciilor bancare şi a altor servicii prestate entităţii de către terţi legate de activitatea de bază.

* Dacă suma cheltuielilor legate de resursele energetice este semnificativă (depăşeşte pragul de semnificaţie stabilit în politicile contabile), astfel de cheltuieli pot fi reflectate ca un element separat.

[Anexa nr.1 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Anexa 2

Componenţa cheltuielilor de distribuire*

Cheltuieli cu personalul implicat în procesul de ambalare, marcare, etichetare, certificare, păstrare şi comercializare a produselor/mărfurilor şi prestare a serviciilor, precum şi cu personalul serviciului vînzări şi marketing.

2. Costul materialelor utilizate în procesul de comercializare a produselor/mărfurilor (ambalare, etichetare, păstrare, deservire etc.).

3. Cheltuieli de depozitare şi pregătire a produselor/mărfurilor pentru comercializare.

4. Cheltuieli de transportare şi expediere a produselor/mărfurilor de la depozitul entităţii pînă la locul de predare cumpărătorului sau pînă la staţia de expediere (aeroport, debarcader) cu condiţia că aceste cheltuieli le suportă vînzătorul.

5. Cheltuieli legate de exportul produselor/mărfurilor (drepturile de export, serviciile brokerului vamal, serviciile terminalului vamal etc.).

6. Cheltuieli aferente serviciilor de marketing primite.

7. Comisioane mandatarului sau comisionarului pentru serviciile de intermediere prestate la comercializarea bunurilor.

8. Cheltuieli de publicitate, participare la expoziţii şi tîrguri: valoarea mostrelor transmise cumpărătorilor/mandatarilor şi care nu vor fi returnate, valoarea produselor/mărfurilor alimentare utilizate pentru degustare, cheltuieli ale altor activităţi similare.

9. Cheltuieli aferente serviciilor de reparaţie şi deservire prevăzute în perioada de garanţie pentru produsele/mărfurile comercializate.

10. Provizioane constituite pentru compensarea costului serviciilor de reparaţie şi deservire prevăzute în perioada de garanţie pentru produsele/mărfurile vîndute, precum şi pentru compensarea pierderilor din returnarea produselor/mărfurilor vîndute.

11. Plăţi pentru leasingul operaţional, locaţiunea şi arenda operaţională a imobilizărilor corporale utilizate în scopuri comerciale.

12. Cheltuieli aferente returnării produselor/mărfurilor vîndute, precum şi reducerile de preţ acordate.

13. Taxe şi impozite nerecuperabile aferente comercializării produselor/mărfurilor.

14. Amortizarea, întreţinerea şi reparaţia imobilizărilor necorporale şi corporale, obiectelor de mică valoare şi scurtă durată utilizate în procesul de comercializare a produselor/mărfurilor.

15. Cheltuieli privind creanţele comerciale compromise inclusiv provizioane constituite.

16. Alte cheltuieli de distribuire.

_____

* Nomenclatorul cheltuielilor de distribuire se stabileşte de către entitate, în funcţie de particularităţile activităţii acesteia şi se include în politicile contabile ale entităţii.

Anexa 3

Componenţa cheltuielilor administrative*

1. Cheltuieli cu personalul administrativ.

2. Diferenţe de salarii plătite angajaţilor transferaţi de la alte entităţi cu păstrarea, în decursul unei anumite perioade, a cuantumurilor salariilor de funcţie de la locul de muncă precedent, precum şi în cazul interimatului provizoriu, dacă achitarea unor astfel de diferenţe este prevăzută de legislaţia în vigoare.

3. Recompense unice pentru vechime în muncă şi adaosuri pentru vechime în muncă pe specialitate la entitatea respectivă, plătite personalului administrativ în conformitate cu legislaţia în vigoare.

4. Plata indemnizaţiilor de concediu personalului administrativ, inclusiv compensările pentru concediile anuale nefolosite.

5. Plăţi suplimentare, ajutoare materiale, indemnizaţii, sporuri şi compensaţii acordate salariaţilor entităţii (cu excepţia celor legate de procesele de producţie şi prestare a serviciilor).

6. Plăţi legate de concedierea personalului entităţii prevăzute de legislaţie în cazul lichidării şi reorganizării entităţii, reducerii numărului sau statelor de personal.

7. Amortizarea, întreţinerea şi reparaţia (cu excepţia costurilor capitalizate aferente reparaţiei) imobilizărilor necorporale şi corporale, obiectelor de mică valoare şi scurtă durată cu destinaţie administrativă.

8. Plăţi pentru leasingul operaţional al imobilizărilor corporale utilizate în scopuri administrative.

9. Cheltuieli de conservare şi de întreţinere a imobilizărilor corporale conservate în conformitate cu actele normative în vigoare.

10. Cheltuieli privind rechizitele de birou, formularele documentelor primare şi rapoartelor.

11. Cheltuieli pentru paza obiectelor administrative şi asigurarea securităţii antiincendiare a acestora.

12. Cheltuieli privind delegarea personalului administrativ.

13. Cheltuieli de protocol (reprezentanţă).

14. Cheltuieli pentru activităţile de protecţie civilă, inclusiv uzura inventarului şi amortizarea imobilizărilor corporale utilizate în aceste scopuri.

15. Compensaţii personalului administrativ al entităţii pentru utilizarea în scopuri de serviciu a autoturismelor personale.

16. Defalcări pentru întreţinerea curentă a aparatului de conducere al organizaţiilor ierarhic superioare, asociaţiilor, concernelor, altor structuri şi organe de conducere.

17. Cheltuieli suportate în scopuri filantropice şi de sponsorizare.

18. Cheltuieli ce ţin de asigurarea personalului administrativ şi a bunurilor cu destinaţie administrativă.

19. Cheltuieli aferente angajării forţei de muncă.

20. Costul serviciilor prestate entităţii de către:

1) bănci, burse de mărfuri, organizaţii de intermediere şi de altă natură;

2) entităţi de consulting şi asistenţă juridică, societăţi de audit, birouri de traduceri;

3) mass-media (în vederea publicării situaţiilor financiare);

4) oficii poştale, entităţi de telecomunicaţii, internet-provideri etc.

21. Cheltuieli ce ţin de pregătirea şi perfecţionarea profesională a personalului administrativ.

22. Cheltuieli pentru cercetări ştiinţifice şi dezvoltare care nu se capitalizează.

23. Impozite şi taxe cu destinaţie generală, calculate conform legislaţiei în vigoare, cu excepţia impozitului pe venit.

24. Cheltuieli pentru procurarea literaturii de specialitate, materialelor normative şi instructive, precum şi abonarea la ediţii speciale (ziare, reviste etc.), cu excepţia celor recunoscute ca imobilizări corporale.

25. Cheltuieli pentru acţiunile de ocrotire a sănătăţii, organizarea timpului liber şi a odihnei salariaţilor entităţii.

26. Cheltuieli aferente desfăşurării adunărilor generale a acţionarilor şi perfectării documentelor necesare.

27. Indemnizaţii curente calculate membrilor consiliului şi comisiei de cenzori ale entităţii, cu excepţia celor achitate din profitul net.

28. Cheltuieli privind protecţia muncii personalului administrativ.

29. Cheltuieli de judecată şi taxele de stat aferente.

30. Alte cheltuieli administrative.

_____

* Nomenclatorul cheltuielilor administrative se stabileşte de către entitate, în funcţie de particularităţile activităţii acesteia şi se include în politicile contabile ale entităţii.

[Anexa nr.3 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]
[Anexa nr.3 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

Anexa 4

Componenţa altor cheltuieli ale activităţii operaţionale*

1. Valoarea contabilă a activelor circulante vîndute şi transmise în schimbul altor active cu excepţia costului produselor/mărfurilor vîndute.

2. Costurile îndatorării, inclusiv:

[Subpct.1) abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

2) comisioanele legate de contractarea creditelor bancare şi împrumuturilor;

3) cheltuielile cu amortizarea primelor aferente obligaţiunilor emise;

4) cheltuielile altor activităţi legate de atragerea surselor împrumutate.

3. Valoarea contabilă a lipsurilor şi pierderile din deteriorarea activelor constatate la inventarierea şi recepţia acestora, cu excepţia deteriorărilor recunoscute de vînzător.

4. Costul produselor constatate ca rebut definitiv şi cheltuielile legate de remedierea produselor rebutate parţial.

5. Pierderi cauzate de întreruperile în activităţile de bază.

6. Costuri indirecte de producţie neincluse în costul produselor fabricate sau serviciilor prestate în conformitate cu SNC "Stocuri".

7. Amenzi, penalităţi, despăgubiri pentru nerespectarea prevederilor legislaţiei şi clauzelor contractuale.

8. Cheltuieli aferente constituirii provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, inclusiv pentru creanţe compromise.

9. Creanţe compromise decontate cu excepţia creanţelor comerciale în cazul în care nu sînt constituite provizioane.

9[1]. Diferenţele nefavorabile dintre cursul oficial al Băncii Naţionale a Moldovei şi cursul de cumpărare/vînzare a valutei străine.

9[2]. Taxa pe valoarea adăugată şi accizele nerecuperabile.

10. Alte cheltuieli operaţionale.

_____

* Nomenclatorul altor cheltuieli ale activităţii operaţionale se stabileşte de către entitate, în funcţie de particularităţile activităţii acesteia şi se include în politicile contabile ale entităţii.

[Anexa nr.4 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Anexa 5

Componenţa cheltuielilor altor activităţi

1. Cheltuieli cu active imobilizate:

1) valoarea contabilă a activelor imobilizate ieşite (vîndute, transmise în schimbul altor active), cu excepţia lipsurilor constatate la inventariere, şi transmise terţilor ca depunere în capitalul social, predate în leasing financiar;

2) partea neamortizată a valorii amortizabile a imobilizărilor necorporale şi corporale casate înainte de expirarea duratei de viaţă utilă;

3) pierderi rezultate din casarea imobilizărilor corporale în cazul cînd valoarea bunurilor obţinute în urma casării este mai mică decît valoarea reziduală a acestora;

4) costuri efective legate de ieşirea activelor imobilizate (valoarea materialelor şi OMVSD utilizate, costul serviciilor prestate de către alte entităţi sau de subdiviziunile auxiliare ale entităţii, cheltuielile cu personalul implicat etc.);

5) suma provizionului constituit periodic pentru costurile semnificative privind dezafectarea activelor imobilizate;

6) pierderi din deprecierea activelor imobilizate, cu excepţia valorilor mobiliare;

6[1]) decontarea fondului comercial pozitiv;

7) alte cheltuieli cu active imobilizate.

2. Cheltuieli financiare:

1) cheltuieli privind redevenţele;

2) cheltuieli aferente emisiunii acţiunilor proprii şi efectuării operaţiunilor cu acestea;

3) valoarea contabilă a activelor imobilizate şi circulante transmise cu titlu gratuit;

4) cheltuieli privind dobînzile;

5) cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investiţiile financiare pe termen lung şi curente;

6) cheltuieli aferente ieşirii investiţiilor financiare;

7) cheltuieli aferente diferenţelor de curs valutar şi de sumă;

8) alte cheltuieli financiare.

[Pct.2 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

3. Cheltuieli excepţionale:

1) valoarea contabilă a activelor imobilizate şi circulante ieşite (distruse, casate, expropriate etc.) ca rezultat al accidentelor, incendiilor, calamităţilor naturale şi altor evenimente excepţionale;

2) valoarea prejudiciilor (defectelor) din deteriorările bunurilor în urma accidentelor, incendiilor, calamităţilor naturale şi altor evenimente excepţionale;

3) cheltuieli legate de prevenirea şi/sau lichidarea consecinţelor evenimentelor excepţionale:

a) salariile angajaţilor,

b) contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală,

c) valoarea (costul) materialelor, energiei electrice consumate, serviciilor activităţilor auxiliare proprii şi ale altor entităţi etc.;

4) pierderi din stoparea activităţilor de bază ale entităţii în urma evenimentelor excepţionale:

a) salariile angajaţilor în perioada staţionărilor, contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală,

b) valoarea bunurilor materiale, energiei electrice, apei consumate etc.

5) alte cheltuieli extraordinare.

[Anexa nr.5 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "CONTRACTE DE CONSTRUCŢII"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 11 "Contracte de construcţie".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de determinare, recunoaştere şi contabilizare a veniturilor, costurilor şi cheltuielilor aferente contractelor de construcţie şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare ale antreprenorilor.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea veniturilor, costurilor şi cheltuielilor aferente contractelor de construcţie, inclusiv în partea ce ţine de:

1) prestarea serviciilor legate în mod direct de construirea activelor (de exemplu, serviciile proiectanţilor şi arhitecţilor);

2) demolarea activelor, precum şi repararea prejudiciilor aduse mediului în urma demolării activelor.

Definiţii

4. Noţiunile utilizate în prezentul standard semnifică:

Contract de construcţie – contract încheiat între beneficiar şi antreprenor pentru construirea, reparaţia, modernizarea şi reconstruirea unui activ sau a unui grup de active, care ca proiectare, tehnologie şi funcţionare sau destinaţie sînt conexe şi interdependente.

Costuri contractuale – valoarea resurselor consumate şi costurile cu personalul pentru executarea unuia sau mai multor contracte de construcţie în scopul obţinerii unui venit şi care urmează a fi recuperate de beneficiar.

Costuri directe contractuale – costuri ce ţin nemijlocit de executarea lucrărilor în baza contractului de construcţie şi care pot fi incluse în mod direct în costul acestuia.

Costuri efective contractuale – suma costurilor precontractuale şi costurilor efectiv suportate pentru lucrările executate după încheierea contractului pînă la data raportării.

Costuri precontractuale – costuri nemijlocit legate de încheierea unui contract de construcţie, suportate înaintea încheierii acestuia.

Costuri totale contractuale estimate – suma costurilor contractuale efectiv suportate şi înregistrate la data raportării plus costurile estimate pentru finalizarea contractului, ţinînd cont de posibile modificări şi reclamaţii ulterioare.

Costuri estimate pentru finalizarea contractului – suma costurilor privind materialele şi cu personalul, costurilor de subcontractare şi a altor costuri necesare pentru finalizarea unui contract într-o perioadă determinată.

Costuri indirecte contractuale – costuri aferente mai multor contracte de construcţie care nu pot fi incluse în mod direct în costurile acestora.

Costuri de regie ale construcţiei – costuri aferente gestionării, organizării şi deservirii unui sau mai multor contracte în ansamblu pe entitate şi pe şantiere separate.

Cheltuieli contractuale – suma costurilor efectiv suportate aferente contractului de construcţie în ansamblu sau stadiilor de executare a acestuia corelate cu veniturile contractuale recunoscute.

Modificare – indicaţie dată de beneficiar cu privire la o schimbare a obiectului lucrării care trebuie realizată conform unui contract.

Stadiu de executare a contractului – parte finalizată a lucrărilor contractuale, care poate fi determinată credibil conform prezentului standard.

Subantreprenor – entitatea care a încheiat un contract cu antreprenorul în vederea executării unei anumite părţi sau faze dintr-un contract de construcţie.

Venituri contractuale – valoarea venitului iniţial, venitului din modificările contractului, din reclamaţii şi sub formă de prime de stimulare obţinută în rezultatul executării contractului de construcţie.

[Pct.4 modificat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

Tipurile contractelor de construcţie

5. În funcţie de modul de segmentare şi combinare, contractul de construcţie se poate referi la un singur activ, la mai multe active sau la un activ conex.

6. Cerinţele prezentului standard sînt aplicabile atît fiecărui contract de construcţie în parte, cît şi pentru fiecare activ prevăzut în cadrul unui contract sau pentru un grup de contracte.

7. În cazul în care un contract de construcţie prevede construirea unui grup de active, lucrările aferente fiecărui activ vor fi tratate ca un contract de construcţie separat dacă:

1) pentru fiecare activ au fost prezentate oferte separate;

2) la încheierea contractului fiecare activ a fost supus unei negocieri separate acceptate de către beneficiar şi antreprenor; şi

3) pot fi identificate costurile şi veniturile aferente fiecărui activ.

8. Contractele de construcţie, cu unul sau mai mulţi beneficiari, pot fi tratate ca un singur contract dacă acestea:

1) au fost negociate într-un singur pachet;

2) sînt strîns legate între ele şi fac parte dintr-un proiect comun, avînd aceeaşi marjă globală a profitului; şi

3) se realizează simultan sau în aceeaşi perioadă.

Exemplul 1. *O entitate-antreprenor a încheiat trei contracte în vederea construirii unei secţii de producţie, a unei cazangerii şi a unui bloc administrativ.*

Contractele au fost negociate într-un singur pachet, cu marja globală a profitului de 10%. Proiectul de construcţie a obiectelor va fi elaborat de aceeaşi entitate, iar perioada de execuţie a contractelor este de 2 ani.

În baza datelor din exemplu, cele trei contracte vor fi tratate ca un singur contract de construcţie.

9. La decizia beneficiarului, contractul poate prevedea construirea unui activ conex sau contractul iniţial poate fi modificat astfel, încît să includă construirea unui activ conex. Lucrările de construcţie aferente unui activ conex se tratează ca un contract separat cu condiţia că:

1) activul respectiv se deosebeşte semnificativ prin proiectare, tehnologie sau funcţionare de activul (activele) care cade (cad) sub incidenţa contractului iniţial; sau

2) negocierea preţului activului are loc fără a se ţine cont de valoarea iniţială a contractului.

Exemplul 2. *Un antreprenor în luna februarie 201X a încheiat un contract pe 2 ani pentru construirea unui bloc locativ cu preţul contractual de 35000000 lei. În luna octombrie a aceluiaşi an beneficiarul a decis să construiască, lîngă blocul locativ, un garaj, preţul acestuia fiind de 2000000 lei. Din acest motiv părţile au acceptat modificarea contractului iniţial.*

În baza datelor din exemplu, construirea garajului se deosebeşte de cea a blocului locativ şi din aceste considerente se tratează ca contract separat.

10. În funcţie de modul de stabilire a preţului se disting:

1) contracte de construcţie cu preţ fix care prevăd un preţ fix al contractului în ansamblu sau o plată fixă pe unitate de obiect sau lucrări acceptate de către beneficiar şi antreprenor. În unele cazuri contractul poate prevedea clauze de majorare a preţului stabilit;

2) contracte de construcţie "cost plus" care prevăd recuperarea de către beneficiar a costurilor contractuale negociate, la care se adaugă un oarecare procent din aceste costuri sau un onorariu fix;

3) contracte de construcţie mixte care îmbină prevederi ale contractelor cu preţ fix şi ale contractelor "cost plus".

Componenţa veniturilor contractuale

11. Veniturile contractuale includ:

1) venitul iniţial;

2) venitul din modificările contractului;

3) venitul din reclamaţii; şi

4) venitul sub formă de prime de stimulare.

12. Venitul iniţial reprezintă suma venitului convenit la încheierea contractului de construcţie între antreprenor şi beneficiar.

13. Venitul din modificările contractului rezultă din rectificarea valorii iniţiale a contractului de construcţie asupra căreia au convenit părţile contractante. Modificarea valorii contractuale poate avea loc ca urmare a schimbării prevederilor contractuale cu privire la proiect, efectuarea unor construcţii suplimentare sau dezicerea de unele lucrări sau obiecte, precum şi altor specificaţii contractuale. O modificare poate conduce la o majorare sau la o reducere a venitului contractual.

Venitul din modificările contractului poate fi recunoscut dacă:

1) beneficiarul şi antreprenorul au acceptat tipul şi mărimea modificării; şi

2) mărimea venitului aferent modificării poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 3. *Un antreprenor a încheiat, pe o perioadă de 2 ani, un contract pentru construirea unei clădiri în valoare de 6200000 lei. La începutul anului doi beneficiarul a*

solicitat antreprenorului să înlocuiască materialele prevăzute pentru finisarea clădirii. Valoarea contractuală a modificării acceptată de antreprenor şi recuperabilă de către beneficiar constituie 800000 lei.

În baza datelor din exemplu, suma totală a venitului contractual va fi majorată şi va constitui 7000000 lei (6200000 lei + 800000 lei). Venitul aferent modificării se va include în valoarea contractului în perioada executării lucrărilor corespunzătoare.

14. Venitul din reclamaţii reprezintă o sumă cerută (revendicată) de către antreprenor de la beneficiar sau de la o persoană terţă pentru rambursarea unor prejudicii cauzate de acesta. Reclamaţiile pot fi înaintate, de exemplu, în cazul erorilor din specificaţii sau proiect şi nerespectării clauzelor contractuale de către beneficiar.

Venitul din reclamaţii se recunoaşte dacă:

1) reclamaţiile înaintate sînt recunoscute de beneficiar sau sînt stabilite printr-o hotărîre a instanţei de judecată; şi

2) mărimea venitului dat poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 4. *Un antreprenor a încheiat un contract pentru construirea unei clădiri pe o durată de 2 ani în valoare de 4800000 lei. Costurile de deviz aferente contractului constituie 3900000 lei. În procesul executării lucrărilor antreprenorul a depistat în proiectul respectiv o eroare a cărei corectare necesită costuri suplimentare în sumă de 130000 lei. În legătură cu aceasta, antreprenorul a înaintat o reclamaţie beneficiarului, care a fost recunoscută de către acesta. Norma profitului constituie 20% sau 26000 lei (130000 lei × 0,2).*

În baza datelor din exemplu, antreprenorul va recunoaşte venitul din reclamaţie în mărime de 156000 lei (130000 lei + 26000 lei) ca venit contractual, iar costurile suportate efectiv în sumă de 130000 lei – drept costuri contractuale. Suma totală a venitului contractual constituie 4956000 lei (4800000 lei + 156000 lei), iar suma totală a costurilor contractuale – 4030000 lei (3900000 lei + 130000 lei).

15. Venitul sub formă de prime de stimulare reprezintă sumele suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care unele prevederi contractuale au fost respectate sau standardele specificate au fost atinse sau depăşite. De exemplu, contractul de construcţie poate să prevadă o primă de stimulare a antreprenorului pentru finalizarea înainte de termen a contractului, calitatea înaltă a lucrărilor executate, reducerea costurilor sau alte rezultate stipulate în contract. Plăţile de stimulare pot fi stabilite în procente din valoarea contractului, sub formă de sumă fixă sau în alt mod stabilit în contractul de construcţie.

Venitul sub formă de prime de stimulare poate fi recunoscut dacă:

1) clauzele stipulate în contract au fost respectate; şi

2) mărimea venitului poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 5. *Un antreprenor a încheiat, pe o perioadă de 5 ani, un contract pentru construirea unui depozit în valoare de 7000000 lei. Contractul prevede o plată suplimentară în mărime de 0,03% din valoarea contractului pentru fiecare zi de finalizare înainte de termen a acestuia. Antreprenorul a finalizat construcţia cu 60 de zile înainte de termenul stabilit.*

În baza datelor din exemplu, venitul sub formă de prime de stimulare constituie 126000 lei (7000000 lei × 60 × 0,0003) şi se recunoaşte ca venit contractual, iar suma totală a venitului contractual – 7126000 lei (7000000 lei + 126000 lei).

16. În componenţa veniturilor contractuale nu se includ sumele încasate în numele părţilor terţe în modul stabilit de SNC "Venituri".

Componenţa costurilor contractuale

17. Costurile contractuale includ:

1) costurile directe contractuale;

2) costurile indirecte contractuale; şi

3) costurile de regie ale construcţiei recuperabile de beneficiar.

18. Costurile directe contractuale cuprind costurile care pot fi incluse în mod direct în costul contractului de construcţie. Componenţa acestora este prevăzută în anexa 1 la prezentul standard.

19. Costurile directe contractuale pot fi diminuate cu valoarea activelor (instalaţiilor tehnice, echipamentelor, materialelor) vîndute, destinate doar pentru executarea unui contract concret.

Exemplul 6. *În luna octombrie 201X, după finalizarea contractului privind construirea depozitului, antreprenorul a vîndut un echipament care poate fi utilizat numai la executarea lucrărilor de construcţie a obiectului dat. Valoarea de vînzare a constituit 6000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în luna octombrie 201X antreprenorul va înregistra valoarea echipamentului vîndut în sumă de 6000 lei – ca majorare a creanţelor şi diminuare a costurilor contractuale.

20. Costurile indirecte contractuale includ:

1) costurile ce ţin de asigurarea bunurilor şi personalului aferente mai multor contracte, în cazul cînd acestea nu se includ în costurile de regie ale construcţiei;

2) costurile proiectării şi asistenţei tehnice aferente mai multor contracte, în cazul cînd acestea nu se includ în costurile de regie ale construcţiei;

3) costurile îndatorării, aferente mai multor contracte, capitalizate în conformitate cu SNC "Costurile îndatorării"; şi

4) costurile de exploatare a maşinilor şi mecanismelor care se utilizează la executarea mai multor contracte în cursul unei perioadei de gestiune (componenţa acestora este indicată în subpct.4) al anexei 1 etc.

21. Antreprenorul, pînă la repartizarea costurilor indirecte contractuale, va ţine evidenţa separată a acestora. Costurile indirecte contractuale se repartizează între contracte concrete în modul prevăzut de politicile contabile, luînd în considerare nivelul normal al activităţii de construcţie. Ca bază de repartizare a costurilor indirecte pe tipuri de contracte pot servi veniturile contractuale, costurile directe contractuale, costurile directe de materiale, numărul efectiv de maşină-ore, costurile de deviz ale unei maşină-ore şi alte metode raţionale.

22. Costurile efective de exploatare a maşinilor şi mecanismelor utilizate la executarea mai multor contracte pot fi repartizate pe contracte concrete, la data raportării proporţional cu numărul efectiv de maşină-ore lucrate pe fiecare unitate sau grup de maşini şi mecanisme, cu costurile de deviz ale unei maşini-oră sau în baza altor metode.

Exemplul 7. *Un antreprenor execută două contracte – "A" şi "B". În luna septembrie 201X costurile efective de exploatare a maşinilor şi mecanismelor pentru grupul "tractoare-buldozere" au constituit 50000 lei. Conform politicilor contabile costurile de exploatare se repartizează pe contracte proporţional numărului efectiv de maşină-ore – 530, care constituie pentru contractul "A" – 300, iar "B" – 230.*

Repartizarea costurilor efective de exploatare a maşinilor şi mecanismelor este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea costurilor efective de exploatare a maşinilor şi mecanismelor

Contracte de construcţie	Numărul efectiv de maşină-ore	Costul unei maşină-ore, lei	Costurile efective de exploatare a maşinilor şi mecanismelor, lei

1	2	3	4 = 2 × 3
"A"	300	94,34	28302
"B"	230	94,34	21698
Total	**530**	**94,34**	**50000**

Costurile efective ale unei maşină-ore se determină ca raport dintre costurile totale efective de exploatare a maşinilor şi mecanismelor pentru grupul "tractoare-buldozere" şi numărul total de maşină-ore lucrate, care este egal cu 94,34 lei (50000 lei : 530 maşină-ore).

În baza datelor din exemplu, în luna septembrie 201X antreprenorul va reflecta repartizarea costurilor efective de exploatare a maşinilor şi mecanismelor repartizate – ca majorare a costurilor contractuale şi diminuare a costurilor de exploatare a maşinilor şi mecanismelor aferente contractelor:

- "A" – 28302 lei;
- "B" – 21698 lei.

23. Costurile de regie se divizează în costuri recuperabile şi nerecuperabile de către beneficiari. Pînă la repartizare costurile de regie se contabilizează separat de către antreprenor.

24. Costurile de regie ale construcţiei recuperabile de către beneficiari cuprind:

1) costuri generale şi administrative;
2) costuri pentru deservirea personalului din construcţii;
3) costuri pentru organizarea lucrărilor la obiectele de construcţie; şi
4) altele costuri cu caracter general.

Costurile de regie recuperabile se includ în costurile contractuale de construcţie şi se iau în considerare la calcularea cotei costurilor de regie ale construcţiei care se folosesc la întocmirea devizelor de cheltuieli pe fiecare contract.

25. În cazul în care antreprenorul execută lucrări de construcţie în baza unui singur contract, costurile efective de regie ale construcţiei recuperabile de către beneficiari vor fi incluse în costul acestuia în mărime totală. Dacă lucrările de construcţie se efectuează simultan în baza mai multor contracte, costurile efective de regie ale construcţiei recuperabile de către beneficiari se repartizează pe fiecare contract conform metodei stabilite în politicile contabile a antreprenorului (de exemplu, proporţional cu suma costurilor de regie recuperabile stabilită în devizul de costuri contractuale, veniturile contractuale) sau altă metodă raţională.

Exemplul 8. *Un antreprenor execută două contracte – "A" şi "B". În luna septembrie 201X costurile efective de regie ale construcţiei au constituit 350000 lei. Politicile contabile prevăd repartizarea costurilor efective de regie ale construcţiei în baza costurilor de regie recuperabile de beneficiari conform sumei acestora prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale, care constituie pentru contractul "A" – 220000 lei, iar pentru contractul "B" – 140000 lei.*

Calculul repartizării costurilor efective de regie recuperabile este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor efective de regie recuperabile

Contracte de construcţie	Costurile de regie prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale, lei	Coeficientul de repartizare	Costurile efective de regie, lei
1	2	3	4 = 2 × 3

"A"	220000	0,97222	213889
"B"	140000	0,97222	136111
Total	**360000**	**x**	**350000**

Coeficientul de repartizare se determină ca raport dintre mărimea totală a costurilor efective de regie ale construcţiei şi mărimea totală a costurilor de regie ale construcţiei recuperate de către beneficiari conform sumelor prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale în perioada de gestiune, care este egal cu 0,97222 (350000 lei : 360000 lei).

În baza datelor din exemplu, în luna septembrie 201X antreprenorul reflectă costurile efective de regie repartizate – ca majorare a costurilor contractuale şi diminuare a costurilor de regie aferente contractelor "A" în sumă de 213888 lei şi "B" în sumă de 136112 lei.

26. Costurile de regie ale construcţiei nerecuperabile de către beneficiari includ:

1) costurile privind lucrările de cercetări ştiinţifice şi dezvoltare;

2) impozitele şi taxele prevăzute de legislaţie;

3) sporurile la salariile angajaţilor entităţii, prevăzute de legislaţie;

4) costurile privind recuperarea prejudiciilor cauzate salariaţilor în urma accidentelor de muncă;

5) plăţile salariaţilor disponibilizaţi în legătură cu reorganizarea entităţii, reducerea numărului salariaţilor; şi

6) alte costuri.

Costurile de regie nerecuperabile de către beneficiari se atribuie direct la cheltuielile curente.

27. Costurile precontractuale se includ în costurile contractuale dacă:

1) pot fi identificate separat;

2) pot fi estimate credibil; şi

3) există probabilitatea încheierii contractului.

28. Costurile precontractuale se contabilizează iniţial ca cheltuieli anticipate, care ulterior se includ în costurile contractuale sau se raportează la cheltuieli curente.

29. Dacă contractul a fost încheiat în perioada de gestiune în care costurile precontractuale au fost suportate, aceste costuri, în funcţie de pragul de semnificaţie prevăzut în politicile contabile ale antreprenorului, pot fi incluse în componenţa costurilor contractuale:

1) integral în perioada de gestiune în care s-a încheiat contactul;

2) prin decontarea uniformă în perioadele de gestiune pe durata contractului;

3) în baza altor metode raţionale, prevăzute în politicile contabile ale antreprenorului.

Exemplul 9. *Un antreprenor în luna septembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare şi de deplasare legate de încheierea contractului în sumă de 30000 lei, care au fost înregistrate la cheltuieli anticipate curente. Contractul cu durata de 2 ani a fost încheiat în luna octombrie 201X.*

Politicile contabile ale antreprenorului prevăd includerea costurilor precontractuale integral în costurile contractuale în perioada de raportare financiară în care a fost încheiat contractul.

În acest caz, costurile precontractuale în sumă de 30000 lei vor fi incluse în costul contractului respectiv în anul 201X.

În baza datelor din exemplu, costurile precontractuale în sumă de 30000 lei se contabilizează în anul 201X ca majorare a costurilor contractuale şi diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

30. Dacă costurile precontractuale a unui contract sînt suportate într-o perioadă de gestiune şi există probabilitatea încheierii contractului în altă perioadă de gestiune,

costurile înregistrate iniţial ca cheltuieli anticipate curente se includ în costurile contractuale.

Exemplul 10. *Un antreprenor în luna noiembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare şi de deplasare legate de încheierea contractului în sumă de 40000 lei. Contractul a fost încheiat în luna ianuarie 201X+1. Politicile contabile ale antreprenorului prevăd includerea costurilor precontractuale integral în costurile contractuale în perioada de gestiune în care a fost încheiat contractul.*

În acest caz, suma costurilor precontractuale în mărime de 40000 lei va fi inclusă în costul contractului respectiv în anul 201X+1.

În baza datelor din exemplu, costurile contractuale în sumă de 40000 lei se contabilizează în anul 201X+1 ca majorare a costurilor contractuale şi diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

31. Dacă antreprenorul a suportat costuri precontractuale, iar ulterior contractul nu a fost încheiat, astfel de costuri vor fi recunoscute ca cheltuieli curente ale perioadei de gestiune în care s-a constatat faptul că contractul nu a fost încheiat.

Exemplul 11. *Un antreprenor în luna noiembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare, deplasare şi a achitat taxa de participare la licitaţie în sumă de 20000 lei. Contractul nu a fost încheiat din motivul că antreprenorul nu a cîştigat licitaţia.*

În acest caz, costurile precontractuale în sumă de 20000 lei vor fi recunoscute ca cheltuieli curente în anul 201X.

În baza datelor din exemplu, costurile precontractuale în sumă de 20000 lei se contabilizează în anul 201X ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

32. Costurile suportate de antreprenor care nu pot fi atribuite unor contracte de construcţie concrete se recunosc ca cheltuieli curente. Astfel de cheltuieli cuprind:

1) cheltuielile de distribuire;

2) amortizarea maşinilor şi mecanismelor care nu sînt utilizate în cadrul unor contracte concrete;

3) pierderile din staţionări;

4) amenzile, penalităţile şi despăgubirile legate de activitatea antreprenorului;

5) cheltuielile efective de regie ale construcţiei, în cazul cînd antreprenorul într-o perioadă de gestiune nu execută lucrări de construcţie;

6) cheltuielile peste normele stabilite în cazul cînd acestea nu vor fi recuperate de către beneficiar; şi

7) alte cheltuieli care nu ţin de executarea contractelor.

În cazul cînd antreprenorul suportă costuri peste normele stabilite, dar este prevăzută recuperarea acestora de către beneficiar, acestea se includ în costurile contractuale.

Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor contractuale

33. Veniturile şi cheltuielile contractuale se recunosc, în baza contabilităţii de angajamente, în perioada de gestiune în care au apărut, indiferent de momentul încasării sau plăţii efective a numerarului sau a altei forme de compensare.

34. Veniturile şi cheltuielile contractuale se recunosc în cazul în care rezultatul contractului poate fi evaluat cu certitudine. Antreprenorul poate evalua cu certitudine veniturile şi cheltuielile contractuale dacă contractul încheiat stabileşte:

1) drepturile şi obligaţiile fiecărei părţi privind activul care urmează a fi construit;

2) valoarea contractuală care urmează a fi primită de către antreprenor; şi

3) modalitatea şi termenele decontărilor.

Pe parcursul duratei de executare a contractului antreprenorul verifică şi, dacă este necesar, revizuieşte estimările veniturilor şi cheltuielilor contractuale folosind un

sistem eficient de previzionare şi de gestiune financiară internă. Astfel de revizuiri nu semnifică faptul că rezultatul contractului nu poate fi estimat în mod credibil.

35. Rezultatul financiar al unui contract de construcţie se determină ca diferenţă dintre veniturile şi cheltuielile aferente acestuia, în funcţie de tipul contractului încheiat: cu preţ fix, "cost plus" sau mixt.

36. Rezultatul financiar al unui contract cu preţ fix poate fi estimat cu certitudine dacă sînt respectate următoarele condiţii:

1) venitul contractual total poate fi evaluat în mod credibil;

2) există o certitudine întemeiată că beneficiile economice aferente contractului vor fi primite de către antreprenor;

3) costurile contractuale pentru finalizarea contractului şi a stadiilor de executare a acestuia la finele perioadei de gestiune pot fi evaluate în mod credibil; şi

4) costurile aferente contractului pot fi identificate şi evaluate cu certitudine, astfel încît costurile contractuale efectiv suportate să poată fi comparate cu estimările precedente.

37. Rezultatul financiar al unui contract "cost plus" poate fi estimat în mod credibil dacă sînt respectate următoarele condiţii:

1) există probabilitatea că beneficiile economice aferente contractului vor fi obţinute de către antreprenor; şi

2) costurile contractuale atribuibile contractului, indiferent de faptul dacă sînt sau nu recuperabile de către beneficiar, pot fi identificate şi evaluate cu certitudine.

38. Rezultatul financiar al unui contract mixt poate fi determinat cu certitudine, dacă sînt respectate prevederile pct.36 şi 37 ale prezentului standard.

39. Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor contractuale se efectuează reieşind din durata de executare a contractului de construcţie care se poate încadra sau poate depăşi o perioadă de gestiune.

40. Dacă contractul de construcţie a fost executat într-o singură perioadă de gestiune, veniturile şi cheltuielile contractuale se recunosc în această perioadă la finalizarea contractului respectiv.

Exemplul 12. *Un antreprenor în luna februarie 201X a încheiat un contract cu preţ fix care prevede construcţia unei clădiri în valoare de 1200000 lei. Lucrările de construcţie au fost executate pe parcursul a 9 luni (martie – noiembrie 201X) şi confirmate de către beneficiar. Costurile contractuale conform devizului de cheltuieli au constituit 930000 lei, iar cele efective – 980000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X antreprenorul contabilizează:

- venitul obţinut din executarea contractului de construcţie în mărime de 1200000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor curente şi a venitului din vînzări;

- costurile contractuale efective în sumă de 980000 lei – ca majorare a costurilor vînzărilor şi diminuare a costurilor activităţii de bază.

41. În cazul în care contractul de construcţie se execută în cursul mai multor perioade de gestiune, veniturile şi cheltuielile contractuale se recunosc prin aplicarea metodei stadiului de execuţie a contractului. În baza acestei metode veniturile şi cheltuielile contractuale se recunosc pe fiecare stadiu de execuţie.

42. Stadiul de execuţie a contractului se confirmă de către beneficiar şi poate fi determinat utilizînd una din următoarele variante:

1) ponderea costurilor contractuale suportate efectiv pentru executarea lucrărilor pînă la data raportării în costurile totale contractuale estimate (varianta "cost-la-cost");

2) volumul lucrărilor executate efectiv; sau

3) gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor contractuale.

Plăţile intermediare şi avansurile primite de la beneficiari nu influenţează stadiul de execuţie a contractului şi nu se recunosc ca venituri.

43. În cazul variantei "cost-la-cost" stadiul de execuţie a contractului se determină ca raportul dintre costurile contractuale efectiv suportate la data raportării şi costurile contractuale estimate totale. Această variantă se aplică, de regulă, pentru determinarea veniturilor contractuale aferente contractelor cu preţ fix. În acest caz, în componenţa costurilor suportate efectiv nu se includ costurile aferente activităţii viitoare cum ar fi valoarea materialelor aflate pe şantierul de construcţie şi destinate utilizării ulterioare, plăţile subantreprenorilor efectuate pînă la executarea lucrărilor de subantrepriză etc.

44. Veniturile contractuale recunoscute în perioada de gestiune curentă în baza variantei "cost-la-cost" (pct.42, subpct.1) din prezentul standard) se determină în modul următor:

1) procentul de execuţie a contractului se înmulţeşte cu valoarea iniţială a contractului (ţinînd cont de modificările ulterioare ale acesteia) şi astfel se stabilesc veniturile contractuale aferente tuturor perioadelor de gestiune de la începutul executării contractului, inclusiv a perioadei de gestiune curente;

2) din veniturile contractuale calculate în conformitate cu subpct.1) se scad veniturile contractuale recunoscute în perioadele de gestiune precedente.

Modul de determinare a veniturilor şi cheltuielilor contractuale în baza variantei cost-la-cost este prezentat în anexa 2.

45. La aplicarea variantei volumului lucrărilor executate efectiv şi confirmate de către beneficiar (pct.42, subpct.2) din prezentul standard), mărimea venitului contractual care urmează a fi recunoscut depinde de tipul contractului.

1) În cazul unui contract cu preţ fix venitul se recunoaşte în baza volumului lucrărilor executate efectiv la data raportării.

Exemplul 13. *În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preţ fix pe un termen de 4 ani care prevede construirea unei clădiri în valoare de 10000000 lei. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcţie de stadiul de execuţie a contractului, utilizînd varianta volumului lucrărilor executate efectiv şi confirmate de beneficiar. Volumul lucrărilor executate în anul 201X şi confirmate de către beneficiar constituie 3600000 lei, iar costurile acestora – 2800000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în anul 201X antreprenorul contabilizează:

- venitul obţinut din executarea contractului de construcţie în mărime de 3600000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a venitului din vînzări;
- costurile contractuale în sumă de 2800000 lei – ca majorare a costului vînzărilor şi diminuare a costurilor activităţii de bază.

2) În cazul unui contract "cost plus", venitul se formează din suma costurilor contractuale suportate efectiv şi recompensa suplimentară prevăzută în contract.

Exemplul 14. *În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract "cost plus" pe o durată de 3 ani care prevede construirea unui pod. Conform contractului, beneficiarul îi recuperează antreprenorului anual costurile efective şi o recompensă suplimentară în mărime de 10% din suma costurilor efective. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcţie de stadiul de execuţie a contractului, utilizînd varianta volumului lucrărilor executate efectiv şi confirmate de beneficiar. În anul 201X antreprenorul a suportat costuri efective în sumă de 10500000 lei, recompensa suplimentară constituind 1050000 lei (10500000 lei × 0,1).*

În baza datelor din exemplu, în anul 201X antreprenorul contabilizează:

- venitul obţinut din executarea contractului de construcţie în mărime de 11550000 lei (10500000 lei + 1050000 lei) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a venitului din vînzări;
- costurile contractuale în sumă de 10500000 lei – ca majorare a costurilor vînzărilor şi diminuare a costurilor activităţii de bază.

46. Recunoaşterea venitului conform variantei gradului de finalizare a volumului fizic al unei părţi din lucrările contractuale (pct.42, subpct.3) din prezentul standard) prevede determinarea ponderii volumului fizic al lucrărilor de construcţie finalizate la data raportării în volumul total al lucrărilor prevăzute în contract. O astfel de variantă se aplică pentru contractele cu preţ fix. În aceste cazuri venitul contractual se determină ţinînd cont de gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor în ansamblu pe obiect. Venitul contractual recunoscut în perioada de gestiune se determină prin înmulţirea gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor pe obiect în ansamblu cu valoarea contractului.

Exemplul 15. *În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preţ fix pe o durată de 2 ani care prevede construirea unui apeduct cu lungimea de 150 km şi valoarea de 12500000 lei. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcţie de stadiul de executare a contractului, utilizînd varianta gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor contractuale. La finele anului 201X volumul fizic al lucrărilor efectuate constituie 90 km, iar gradul de finalizare a lucrărilor – 60% (90 km : 150 km × 100). Costurile lucrărilor executate constituie 6750000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în anul 201X antreprenorul contabilizează:

- venitul obţinut din executarea contractului de construcţie în mărime de 7500000 lei (12500000 lei × 0,6) – ca majorare concomitentă a creanţelor curente şi a venitului din vînzări;

- decontarea costurilor efective aferente contractului de construcţie în sumă de 6750000 lei – ca majorare a costurilor vînzărilor şi diminuare a costurilor activităţii de bază.

47. Dacă în procesul executării contractului de construcţie antreprenorul a suportat costuri neprevăzute în devizul de cheltuieli contractuale, dar care evident sînt necesare pentru executarea acestuia, astfel de costuri se recunosc ca active în curs de execuţie, cu condiţia că există o certitudine întemeiată că acestea vor fi recuperate de către beneficiar.

48. Costurile contractuale care nu vor fi recuperate de către beneficiar se recunosc ca cheltuieli curente.

Exemplul 16. *Un antreprenor în luna martie 201X a încheiat un contract cu preţ fix pe o perioadă de 15 luni care prevede construirea unui pod în valoare de 20000000 lei, devizul de cheltuieli fiind de 18000000 lei. În luna aprilie 201X antreprenorul a efectuat lucrări, costurile efective ale cărora au constituit 250000 lei, care nu au fost confirmate de către beneficiar din motivul nerespectării tehnologiei procesului de construcţie. Din această cauză beneficiarul a înaintat o pretenţie antreprenorului şi contractul a fost reziliat.*

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X antreprenorul va contabiliza costurile nerecuperate în sumă de 250000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţii de bază.

49. În cazul în care nu este posibilă achitarea de către beneficiar din diferite motive a unei sume deja incluse în venitul contractual al perioadei de gestiune, după recunoaşterea acestuia în situaţia de profit şi pierdere, suma respectivă se va deconta:

1) din contul provizioanelor constituite în prealabil; sau

2) la cheltuielile curente.

Exemplul 17. *Un antreprenor a recunoscut venitul contractual din lucrările executate la construcţia unui bloc locativ în situaţia de profit şi pierdere pe anul 201X în sumă de 1300000 lei, din care în anul 201X+1 a rămas ca creanţă neachitată în sumă de 100000 lei. Neachitarea a fost cauzată de depistarea unei erori în devizul de cheltuieli a contractului de construcţie, care a fost recunoscută de către antreprenor. În*

politicile contabile ale antreprenorului este prevăzut, că creanţele compromise se decontează pe seama provizioanelor constituite.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X+1 antreprenorul va contabiliza suma de 100000 lei – ca diminuare concomitentă a provizioanelor şi a creanţei.

49[1]. Dacă rezultatul unui contract de construcţie nu poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine, veniturile se recunosc doar în mărimea costurilor contractuale suportate care au fost sau, posibil, vor fi recuperate de către beneficiari.

În cazul în care rezultatul unui contract de construcţie nu poate fi estimat în mod credibil şi recuperarea costurilor suportate nu este posibilă, veniturile nu sînt recunoscute, iar costurile contractuale se înregistrează ca cheltuieli curente.

[Pct.49[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

49[2]. În cazul în care există probabilitatea ca totalul cheltuielilor să depăşească totalul veniturilor aferente unui contract de construcţie, la suma diferenţei preconizate se constituie un provizion în modul stabilit de politicile contabile ale entităţi. Utilizarea acestui provizion se contabilizează ca diminuare a provizioanelor şi majorare a datoriilor sau diminuare a activelor.

[Pct.49[2] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Modificări ale estimărilor

50. Metoda în funcţie de stadiul de execuţie a contractului se aplică cumulativ estimărilor curente ale veniturilor şi cheltuielilor contractuale pentru fiecare perioadă de gestiune. Efectele modificărilor în ceea ce priveşte estimarea veniturilor şi cheltuielilor contractuale, precum şi efectele modificărilor în ceea ce priveşte estimarea rezultatului unui contract se înregistrează în contabilitate ca modificări ale estimărilor contabile conform prevederilor SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare". Estimările modificate vor fi folosite la determinarea valorii veniturilor şi a cheltuielilor recunoscute în situaţia de profit şi pierdere în perioadele în care au fost operate modificările, precum şi în perioadele ulterioare.

Prezentarea informaţiilor

51. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii:

1) suma venitului contractual recunoscut în perioada de gestiune;

2) suma datoriilor faţă de beneficiari apărute în urma lucrărilor contractuale;

3) descrierea contractelor de construcţie în desfăşurare la data raportării;

4) suma provizioanelor constituite pentru recuperarea diferenţei dintre cheltuielile şi veniturile contractuale.

[Pct.51 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

52. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

53. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Componenţa costurilor directe contractuale

Costurile directe contractuale cuprind:

1) costurile precontractuale aferente contractelor încheiate, inclusiv costuri de delegare, de reprezentanţă, taxe de participare la tender pentru obţinerea contractului, alte costuri similare;

2) costurile directe de materiale, inclusiv costul materialelor de construcţie, combustibilului, energiei electrice, termice, aerului comprimat, aburilor şi apei, alte materiale utilizate în procesul executării contractului;

3) costurile directe cu personalul, inclusiv:

a) costurile privind salariile personalului care execută nemijlocit operaţii tehnologice şi care supraveghează lucrările prevăzute în contract;

b) contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală calculate la salariile menţionate în pct.3) lit.a) din prezenta anexă; şi

c) alte costuri directe cu personalul;

4) costurile directe de exploatare a maşinilor şi mecanismelor de construcţie, instalaţiilor tehnice, utilajului şi a echipamentelor (în continuare – maşini şi mecanisme) utilizate nemijlocit la executarea contractului care includ:

a) costurile energiei electrice, combustibilului, pieselor de schimb şi a altor materiale folosite pentru întreţinerea şi reparaţia maşinilor şi mecanismelor;

b) costurile cu personalul încadrat în exploatarea şi deservirea maşinilor şi mecanismelor;

c) contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală calculate la salariile menţionate în pct.4) lit.b) din prezenta anexă;

d) amortizarea maşinilor şi mecanismelor;

e) costurile transportării maşinilor şi mecanismelor la/de la construcţia obiectului;

f) costurile închirierii maşinilor şi mecanismelor;

g) costurile privind asigurarea obligatorie a maşinilor şi mecanismelor; şi

h) alte costuri ce ţin de exploatarea maşinilor şi mecanismelor;

5) alte costuri directe aferente contractului, care pot include:

a) costurile de transportare a materialelor de la magazia plasată pe şantier pînă la obiectul de construcţie, precum şi de la depozitul central pînă la obiect;

b) costurile proiectării şi asistenţei tehnice direct atribuibile contractului;

c) costurile îndatorării direct atribuite contractului capitalizate în conformitate cu SNC "Costurile îndatorării";

d) costurile aferente acţionării în judecată şi reclamaţiilor recunoscute de beneficiar sau stabilite în baza deciziei instanţei de judecată. În cazul nerecunoaşterii de către beneficiar a reclamaţiilor înaintate, astfel de costuri se constată ca cheltuieli curente;

e) amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate nemijlocit la executarea contractului;

f) costurile lucrărilor executate şi serviciilor prestate de către subantreprenori şi alte persoane terţe;

g) asigurarea obligatorie a personalului încadrat nemijlocit la lucrările de construcţie a obiectului şi a lucrărilor de construcţie executate;

h) costurile privind paza obiectului de construcţie;

i) amortizarea calculată a construcţiilor provizorii (neprevăzute în lista de titluri);

j) provizionul constituit pentru costuri de garanţie legate de contractul de construcţie;

k) costurile de transportare a muncitorilor la/de la obiectul de construcţie, prevăzute în contract; şi

l) alte costuri direct atribuibile contractului de construcţie.

Anexa 2

Determinarea veniturilor şi cheltuielilor contractuale în baza metodei stadiului de execuţie a contractului (varianta "cost-la-cost")

Date iniţiale:*În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preţ fix pe o perioadă de 3 ani care prevede construirea unui bloc de locuit în valoare de 16200000 lei. Mărimea iniţială a costurilor contractuale de deviz constituie 15100000 lei.*

La 1 iulie 201X+1 antreprenorul şi beneficiarul au convenit asupra unor modificări în contract care prevăd finisarea faţadei cu alte materiale, fapt ce conduce la majorarea veniturilor contractuale cu 300000 lei, iar a costurilor contractuale de deviz – cu 240000 lei.

Conform politicilor contabile a antreprenorului, veniturile şi cheltuielile contractuale se determină la finele fiecărei perioade de gestiune.

Informaţia privind executarea contractului de construcţie în fiecare an şi calculul procentului de execuţie a contractului este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Calculul procentului de execuţie a contractului

Nr. crt.	Indicatori	Anul 201X	Anul 201X+1	Anul 201X+2
1	2	3	4	5
1.	Valoarea totală a contractului, lei	16200000	16500000	16500000
2.	Costuri contractuale curente suportate efectiv, lei	5981000	5682000	3677000
3.	Costuri contractuale cumulative suportate efectiv pînă la data raportării, lei	5981000	11663000	15340000
4.	Costuri contractuale totale estimate, lei	15100000	15340000	15340000
5.	Procentul de executare a contractului, % (rd.3 : rd.4 × 100%)	39,61	76,03	100

Cheltuielile, veniturile şi profitul (pierderea) contractuale se recunosc în perioadele de gestiune respective astfel:

- cheltuielile contractuale – la suma costurilor suportate în procesul executării contractului;
- veniturile contractuale – ca diferenţa dintre totalul veniturilor contractuale constatate în toate perioadele de gestiune, inclusiv în cea curentă, şi veniturile contractuale recunoscute în perioadele de gestiune precedente;
- rezultatul financiar (profit/pierdere) al executării contractului se determină ca diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile contractuale recunoscute.

Calculul indicatorilor nominalizaţi, ţinînd cont de datele iniţiale şi rezultatele calculelor din tabelul 1, este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Calculul veniturilor, cheltuielilor şi a rezultatului financiar (profitului/pierderii)

Indicatori	Valoarea	Procentul de	Venituri, cheltuieli şi rezultatul

	totală a contractului, lei	executare a contractului, %	financiar, lei		
			la data raportării cu total cumulativ de la începutul executării contractului	recunoscute în anii precedenţi	recunoscute în perioada de raportare
1	**2**	**3**	**4 = 2×3:100**	**5**	**6 = 4–5**
Anul 201X					
Venituri	16200000	39,61	6416820	–	6416820
Cheltuieli	–	–	5981000	–	5981000
Profit (pierdere)	–	–	435820	–	435820
Anul 201X+1					
Venituri	16500000	76,03	12544950	6416820	6128130
Cheltuieli	–	–	11663000	5981000	5682000
Profit (pierdere)	–	–	881950	435820	446130
Anul 201X+2					
Venituri	16500000	100,00	16500000	12544950	3955050
Cheltuieli	–	–	15340000	11663000	3677000
Profit (pierdere)	–	–	1160000	881950	278050

În anul 201X veniturile recunoscute se determină prin înmulţirea valorii totale a contractului cu procentul de execuţie a contractului şi constituie 6416820 lei (16200000 lei × 0,3961). Cheltuielile contractuale se recunosc în mărimea costurilor contractuale suportate efectiv la data întocmirii situaţiei de profit şi pierdere şi sînt egale cu 5981000 lei. Profitul se determină ca diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile contractuale recunoscute şi constituie 435820 lei (6416820 lei – 5981000 lei).

În anul 201X+1 totalul veniturilor contractuale de la începutul executării contractului constituie 12544950 lei (16500000 lei × 0,7603). Veniturile contractuale recunoscute în acest an se determină ca diferenţa dintre totalul cumulativ al veniturilor contractuale în cursul a doi ani şi veniturile contractuale recunoscute în anul 201X, fiind egale cu 6128130 lei (12544950 lei – 6416820 lei).

Cheltuielile contractuale recunoscute în anul 201X+1 se determină ca diferenţa dintre totalul cumulativ al costurilor contractuale efectiv suportate în cursul a doi ani şi costurile contractuale recunoscute în anul 201X şi constituie 5682000 lei (11663000 lei – 5981000 lei). Profitul recunoscut în acest an este egal cu 446130 lei (6128130 lei – 5682000 lei) sau (881950 lei – 435820 lei).

În anul 201X+2 totalul veniturilor contractuale de la începutul executării contractului constituie 16500000 lei. Veniturile contractuale recunoscute în acest an sînt egale cu 3955050 lei (16500000 lei – 12544950 lei), cheltuielile contractuale recunoscute – 3677000 lei (15340000 lei – 11663000 lei), iar profitul recunoscut – 278050 lei (3955050 lei – 3677000 lei) sau (1160000 lei – 881950 lei).

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE
"COSTURILE ÎNDATORĂRII"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi a IAS 23 "Costurile îndatorării".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a costurilor îndatorării şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor costurilor îndatorării cu excepţia celor care sînt atribuibile direct achiziţiei, construcţiei sau producţiei:

1) activelor cu ciclu lung de producţie, evaluate la valoarea justă;

2) stocurilor care sînt fabricate în cantităţi mari, pe o bază repetitivă într-o perioadă scurtă de timp.

Definiţii

4. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Activ cu ciclu lung de producţie – activ care necesită în mod obligatoriu o perioadă lungă pentru creare şi pregătire spre utilizare conform destinaţiei sau spre vînzare.

Capitalizarea costurilor îndatorării – procesul de includere a costurilor îndatorării în valoarea contabilă a activului cu ciclu lung de producţie.

Costurile îndatorării – dobînzile şi alte costuri aferente împrumuturilor primite şi contractelor de leasing financiar.

Împrumuturi – credite bancare şi împrumuturi primite de entitate de la alte persoane juridice şi/sau fizice pe o perioadă stabilită şi pentru o anumită plată.

Componenţa costurilor îndatorării şi a activelor cu ciclu lung de producţie

5. Costurile îndatorării includ:

1) dobînzile aferente împrumuturilor;

2) costurile suplimentare aferente împrumuturilor (de exemplu, valoarea serviciilor de consultanţă, de expertiză a contractului de împrumut, comisionul bancar);

3) dobînzile de leasing financiar recunoscute în conformitate cu SNC "Contracte de leasing";

4) diferenţele de curs valutar şi de sumă aferente dobînzilor privind împrumuturile;

5) sumele amortizării primelor aferente obligaţiunilor emise etc.

[Pct.5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

6. Activele cu ciclu lung de producţie cuprind:

1) stocurile care necesită un proces îndelungat de fabricare şi de pregătire spre utilizare conform destinaţiei (de exemplu, vinurile brute aflate în proces de maturaţie şi destinate pentru fabricarea vinurilor de calitate superioară, a vinurilor spumante; distilatul destinat fabricării divinului, lichiorului, whisky-ului);

2) imobilizările necorporale în curs de execuţie (de exemplu, programele informatice, formulele, soluţiile tehnice, mostrele industriale, invenţiile);

3) imobilizările corporale în curs de execuţie (de exemplu, clădirile, construcţiile speciale – conductele de apă, gaze, podurile, reţelele de telecomunicaţii, utilajul care necesită montare complicată);

4) investiţiile imobiliare în curs de reamenajare sau reconstruire (de exemplu, terenurile, clădirile aflate în proprietatea entităţii sau primite în leasing financiar şi destinate transmiterii în leasing operaţional);

5) activele biologice imobilizate în curs de execuţie;

6) alte active imobilizate sau circulante care corespund definiţiei activului cu ciclul lung de producţie (de exemplu, cheltuielile anticipate privind asimilarea produselor noi, recultivarea terenurilor, costurile ulterioare aferente imobilizărilor necorporale şi corporale) care generează beneficii economice suplimentare.

[Pct.6 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

7. În categoria activelor cu ciclu lung de producţie nu se includ:

1) activele financiare;

2) stocurile care sînt fabricate în cantităţi mari în mod repetitiv pe parcursul unei perioade scurte de timp;

3) activele care în momentul achiziţiei sînt gata pentru utilizarea prestabilită sau pentru vînzare.

Reguli generale

8. Costurile îndatorării se reflectă în contabilitate şi în situaţiile financiare în perioada de gestiune în care ele au fost efectiv suportate (calculate).

9. Costurile îndatorării se contabilizează separat de suma de bază a datoriilor privind împrumuturile primite.

10. Recunoaşterea costurilor îndatorării se efectuează în funcţie de faptul dacă acestea sînt sau nu atribuibile direct achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de producţie.

11. Costurile îndatorării care sînt atribuibile direct achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de producţie se capitalizează. Capitalizarea acestor costuri se admite în cazul în care există certitudinea că ele vor genera beneficii economice viitoare entităţii, iar mărimea lor poate fi evaluată în mod credibil.

12. Costurile îndatorării care nu sînt atribuibile direct achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de producţie şi/sau care nu corespund cerinţelor de capitalizare se recunosc drept cheltuieli curente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate.

13. Modul de calculare şi de achitare a dobînzilor şi a altor costuri ale îndatorării se stabileşte în contractele de împrumut şi de leasing financiar.

[Pct.14 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

15. Identificarea activelor cu ciclu lung de producţie, recunoaşterea şi evaluarea costurilor îndatorării se efectuează conform politicilor contabile ale entităţii în baza raţionamentului profesional şi cu respectarea raportului cost-beneficiu.

Capitalizarea costurilor îndatorării

Evaluarea costurilor îndatorării

16. Capitalizării sînt supuse numai acele costuri ale îndatorării care puteau fi evitate, dacă nu s-ar fi suportat costurile aferente activului cu ciclu lung de producţie. Stabilirea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate este condiţionată de destinaţia împrumuturilor primite.

17. În cazul în care entitatea împrumută mijloace nemijlocit pentru obţinerea unui activ cu ciclu lung de producţie, mărimea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate aferente activului respectiv se determină ca diferenţă dintre suma efectivă a

costurilor îndatorării recunoscută în cursul perioadei de gestiune şi orice venituri obţinute din investirea temporară a acestor împrumuturi.

Exemplul 1. *O entitate a primit la 2 ianuarie 201X un credit bancar în sumă de 1500000 lei pe un termen de 3 ani cu o rată a dobînzii anuale de 17% pentru finanţarea construcţiei unei clădiri. La începutul anului 201X suma împrumutată depăşea necesităţile curente ale entităţii, motiv pentru care 500000 lei au fost plasaţi la un cont de depozit pe 3 luni cu o rată a dobînzii anuală de 9%.*

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate în anul 201X constituie 243750 lei [(1500000 lei × 17% – (500000 lei × 9% × 3 luni : 12 luni)] şi se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor curente.

18. Dacă entitatea împrumută mijloace în scopuri generale şi le utilizează pentru achiziţia, construcţia sau producţia unui activ cu ciclu lung de producţie, mărimea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate se determină prin înmulţirea ratei de capitalizare cu costurile aferente activului respectiv. Rata de capitalizare se calculează ca media ponderată a costurilor îndatorării aferente împrumuturilor entităţii rămase nerambursate în cursul perioadei de gestiune, cu excepţia împrumuturilor primite nemijlocit în scopul obţinerii unui activ cu ciclu lung de producţie concret. Mărimea costurilor îndatorării capitalizate în cursul perioadei de gestiune nu trebuie să depăşească suma efectivă totală a costurilor îndatorării suportate în cursul acestei perioade.

19. Costurile îndatorării capitalizate se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor cu ciclu lung de producţie (stocurilor, imobilizărilor necorporale şi corporale în curs de execuţie, investiţiilor imobiliare) şi a datoriilor curente sau pe termen lung. Suma depăşirii costurilor îndatorării efective asupra costurilor capitalizate se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

Modul de determinare a ratei de capitalizare şi de contabilizare a costurilor îndatorării supuse capitalizării este prezentat în anexa 1.

20. În cazul în care suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare depăşeşte mărimea efectivă a acestora, capitalizarea se admite doar în limita mărimii efective a costurilor îndatorării. Repartizarea sumei totale a costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate se efectuează proporţional mărimii costurilor aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producţie sau altei baze raţionale stabilită în politicile contabile ale entităţii. Diferenţa dintre suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare şi mărimea efectivă a acestora nu se reflectă în contabilitate.

Modul de repartizare a costurilor îndatorării între diferite tipuri de active cu ciclu lung de producţie este prezentat în anexa 2.

21. La determinarea ratei de capitalizare trebuie excluse împrumuturile primite nemijlocit pentru achiziţia, construcţia sau producţia unui activ cu ciclu lung de producţie concret.

Modul de determinare a ratei de capitalizare în cazul excluderii împrumuturilor primite cu destinaţie prestabilită şi de contabilizare a costurilor îndatorării aferente este prezentat în anexa 3.

Începerea capitalizării

22. Capitalizarea costurilor îndatorării începe la data la care entitatea îndeplineşte concomitent pentru prima dată următoarele condiţii:

1) suportă costuri aferente activului cu ciclu lung de producţie respectiv;

2) suportă costurile îndatorării;

3) începe activităţile necesare pentru achiziţia, construcţia sau producţia activului cu ciclu lung de producţie şi pregătirea acestuia pentru utilizarea prestabilită sau pentru vînzare.

23. Costurile aferente activului cu ciclu lung de producţie cuprind:

1) costurile aferente plăţii numerarului, utilizării altor active sau apariţiei datoriilor pentru care se calculează dobînzi;

2) costurile îndatorării capitalizate în perioada precedentă.

24. Entitatea suportă costurile îndatorării pe măsura calculării dobînzilor şi efectuării altor costuri aferente împrumuturilor primite.

25. Activităţile necesare pentru achiziţia, construcţia sau producţia activului cu ciclu lung de producţie şi pregătirea acestuia pentru utilizarea prestabilită sau pentru vînzare includ:

1) achiziţia, construcţia sau producţia activului cu ciclu lung de producţie;

2) activitatea tehnică sau administrativă, inclusiv anterioare începerii construcţiei sau producţiei (de exemplu, activitatea legată de primirea autorizaţiei pentru construcţie);

3) păstrarea stocurilor, considerată ca o parte necesară a procesului de creare şi pregătire a acestuia spre utilizare după destinaţie sau spre vînzare (de exemplu, păstrarea vinurilor brute în decursul unei perioade îndelungate de timp pentru producţia vinurilor de calitate superioară şi/sau spumante).

Întreruperea capitalizării

26. Capitalizarea costurilor îndatorării se întrerupe în cazul în care încetează pe o perioadă îndelungată de timp activitatea necesară pentru crearea activului cu ciclu lung de producţie şi pregătirea acestuia spre utilizarea prestabilită sau pentru vînzare (de exemplu, costurile îndatorării nu se capitalizează dacă este suspendată pe o perioadă îndelungată de timp producţia/construcţia activului cu ciclu lung de producţie din cauză insuficienţei materialelor de construcţii sau a utilajelor).

27. Capitalizarea costurilor îndatorării nu se întrerupe:

1) în perioada sistării construcţiei sau producţiei activului cu ciclu lung de producţie din cauze naturale, caracteristice unei zone geografice concrete (de exemplu, capitalizarea costurilor îndatorării continuă în cazul sistării temporare a construcţiei unui pod din cauza nivelului înalt al apei, cu condiţia că un atare nivel al apei constituie un fenomen obişnuit într-o anumită perioadă a anului);

2) pe parcursul perioadei în care au loc lucrări tehnice şi administrative semnificative aferente activelor cu ciclu lung de producţie.

Încetarea capitalizării

28. Capitalizarea costurilor îndatorării încetează în cazul în care au fost finalizate activităţile de bază necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producţie în vederea utilizării sale prestabilite sau a vînzării. Activul se consideră finalizat pentru utilizarea prestabilită sau pentru vînzare atunci cînd construcţia sau producţia unui activ cu ciclu lung de producţie este încheiată, deşi activitatea administrativă curentă şi lucrările legate de finisarea suplimentară nesemnificativă, la comanda cumpărătorului sau utilizatorului, pot încă să continue (de exemplu, dacă construcţia clădirii este finisată, dar mai sînt de realizat unele modificări minore, cum ar fi decorarea interioară a acesteia, la comanda cumpărătorului sau al utilizatorului, atunci se consideră că a fost încheiată cea mai mare parte a lucrărilor de creare a activului cu ciclu lung de producţie).

29. În cazul în care au fost finalizate lucrările de pregătire a unor părţi distincte ale activului cu ciclu lung de producţie şi fiecare parte poate fi utilizată separat, iar lucrările

privind alte părţi ale activului continuă, capitalizarea costurilor îndatorării pentru fiecare parte finalizată a activului încetează, iar pentru părţile neterminate continuă.

30. Dacă unele părţi finalizate ale activului cu ciclu lung de producţie nu pot fi utilizate pînă la finalizarea tuturor celorlalte părţi constitutive ale acestuia, capitalizarea costurilor îndatorării privind părţile finalizate ale activului continuă. În acest caz, capitalizarea costurilor îndatorării încetează în momentul cînd activul este gata integral pentru utilizarea prestabilită sau pentru vînzare.

31. Modul de stabilire a perioadelor (lunilor) de începere, întrerupere şi încetare a capitalizării costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producţie este prezentată în anexa 4.

Decontarea costurilor îndatorării la cheltuieli curente

32. Costurile îndatorării se recunosc drept cheltuieli curente în cazul în care ele nu sînt atribuibile direct achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de producţie sau nu corespund cerinţelor de capitalizare prevăzute în pct.11 din prezentul standard. Aceste costuri se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

Exemplul 2. *În anul 201X o entitate a primit la:*

- 1 martie un credit bancar în sumă de 900000 lei pe un termen de 5 ani cu rata dobînzii anuală de 16% care se calculează şi se achită lunar;

- 1 iulie un overdraft bancar pe un termen de 30 zile în sumă de 210000 lei cu rata dobînzii anuală de 20%;

- 1 octombrie un împrumut în valută străină în sumă de 25000 euro cu rata dobînzii anuală de 10% care se calculează şi se achită trimestrial;

- 1 noiembrie un utilaj în leasing financiar în valoare de 3200000 pe o durată de 7 ani cu rata dobînzii anuale de 12% care se calculează şi se achită lunar.

Cursul oficial stabilit de Banca Naţională a Moldovei a constituit:

- la 1 octombrie 201X – 17,0961 lei/euro;

- la 31 decembrie 201X – 17,3252 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, costurile îndatorării ale entităţii în anul 201X constituie 204055,75 lei, inclusiv:

- dobînda aferentă creditului bancar pe termen lung – 120000 lei (900000 lei × 10 luni : 12 luni × 16%);

- dobînda aferentă overdraftului bancar – 3500 lei (210000 lei × 30 zile : 360 zile × 20%);

- dobînda aferentă împrumutului în valută străină – 10828,25 lei (25000 euro × 17,3252 lei/euro × 3 luni : 12 luni × 10%);

- diferenţele de curs valutar aferente împrumutului în valută străină – 5727,5 lei [25000 euro × (17,3252 lei/euro – 17,0961 lei/euro)];

- dobînda aferentă leasingului financiar – 64000 lei (3200000 lei × 12% × 2 luni : 12 luni).

Costurile îndatorării pentru anul 201X în sumă de 204055,75 lei se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

Prezentarea informaţiilor

33. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind costurile îndatorării:

1) suma costurilor îndatorării capitalizate în perioada de gestiune;

2) suma costurilor îndatorării recunoscute drept cheltuieli curente;

3) rata de capitalizare folosită pentru determinarea sumei costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate;

4) sumele obţinute din investirea temporară a împrumuturilor.
[Pct.33 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

34. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare. În cazul în care entitatea a suportat costuri ale îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producţie care la data intrării în vigoare a prezentului standard nu sînt gata pentru utilizarea prestabilită sau pentru vînzare şi dacă aceste costuri au fost recunoscute drept cheltuieli curente, entitatea poate în conformitate cu politicile contabile să le capitalizeze în modul prevăzut în pct.16–21 din prezentul standard.

Exemplul 3. *În anul 201X-2 o entitate a primit un credit bancar pe 3 ani pentru construcţia clădirii oficiului. Dobînda calculată pentru anii 201X-2 şi 201X-1 în sumă de 820000 lei a fost trecută la cheltuielile curente. Începînd cu anul 201X, entitatea aplică prevederile prezentului standard, potrivit cărora costurile îndatorării aferente achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de producţie trebuie să fie capitalizate. În conformitate cu politicile contabile 201X, costurile îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producţie în curs de execuţie calculate în perioadele de gestiune precedente urmează să fie capitalizate.*

Conform datelor din exemplu, dobînda calculată în anii 201X-2 şi 201X-1 în mărime de 820000 lei urmează a fi capitalizată în anul 201X şi contabilizată ca majorare a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi corectare a rezultatelor anilor precedenţi.

Data intrării în vigoare

35. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Modul de determinare a ratei de capitalizare şi de contabilizare a costurilor îndatorării supuse capitalizării

Date iniţiale.*În ianuarie 201X o entitate a primit:*

- un credit bancar în sumă de 8000000 lei cu o dobîndă anuală de 15%, pe un termen de 5 ani;

- un credit bancar în sumă de 3000000 lei cu o dobîndă anuală de 18%, pe un termen de 3 ani;

- un împrumut în sumă de 1800000 lei cu o dobîndă anuală de 12% pe un termen 2 ani.

Conform condiţiilor contractuale, creditele şi împrumuturile urmează să fie rambursate în părţi egale începînd cu anul următor anului primirii lor, iar dobînzile se calculează lunar.

Toate împrumuturile au fost primite în scopuri generale şi au fost utilizate în anul 201X pentru fabricarea divinului, construcţia unei clădirii cu destinaţie de producţie şi elaborarea unei tehnologii noi de prelucrare a strugurilor.

În anul 201X entitatea a suportat costuri aferente activelor cu ciclu lung de producţie care sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Costuri aferente activelor cu ciclu lung de producţie pe anul 201X

Denumirea activului cu ciclu lung de producţie	Suma costurilor aferente activelor cu ciclu lung de producţie

Stocuri de divin	4000000
Clădirea cu destinaţie de producţie	5000000
Tehnologia nouă de prelucrare a strugurilor	2000000
Total	**11000000**

Suma costurilor îndatorării ce urmează să fie capitalizată se determină prin aplicarea ratei de capitalizare care se calculează ca media ponderată a costurilor îndatorării aplicabile împrumuturilor entităţii (tabelul 2).

Tabelul 2

Date pentru calcularea ratei de capitalizare a costurilor îndatorării pe anul 201X

Tipul împrumutului	Suma împrumutului, lei	Rata dobînzii, %	Suma dobînzilor, lei
A	**1**	**2**	**3 = 1×2**
Credit bancar pe un termen de 5 ani	8000000	15	1200000
Credit bancar pe un termen de 3 ani	3000000	18	540000
Împrumut pe un termen de 2 ani	1800000	12	216000
Total	**12800000**	**x**	**1956000**

În baza datelor din exemplu se calculează:

1) rata de capitalizare, prin împărţirea sumei totale a dobînzilor calculate la mărimea totală a împrumuturilor primite în cursul anului 201X. Conform datelor din exemplu, această rată constituie 15,28% (1956000 lei : 12800000 lei × 100%);

2) suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare, prin înmulţirea ratei de capitalizare cu mărimea costurilor suportate aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producţie.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare este egală cu 1680800 lei (11000000 lei × 15,28%), inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 611200 lei (4000000 lei × 15,28%);
- construcţia clădirii cu destinaţie de producţie – 764000 lei (5000000 lei × 15,28%);
- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor – 305600 lei (2000000 lei × 15,28%).

3) suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată, prin compararea sumei costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare şi a sumei dobînzilor calculate efectiv pe parcursul perioadei de gestiune.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată este egală cu 1680800 lei, deoarece suma dobînzilor calculate în anul 201X este mai mare (1956000 lei).

Diferenţa dintre suma dobînzilor calculate în anul 201X şi suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare în mărime de 275200 lei (1956000 lei – 1680800 lei) se atribuie la cheltuielile curente ale anului 201X.

În baza datelor din exemplu şi a calculelor efectuate în anul 201X, entitatea contabilizează:

primirea creditelor şi împrumutului în sumă de 12800000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului şi datoriilor pe termen lung;

capitalizarea costurilor îndatorării aferente:

- fabricării divinului în mărime de 611200 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente;

- construcţiei clădirii cu destinaţie de producţie în mărime de 764000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi datoriilor curente;

- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor în mărime de 305600 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie şi datoriilor curente.

costurile îndatorării care nu pot fi capitalizate în mărime de 275200 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

Anexa 2

Modul de repartizare a costurilor îndatorării
între diferite tipuri de active cu ciclu lung de producţie

Date iniţiale.*Utilizînd datele din anexa 1 să presupunem că suma costurilor suportate aferente activelor cu ciclu lung de producţie a constituit 15000000 lei, inclusiv pentru:*

- fabricarea divinului – 6000000 lei;
- construcţia clădirii cu destinaţie de producţie –5000000 lei;
- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor – 4000000 lei.

În conformitate cu politicile contabile, costurile îndatorării se repartizează pe tipuri de active cu ciclu lung de producţie proporţional sumei costurilor suportate aferente fiecărui activ.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare constituie 2292000 lei (15000000 lei × 15,28%).

Această sumă depăşeşte mărimea dobînzilor calculate efectiv pe parcursul anului 201X. În acest caz pot fi capitalizate doar costurile îndatorării în limita sumei de 1956000 lei, inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 782400 lei (6000000 lei × 1956000 lei : 15000000 lei);
- construcţia clădirii cu destinaţie de producţie – 652000 lei (5000000 lei × 1956000 lei : 15000000 lei);
- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor – 521600 lei (4000000 lei × 1956000 lei : 15000000 lei).

Diferenţa dintre suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare şi suma dobînzilor calculate în anul 201X în mărime de 336000 lei (2292000 lei – 1956000 lei) nu se reflectă în contabilitate, deoarece acestea nu au fost suportate efectiv de către entitate.

Anexa 3

Modul de determinare a ratei de capitalizare în cazul excluderii
împrumuturilor primite cu destinaţie prestabilită

Date iniţiale.*Utilizînd datele din anexa 1, să presupunem că împrumutul cu termenul de 2 ani în sumă de 1800000 lei a fost primit pentru elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor, iar costurile pentru elaborarea acesteia au constituit 1500000 lei.*

În cazul dat, suma acestui împrumut va fi exclusă la calcularea ratei de capitalizare pe anul 201X (tabelul 1).

Tabelul 1

Date pentru calcularea ratei de capitalizare a costurilor îndatorării pe anul 201X

Tipul împrumutului	Suma împrumutului, lei	Rata dobînzii, %	Suma dobînzilor, lei
A	**1**	**2**	**3 = 1 × 2**
Credit bancar pe un termen de 5 ani	8000000	15	1200000
Credit bancar pe un termen de 3 ani	3000000	18	540000
Total	**11000000**	**x**	**1740000**

În baza datelor din exemplu se calculează:

1) rata de capitalizare, prin împărţirea sumei totale a dobînzilor calculate la mărimea totală a împrumuturilor primite în cursul anului 201X. Conform datelor din exemplu, această rată este egală cu 15,82% (1740000 lei : 11000000 lei × 100%);

2) suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare, prin înmulţirea ratei de capitalizare cu mărimea costurilor suportate aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producţie.

În baza datelor din exemplu, această sumă este egală cu 1423800 lei ((4000000 lei + 5000000 lei) × 15,82%), inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 632800 lei (4000000 lei × 15,82%);
- construcţia clădirii cu destinaţie de producţie – 791000 lei (5000000 lei × 15,82%);

3) suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată, prin compararea sumei costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare şi a sumei dobînzilor calculate efectiv în perioada de gestiune.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată este egală cu 1423800 lei, deoarece suma dobînzilor calculate în anul 201X este mai mare (1740000 lei). Diferenţa dintre suma dobînzilor calculate în anul 201X şi suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare în mărime de 316200 lei (1740000 lei – 1423800 lei) trebuie înregistrată drept cheltuieli curente ale anului 201X.

4) suma costurilor îndatorării aferente împrumutului utilizat pentru elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor, prin înmulţirea sumei costurilor efectiv suportate pentru elaborarea acesteia cu rata dobînzii împrumutului corespunzător şi constituie 180000 lei (1500000 lei × 12%). Suma dobînzilor calculate efectiv pe acest împrumut este egală cu 216000 lei (1800000 lei × 12%). Capitalizării se supune doar suma costurilor îndatorării suportate în mărime de 180000 lei. Diferenţa dintre suma costurilor îndatorării suportate şi suma dobînzilor calculate efectiv în mărime de 36000 lei (216000 lei – 180000 lei) trebuie înregistrată drept cheltuieli curente ale anului 201X.

În baza datelor din exemplu, entitatea înregistrează:

primirea creditelor şi împrumutului în sumă de 12800000 lei (11000000 lei + 1800000 lei) – ca majorare concomitentă a numerarului şi datoriilor pe termen lung;

capitalizarea costurilor îndatorării aferente:

- fabricării divinului în mărime de 632800 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente;
- construcţiei clădirii cu destinaţiei de producţie în mărime de 791000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi datoriilor curente;

- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor în mărime de 180000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuţie şi datoriilor curente.

costurile îndatorării care nu pot fi capitalizate în mărime de 352200 lei (316200 lei + 36000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

Anexa 4

Modul de stabilire a perioadelor (lunilor) de începere, întrerupere şi încetare a capitalizării costurilor îndatorării

Date iniţiale.*În anul 201X o entitate a efectuat din contul resurselor proprii şi a creditelor bancare lucrări aferente:*

- achiziţiei şi pregătirii unui teren pentru construcţia clădirii;

- instalării unui utilaj de producţie.

Pe parcursul acestui an au fost efectuate următoarele tranzacţii aferente activelor nominalizate:

1) în mai – achiziţia terenului. Lucrările de pregătire a terenului pentru construcţie au fost începute în iulie;

2) în martie – achiziţionarea utilajului şi începerea instalării lui;

3) în iulie – suspendarea lucrărilor de instalare a utilajului în legătură cu lipsa pieselor necesare;

4) în septembrie – reluarea lucrărilor de instalare a utilajului;

5) în decembrie – întreruperea lucrărilor de instalare a utilajului din cauza condiţiilor climaterice nefavorabile caracteristice pentru perioada de iarnă;

6) în decembrie – finalizarea lucrărilor de pregătire a terenului pentru construcţia clădirii.

În baza datelor din exemplu, entitatea stabileşte perioadele (lunile) de începere, întrerupere şi încetare a capitalizării a costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producţie în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Determinarea perioadelor de începere, întrerupere şi încetare a capitalizării costurilor îndatorării

Nr. crt.	Perioada, lunile	Comentarii
1	iulie-decembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente terenului trebuie începută în iulie concomitent cu efectuarea lucrărilor de pregătire a acestuia pentru utilizarea prestabilită
2	martie-iunie	În această perioadă costurile îndatorării aferente utilajului pot fi capitalizate, deoarece au început lucrările de instalare a acestuia
3	iulie-august	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente utilajului trebuie întreruptă, deoarece au fost sistate lucrările de instalare a acestuia
4	septembrie-noiembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente utilajului este posibilă, deoarece au fost reluate lucrările de instalare a acestuia

5	decembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente utilajului nu se întrerupe, deoarece sistarea lucrărilor de instalare este cauzată de condiţiile climaterice nefavorabile
6	decembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente terenului trebuie să înceteze, deoarece acesta este gata pentru utilizarea prestabilită

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "DIFERENŢE DE CURS VALUTAR ŞI DE SUMĂ"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 21 "Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a diferenţelor de curs valutar şi de sumă şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea diferenţelor de curs valutar şi de sumă, cu excepţia diferenţelor aferente conversiei indicatorilor situaţiilor financiare ale entităţilor din străinătate incluşi în situaţiile financiare consolidate ale entităţii-mamă.

[Pct.3 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiţii

4. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Curs valutar – rata de schimb a valutei străine în raport cu moneda naţională.

Data înregistrării iniţiale a operaţiunii în valută străină – data recunoaşterii iniţiale a operaţiunii în valută străină în conformitate cu standardele de contabilitate.

Diferenţă de curs valutar – diferenţă care rezultă din recalcularea valutei străine în monedă naţională la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc.

Diferenţă de sumă – diferenţă care rezultă din recalcularea creanţelor şi datoriilor exprimate în valută străină sau unităţi convenţionale la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc sau cursuri de schimb stabilite în contractele încheiate între rezidenţii Republicii Moldova.

Elemente monetare – active şi datorii exprimate în valută străină care urmează a fi încasate/achitate.

Operaţiuni în valută străină – operaţiuni exprimate sau care necesită decontări în valută străină.

Unitate convenţională – unitate monetară exprimată în valută străină în mărime fixă sau echivalentul acesteia în monedă naţională la cursul de schimb stabilit de către părţile contractante.

Valută străină – orice valută, alta decît moneda naţională.

Contabilitatea diferenţelor de curs valutar

5. Operaţiunile în valută străină includ:

1) exportul/importul de active, servicii, lucrări, alte operaţiuni de comerţ internaţional;

2) primirea/acordarea creditelor şi împrumuturilor în valută străină;

3) efectuarea investiţiilor financiare în valută străină (procurarea valorilor mobiliare, cotelor de participaţie în capitalul social al entităţii străine etc.);

[Subpct.4) abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

5) eliberarea avansurilor spre decontare, primirea/transmiterea bunurilor în leasing şi alte operaţiuni în valută străină între rezidenţii Republicii Moldova permise de legislaţia în vigoare.

6. Contabilitatea operaţiunilor în valută străină se ţine atît în monedă naţională, cît şi în valută străină. Echivalentul în monedă naţională se determină prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data:

1) înregistrării iniţiale a operaţiunii în valută străină;

2) achitării integrale sau parţiale a creanţelor şi datoriilor aferente operaţiunilor în valută străină;

3) întocmirii situaţiilor financiare (data raportării).

7. Operaţiunile în valută străină se contabilizează iniţial în monedă naţională prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data înregistrării iniţiale, care se determină în funcţie de tipul operaţiunii:

1) operaţiunile bancare şi de casă – data încasării (eliberării) numerarului;

2) exportul/importul de active, servicii, lucrări, alte operaţiuni de comerţ internaţional:

- data întocmirii declaraţiei vamale, sau
- data întocmirii documentului primar care confirmă trecerea dreptului de proprietate asupra activelor sau prestarea serviciilor, lucrărilor, sau
- altă dată prevăzută de legislaţia în vigoare;

3) primirea/acordarea de credite şi împrumuturi – data primirii/acordării creditelor şi împrumuturilor;

4) efectuarea investiţiilor financiare – data procurării investiţiilor;

5) primirea în capitalul social a aporturilor exprimate în valută străină – data înregistrării de stat a constituirii (modificării) capitalului social sau altă dată permisă de legislaţie.

8. Achitarea creanţelor şi datoriilor în valută străină se înregistrează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data achitării. Diferenţele de curs valutar favorabile şi nefavorabile care apar la data achitării creanţelor şi datoriilor se recunosc ca venituri sau cheltuieli curente.

9. Diferenţele de curs valutar favorabile se contabilizează în modul următor:

1) în cazul creşterii cursului valutar – ca majorare concomitentă a numerarului, creanţelor curente, altor elemente monetare şi veniturilor curente;

2) în cazul scăderii cursului valutar – ca diminuare a datoriilor curente şi majorare a veniturilor curente.

Exemplul 1. *O entitate, în luna decembrie 201X, a importat mărfuri în valoare de 10000 dolari SUA cu achitarea ulterioară.*

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- întocmirii declaraţiei vamale – 11,5525 lei/dolar SUA;

- achitării datoriilor – 11,3378 lei/dolar SUA.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- valoarea mărfurilor achiziţionate în sumă de 115525 lei (10000 dolari SUA × 11,5525 lei/dolar SUA) – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente;

- achitarea datoriilor faţă de furnizorul străin în sumă de 113378 lei (10000 dolari SUA × 11,3378 lei/dolar SUA) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului;

- diferenţa de curs valutar favorabilă în suma de 2147 lei [10000 dolari SUA × (11,5525 lei/dolar SUA – 11,3378 lei/dolar SUA)] – ca diminuare a datoriilor curente şi majorare a veniturilor curente.

10. Diferenţele de curs valutar nefavorabile se contabilizează în modul următor:

1) în cazul scăderii cursului valutar – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a numerarului, creanţelor curente, altor elemente monetare;

2) în cazul creşterii cursului valutar – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

Exemplul 2. *O entitate a încheiat cu un cumpărător străin un contract de livrare a produselor în valoare de 60000 euro. Conform contractului produsele vor fi livrate după achitarea în avans a 50% din valoarea contractuală a acestora. La 27 martie 201X cumpărătorul a efectuat plata în avans, iar la 3 aprilie 201X produsele au fost livrate. Decontarea finală a avut loc la 10 aprilie 201X.*

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 27.03.201X – 15,3584 lei/euro;

- 03.04.201X – 15,3845 lei/euro;

- 10.04.201X – 15,3136 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în martie 201X:

- primirea avansului în valută străină în sumă de 460752 lei (30000 euro × 15,3584 lei/euro) – ca majorare concomitentă a numerarului şi datoriilor curente;

în aprilie 201X:

- livrarea produselor cumpărătorului în sumă de 923070 lei (60000 euro × 15,3845 lei/euro – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- trecerea în cont a avansului primit anterior în sumă de 460752 lei (30000 euro × 15,3584 lei/euro) – ca diminuare concomitentă a datoriilor şi creanţelor curente;

- achitarea creanţelor în valută străină în sumă de 459408 lei (30000 euro × 15,3136 lei/euro) – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

- diferenţa de curs valutar nefavorabilă în sumă de 2910 lei [30000 euro × (15,3584 lei/euro – 15,3845 lei/euro) + 30000 euro × (15,3136 lei/euro – 15,3845 lei/euro)] – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a creanţelor curente.

11. La întocmirea situaţiilor financiare elementele monetare în valută străină (numerarul, creanţele şi datoriile, cu excepţia avansurilor acordate şi primite pentru procurări/livrări de active şi servicii, investiţiile financiare, cu excepţia acţiunilor şi cotelor părţi etc.) se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării.

[Pct.11 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

12. Elementele nemonetare în valută străină (imobilizările necorporale şi corporale, goodwill-ul, stocurile, avansurile acordate/primite pentru procurări/livrări de active şi servicii, elementele de capital propriu, etc.) nu se supun recalculării la data raportării şi se înregistrează în situaţiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoaşterii iniţiale a acestora.

[Pct.12 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

13. Entitatea poate recalcula elementele monetare atît la data raportării, cît şi cu o altă periodicitate prevăzută în politicile contabile (lunar, trimestrial etc.).

14. Diferenţele de curs valutar favorabile şi nefavorabile care apar ca rezultat al recalculării la data raportării a elementelor monetare precum şi a acţiunilor evaluate la valoarea justă, se recunosc ca venituri şi cheltuieli curente şi se contabilizează în conformitate cu prevederile pct.9 şi 10 din prezentul standard. Modul de contabilizare a diferenţelor de curs valutar este prezentat în anexa 1.

14[1]. Prin derogare de la prevederile pct.8-10 şi 14 ale prezentului standard, diferenţele de curs valutar aferente subvenţiilor, finanţărilor şi încasărilor cu destinaţie specială a instituţiilor publice cu autonomie financiară se recunosc ca majorare/diminuare a subvenţiilor, a finanţărilor şi încasărilor cu destinaţie specială.
[Pct.14[1] completat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]
[Pct.14[1] introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

15. În cazul în care operaţiunea în valută străină a fost înregistrată într-o perioadă de gestiune, iar achitarea se efectuează în altă perioadă de gestiune, diferenţele de curs valutar se recunosc în fiecare perioadă de gestiune pînă la data achitării.

Exemplul 3. *O entitate rezident a Republicii Moldova a prestat unei entităţi nerezidente servicii în valoare de 13000 euro. Documentele care justifică prestarea serviciilor au fost întocmite la 22 decembrie 201X, iar achitarea serviciilor a avut loc la 3 ianuarie 201X+1.*

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:
- 22.12.201X – 15,0540 lei/euro;
- 31.12.201X – 15,3825 lei/euro;
- 03.01.201X+1 – 15,3158 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în decembrie 201X:

- valoarea serviciilor prestate în sumă de 195702 lei (13000 euro × 15,0540 lei/euro) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- diferenţa de curs valutar favorabilă la data raportării în sumă de 4270 lei [13000 euro × (15,3825 lei/euro – 15,0540 lei/euro)] – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

în ianuarie 201X+1:

- achitarea creanţelor în valută străină în sumă de 199105 lei (13000 euro × 15,3158 lei/euro) – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

- diferenţa de curs valutar nefavorabilă aferentă creanţelor în valută străină în sumă de 867 lei [13000 euro × (15,3158 lei/euro – 15,3825 lei/euro)] – ca majorare a cheltuielilor curente şi micşorare a creanţelor curente.

[Pct.16, exemplul 4 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea diferenţelor de sumă

17. Diferenţele de sumă apar în cazul încheierii între rezidenţii Republicii Moldova a contractelor în care părţile au convenit asupra unor datorii pecuniare (băneşti) exprimate în valută străină sau unităţi convenţionale, dacă astfel de contracte nu sunt interzise de legislaţia în vigoare.
[Pct.17 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

18. Operaţiunile exprimate în valută străină sau unităţi convenţionale iniţial se înregistrează în monedă naţională prin aplicarea cursului de schimb conform contractului încheiat (cursului oficial al leului moldovenesc sau cursului de schimb stabilit de părţile contractante).

19. Achitarea creanţelor şi datoriilor aferente operaţiunilor exprimate în valută străină sau unităţi convenţionale se contabilizează în monedă naţională prin aplicarea cursului de schimb:

1) la data achitării creanţelor şi datoriilor; sau
2) la data livrării (procurării) activelor şi/sau prestării (beneficierii) serviciilor; sau
3) stabilit în mărime fixă sau în alt mod de către părţile contractante.

[Pct.19 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

20. În cazul aplicării cursului de schimb la data achitării creanţelor şi datoriilor, diferenţele de sumă aferente operaţiunilor respective se contabilizează în modul următor:

1) diferenţele de sumă favorabile – ca majorare a creanţelor curente şi/sau altor active sau diminuare a datoriilor curente şi majorare a veniturilor curente;

2) diferenţele de sumă nefavorabile – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a creanţelor curente şi/sau altor active sau majorare a datoriilor curente.

Exemplul 5. *La 10 octombrie 201X două entităţi rezidente ale Republicii Moldova (neplătitoare de TVA) au încheiat un contract de vînzare-cumpărare a mărfurilor, valoarea acestora fiind exprimată în euro. La 15 octombrie 201X vînzătorul a livrat 100 unităţi de marfă în valoare de 5000 euro. Clauzele contractuale prevăd efectuarea plăţii în moneda naţională prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data achitării. Achitarea a fost efectuată la 10 noiembrie 201X.*

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 15.10.201X – 15,1220 lei/euro,

- 10.11.201X – 15,3252 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, se contabilizează:

• *la entitatea-vînzător:*

în octombrie 201X:

- valoarea mărfurilor vîndute în sumă de 75610 lei (5000 euro × 15,1220 lei/euro) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

în noiembrie 201X:

- achitarea creanţelor privind mărfurile vîndute în sumă de 76626 lei (5000 euro × 15,3252 lei/euro) – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

- diferenţa de sumă favorabilă aferentă vînzării mărfurilor în sumă de 1016 lei [5000 euro × (15,3252 lei/euro – 15,1220 lei/euro)] – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

• *la entitatea-cumpărător:*

în octombrie 201X:

- valoarea mărfurilor procurate în sumă de 75610 lei (5000 euro × 15,1220 lei/euro) – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente;

în noiembrie 201X:

- achitarea datoriilor pentru mărfurile procurate în sumă de 76626 lei (5000 euro × 15,3252 lei/euro) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi numerarului;

- diferenţa de sumă nefavorabilă aferentă procurării mărfurilor în sumă de 1016 lei [5000 euro × (15,1220 lei/euro – 15,3252 lei/euro)] – ca majorarea concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

21. În cazul aplicării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) sau a unui curs stabilit de părţi în mărime fixă, diferenţe de sumă nu apar, deoarece vînzătorul şi cumpărătorul recunosc creanţele şi datoriile în baza aceluiaşi curs de schimb.

22. La data raportării creanţele şi datoriile aferente operaţiunilor exprimate în valută străină sau unităţi convenţionale nu se supun recalculării.

23. În cazul achitării anticipate (în avans) pentru activele livrate (procurate) sau serviciile prestate (primite) echivalentul în moneda naţională a avansului se determină prin aplicarea cursului de schimb la data plăţii acestuia şi ulterior nu se recalculează.

24. Apariţia diferenţelor de sumă aferente operaţiunilor cu achitarea în avans depinde de:

1) mărimea plăţii în avans: parţială sau integrală;

2) cursul de schimb utilizat în conformitate cu pct.19 din prezentul standard.

25. În cazul efectuării plăţii în avans parţiale şi aplicării cursului de schimb la data achitării creanţelor şi datoriilor, diferenţe de sumă apar doar din mărimea neachitată a

creanţelor şi datoriilor ca rezultat al modificării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) şi data achitării finale. Astfel de diferenţe se contabilizează conform pct.20 din prezentul standard.

Exemplul 6. *O entitate în baza contractului de vînzare-cumpărare a vîndut mărfuri altei entităţi rezidente a Republicii Moldova. Valoarea mărfurilor este exprimată în valută străină şi constituie 8000 euro. Contractul prevede aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data achitării. La 27 mai 201X cumpărătorul a achitat în avans 40% din valoarea contractuală a mărfurilor, iar la 5 iunie 201X mărfurile au fost livrate. Achitarea finală a avut loc la 2 iulie 201X.*

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 27.05.201X – 15,5808 lei/euro;

- 05.06.201X – 15,6758 lei/euro;

- 02.07.201X – 15,5514 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea-vînzător contabilizează:

în mai 201X:

- primirea avansului în contul livrării ulterioare a mărfurilor în sumă de 49859 lei (3200 euro × 15,5808 lei/euro) – ca majorare a numerarului şi datoriilor curente;

în iunie 201X:

- valoarea mărfurilor vîndute în sumă de 125103 lei [(49859 lei + (4800 euro × 15,6758 lei/euro)] – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- trecerea în cont a avansului primit anterior în sumă de 49859 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor şi creanţelor curente;

în iulie 201X:

- primirea plăţii finale pentru mărfurile vîndute în sumă de 74647 lei (4800 euro × 15,5514 lei/euro) – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

- diferenţa de sumă nefavorabilă aferentă creanţelor neachitate în sumă de 597 lei [(4800 euro × (15,5514 lei/euro – 15,6758 lei/euro)] – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a creanţelor curente.

26. În cazul efectuării plăţii în avans integrale şi aplicării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) diferenţe de sumă nu apar, dar sunt necesare decontări suplimentare între vînzător şi cumpărător. Astfel, la creşterea cursului de schimb cumpărătorul îi achită vînzătorului o sumă suplimentară, iar la scăderea cursului de schimb vînzătorul îi restituie cumpărătorului o parte din avansul primit.

Exemplul 7. *O entitate beneficiază de serviciile prestate de către o altă entitate rezidentă a Republicii Moldova. Conform contractului, valoarea serviciilor este exprimată în valută străină şi constituie 3500 euro. Contractul prevede aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data prestării serviciilor. La 30 noiembrie 201X serviciile au fost achitate în avans integral. Documentele care justifică prestarea serviciilor au fost întocmite la 28 decembrie 201X, iar achitarea finală a avut loc la 3 ianuarie 201X+1.*

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 30.11.201X – 15,7361 lei/euro;

- 28.12.201X – 15,8517 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea-beneficiar al serviciilor contabilizează:

în noiembrie 201X:

- acordarea avansului în contul achitării plăţii pentru servicii în sumă de 55076 lei (3500 euro × 15,7362 lei/euro) – ca majorare a creanţelor curente şi micşorare a numerarului;

în decembrie 201X:

- primirea serviciilor în sumă de 55481 lei (3500 euro × 15,8517 lei/euro) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente;

- trecerea în cont a avansului acordat anterior în sumă de 55076 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor şi creanţelor curente;

în ianuarie 201X+1:

- achitarea finală pentru serviciile primite în sumă de 405 lei (55481 lei – 55076 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi numerarului.

27. Erorile şi modificările estimărilor contabile aferente diferenţelor de curs valutar şi de sumă se contabilizează în conformitate cu prevederile SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare".

Prezentarea informaţiilor

28. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin, următoarele informaţii:

1) suma veniturilor şi cheltuielilor din diferenţe de curs valutar;

2) valoarea elementelor contabile exprimate în valută străină;

3) suma veniturilor şi cheltuielilor provenite din diferenţe de sumă;

4) descrierea generală a contractelor semnificative în unităţi convenţionale şi/sau valută străină.

[Pct.28 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

29. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

30. La data intrării în vigoare a prezentului standard diferenţele de curs valutar înregistrate în componenţa capitalului suplimentar se trec la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al (a) anilor precedenţi.

Data intrării în vigoare

31. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Modul de contabilizare a diferenţelor de curs valutar la data raportării

***Date iniţiale**. Conform situaţiilor financiare a entităţii la 31 decembrie 201X activele şi datoriile exprimate în valută străină cuprind:*

- imobilizări necorporale cu costul de intrare 2700 euro (procurate la 19.03.201X la cursul 15,6143 lei/euro);

- imobilizări corporale cu costul de intrare 32000 euro (procurate la 25.05.201X la cursul 15,7540 lei/euro);

- investiţii financiare pe termen lung (cote de participaţie) cu valoarea de 60000 euro (înregistrate la 04.06.201X la cursul 15,7158 lei/euro);

- stocuri cu costul de intrare 8200 euro (procurate la 20.09.201X la cursul 15,5294 lei/euro);

- investiţii financiare curente (depozit bancar) cu valoarea de 30000 euro (înregistrate la 24.10.201X la cursul 15,5218 lei/euro);

- creanţe în sumă de 22000 euro (înregistrate la 02.12.201X la cursul 15,3845 lei/euro);

- împrumuturi primite în sumă de 14000 euro (înregistrate la 14.12.201X la cursul 15,6719 lei/euro);

- numerar în conturi curente în sumă de 46000 euro (înregistrat la 24.12.201X la cursul 15,6138 lei/euro).

Cursul oficial al leului moldovenesc la 31.12.201X a constituit 15,7325 lei/euro.

Conform datelor prezentate activele şi datoriile în valută străină vor fi evaluate după cum urmează:

Tabelul 1

Active şi datorii (elemente bilanţiere) la 31.12.201X

Elemente bilanţiere	Suma, euro	La data înregistrării iniţiale		La data raportării		Diferenţa, lei
		curs oficial al leului moldovenesc, lei/euro	echivalent în monedă naţională, lei	curs oficial al leului moldovenesc, lei/euro	echivalent în monedă naţională, lei	
A	**1**	**2**	**3 = 1 × 2**	**4**	**5 = 1 × 4**	**6 = 5 – 3**
1. Elemente monetare:						
1.1. Numerar	46000	15,6138	718235	15,7325	723695	5460
1.2. Investiţii financiare curente	30000	15,5218	465654	15,7325	471975	6321
1.3. Creanţe curente	22000	15,3845	338459	15,7325	346115	7656
1.4. Datorii curente	14000	15,6719	219407	15,7325	220255	848
2. Elemente nemonetare:						
2.1. Imobilizări necorporale	2700	15,6143	42159	15,6143	42159	–
2.2. Imobilizări corporale	32000	15,7540	504128	15,7540	504128	–
2.3. Investiţii financiare pe termen lung	60000	15,7158	942948	15,7158	942948	–
2.4. Stocuri	8200	15,5294	127341	15,5294	127341	–

În baza datelor prezentate entitatea contabilizează:

• diferenţele de curs valutar favorabile aferente:

- numerarului în sumă de 5460 lei – ca majorare concomitentă a numerarului şi veniturilor curente;

- investiţiilor financiare curente în sumă de 6321 lei – ca majorare concomitentă a investiţiilor şi veniturilor curente;

- creanţelor curente în sumă de 7656 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

• diferenţa de curs valutar nefavorabilă aferentă împrumuturilor în sumă de 848 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "PĂRŢI AFILIATE ŞI CONTRACTE DE SOCIETATE CIVILĂ"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 24 "Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate" şi IFRS 11 "Angajamente comune".
[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenţei părţilor afiliate şi tipurilor de tranzacţii între acestea, modului de contabilizare a cotelor de participaţie în societatea civilă, precum şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică de către toate părţile afiliate, precum şi la contabilizarea cotelor de participaţie în societate civilă.
[Pct.3 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.166 din 28.11.2013, în vigoare 01.01.2014]

Definiţii

4. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Angajament comun – un angajament (de tip exploatare în participaţie sau asociere în participaţie) în care două sau mai multe părţi deţin controlul comun.

Contract de societate civilă – un angajament comun de tip exploatare în participaţie în cadrul căruia două sau mai multe părţi desfăşoară o activitate economică supusă controlului comun fără a constitui o persoană juridică, împărţind între ele beneficiile (foloasele) şi pierderile.

Control – capacitatea de a gestiona politicile financiare şi operaţionale ale entităţii sau societăţii civile pentru a obţine beneficii economice din activitatea acestora.

Control comun – control partajat a unei activităţi economice convenit prin contract, care există numai în cazul cînd deciziile legate de activităţile relevante necesită consimţămîntul unanim al părţilor care deţin controlul comun.

Influenţă semnificativă – capacitatea de a influenţa politicile financiare şi operaţionale prin participare la capitalul social al entităţii în mărime de la 20% pînă la 50% sau în alt mod prevăzut de statut sau contract.

Părţi afiliate – entităţi sau persoane fizice care au capacitatea de a controla sau sînt controlate, au influenţă semnificativă sau sînt influenţate semnificativ de cealaltă parte în politicile financiare şi operaţionale.

Politici financiare – ansamblul de metode, mijloace şi instrumente prin care se asigură mobilizarea, repartizarea şi utilizarea resurselor financiare cu scopul realizării activităţii eficiente a entităţii prin luarea deciziilor de finanţare, de investire şi de plată a dividendelor.

Politici operaţionale – modalităţi de executare la nivel operaţional a sarcinilor stabilite în strategiile entităţii privind: stabilirea preţurilor, nivelul stocurilor, volumul vînzărilor etc.

Părţi afiliate şi tipuri de tranzacţii între acestea

5. Parte afiliată se consideră:

1) entitatea care direct sau indirect controlează altă entitate;

Exemplul 1. *Entitatea "A" deţine 80% din capitalul social al entităţii "B". La rîndul său, entitatea "B" deţine 58% din capitalul social al entităţii "C".*

În baza datelor din exemplu, părţi afiliate sînt:

- entităţile "A" şi "B", deoarece "A" deţine controlul direct asupra entităţii "B";
- entităţile "B" şi "C", deoarece "B" deţine controlul direct asupra entităţii "C";
- entităţile "A" şi "C", deoarece pe "C" entitatea "A" o controlează indirect, prin intermediul entităţii "B".

2) entitatea asociată – entitate în care, altă entitate are o influenţă semnificativă asupra politicilor financiare şi operaţionale dar care nu este nici entitate-fiică, nici un participant într-un angajament comun;

Exemplul 2. *Entitatea "C" deţine 28% din acţiunile entităţii "A".*

În baza datelor din exemplu, entităţile "C" şi "A" sînt părţi afiliate, întrucît entitatea "C" poate influenţa semnificativ politicile financiare şi operaţionale ale entităţii "A".

3) entitatea-fiică – entitate controlată de către entitatea-mamă (principală);

4) asociaţii într-o societate civilă;

Exemplul 3. *Entitatea "A" a semnat cu entitatea "D" un contract de societate civilă privind efectuarea unor operaţiuni fără active comune.*

În baza datelor din exemplu, părţi afiliate sînt entităţile "A" şi "D" conform contractelor de societate civilă.

5) entitatea care este controlată sau controlată în comun de către o persoană fizică şi/sau un membru apropiat al familiei acestei persoane (cum ar fi: părinţii, soţul/soţia şi copii acestora);

Exemplul 4. *O persoană fizică deţine 30%, iar fiul acesteia – 22% din capitalul social al entităţii "A".*

În baza datelor din exemplu, părţi afiliate sînt entitatea "A" şi persoanele fizice nominalizate, întrucît acestea deţin peste 50% din capitalul social al entităţii şi, ca urmare, pot controla politicile financiare şi operaţionale ale acesteia.

6) persoana fizică sau un membru apropiat al familiei acesteia (părinţii, soţul/soţia şi copii acestora) care are o influenţă semnificativă asupra entităţii sau face parte din personalul-cheie din conducerea entităţii (de exemplu, membru al Consiliului entităţii, organului executiv, comisiei de cenzori sau al altor organe de conducere) şi, în aşa mod, participă la gestionarea politicilor financiare şi operaţionale ale entităţii;

Exemplul 5. *Entitatea "A" deţine 60% din acţiunile entităţii "B". Restul 40% din acţiuni sînt repartizate între acţionari după cum urmează: 10% – deţine directorul general al entităţii "B", iar 30% – deţine directorul financiar al acestei entităţii.* În baza datelor din exemplu, părţi afiliate sînt:

- entităţile "A" şi "B", deoarece "A" deţine controlul asupra entităţii "B";
- directorul general al entităţii "B" şi entitatea "B", deoarece directorul general face parte din personalul-cheie din conducerea entităţii;
- directorul financiar al entităţii "B" şi entitatea "B", deoarece directorul financiar deţine 30% din acţiunile entităţii şi are o influenţă semnificativă în gestionarea politicilor financiare şi operaţionale ale acesteia.

6. Nu se consideră părţi afiliate:

1) entităţile care au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere, care nu controlează şi nu influenţează nici una din părţi;

Exemplul 6. *Entităţile "A" şi "B" au un director financiar comun, care nu deţine cote de participaţie în capitalul social al acestora.*

În baza datelor din exemplu, entităţile nominalizate nu se consideră părţi afiliate, cu toate că directorul acestora este parte afiliată cu fiecare din ele.

2) clienţii, furnizorii, francizorii, distribuitorii etc. cu care entitatea efectuează tranzacţii economice ordinare, indiferent de volumul acestora;

3) alte entităţi şi persoane fizice cum ar fi: finanţatorii, creditorii, organele sindicale, autorităţile publice etc. în cadrul unor relaţii ordinare.

Exemplul 7. *O entitate de microfinanţare acordă unei entităţi un împrumut în sumă de 30000 lei pentru păstrarea şi prelucrarea producţiei agricole.*

În baza datelor din exemplu, indiferent de volumul şi caracterul finanţărilor, entitatea şi entitatea de microfinanţare nu sînt părţi afiliate, întrucît entitatea nu exercită controlul asupra activităţii entităţii şi nu are influenţă semnificativă asupra politicilor financiare şi operaţionale ale acesteia.

7. Tranzacţiile între părţile afiliate reprezintă un transfer de resurse sau obligaţii între părţi afiliate şi includ: procurarea şi/sau vînzarea de active; prestarea şi/sau beneficierea de servicii; predarea/primirea bunurilor în leasing (arendă, locaţiune); acordarea/primirea împrumuturilor, finanţărilor şi aporturilor la capitalul social; acordarea/primirea garanţiilor; decontarea datoriilor în numele entităţii sau de către entitate în numele părţii afiliate etc.

8. Tranzacţiile între părţile afiliate se contabilizează separat în acelaşi mod ca şi tranzacţiile cu părţile neafiliate în conformitate cu standardele de contabilitate.

9. Valoarea de vînzare (fără TVA şi accize) a bunurilor vîndute/serviciilor prestate se înregistrează ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate sau a numerarului şi a veniturilor curente, iar valoarea contabilă a bunurilor vîndute/serviciilor prestate – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a activelor (costul activităţii de bază/auxiliare).

Exemplul 8. *Entitatea "A" deţine controlul asupra entităţii "B" şi comercializează acesteia semifabricate în valoare de 72000 lei, costul constituind 70000 lei. Concomitent entitatea "A" a achiziţionat de la entitatea "B" materiale în valoare de 38000 lei, costul lor fiind de 35000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entităţile contabilizează:

entitatea "A":

- valoarea de vînzare a semifabricatelor în sumă de 72000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi a veniturilor curente;
- costul semifabricatelor comercializate în sumă de 70000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;
- valoarea materialelor achiziţionate în sumă de 38000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor faţă de părţile afiliate;

entitatea "B":

- valoarea semifabricatelor achiziţionate în sumă de 72000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor faţă de părţile afiliate;
- valoarea de vînzare a materialelor în sumă de 38000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi veniturilor curente;
- costul materialelor comercializate în sumă de 35000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor.

10. În cadrul operaţiunilor de intermediere între entităţile – părţi afiliate (în temeiul delegaţiei, contractului de mandat, de comision etc.) bunurile transmise/primite spre vînzare se reflectă astfel:

1) în contabilitatea entităţii care a primit bunurile spre vînzare (reprezentantului, mandatarului, comisionarului) – pe contul extrabilanţier respectiv;

2) în contabilitatea entităţii care a transmis bunurile spre vînzare (reprezentatului, mandantului, comitentului) – pe un subcont distinct al contului bilanţier respectiv.

Veniturile şi cheltuielile părţilor afiliate se recunosc şi se contabilizează pe măsura vînzării bunurilor transmise terţilor spre vînzare.

Exemplul 9. *Entităţile "A" şi "B" sînt părţi afiliate. La 15.10.201X entitatea "A", conform contractului de comision, a primit de la entitatea "B" mărfuri în valoare de 100000 lei, comisionul constituind 10000 lei. Mărfurile au fost vîndute terţilor la data de 22.10.201X, iar achitarea finală cu comisionarul a avut loc la 05.11.201X.*

În baza datelor din exemplu, entitatea "A" contabilizează:

în octombrie 201X:

- costul mărfurilor primite de la entitatea "B" pentru vînzare ulterioară în sumă de 100000 lei – ca înregistrare în contul extrabilanţier (majorare a valorii stocurilor primite);
- numerarul încasat din vînzarea mărfurilor terţilor în sumă de 100000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului şi datoriilor faţă de părţile afiliate (entitatea "B");
- comisionul calculat în baza contractului de comision în sumă de 10000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;
- costul mărfurilor vîndute terţilor în sumă de 100000 lei – ca decontare din contul extrabilanţier (diminuare a valorii stocurilor vîndute);

în noiembrie 201X:

- achitarea datoriei faţă de entitatea "B" pentru mărfurile vîndute în sumă de 100000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi a numerarului;
- comisionul încasat de la comitent în sumă de 10000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente.

11. În cazul în care una dintre părţile afiliate îşi asumă obligaţiile altei părţi, decontările efectuate se contabilizează astfel:

1) la partea afiliată care îşi asumă obligaţiile – ca majorare a creanţelor părţilor afiliate şi diminuare a numerarului, altor active sau majorare a datoriilor curente;

2) la cealaltă parte afiliată – ca majorare a creanţelor sau diminuare a datoriilor curente şi majorare a datoriilor faţă de părţile afiliate.

Exemplul 10. *Entităţile "B" şi "C" sînt părţi afiliate. Din lipsa de numerar la entitatea "C", entitatea "B", acţionînd în calitate de garant, la 25 februarie 201X a transferat furnizorului în numele părţii afiliate "C" un avans în sumă de 50000 lei. La 3 martie 201X entitatea "C" a achitat datoria faţă de entitatea "B".*

În baza datelor din exemplu, entităţile contabilizează:

entitatea "B":

- transferarea avansului în numele părţii afiliate în sumă de 50000 lei – ca majorare a creanţelor părţilor afiliate şi diminuare a numerarului;
- decontarea creanţelor părţilor afiliate în sumă de 50000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor părţilor afiliate;

entitatea "C":

- recunoaşterea avansului acordat de partea afiliată în sumă de 50000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor curente şi datoriilor faţă de părţile afiliate;
- achitarea datoriilor faţă de părţile afiliate în sumă de 50000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi numerarului.

Contracte de societate civilă

Reguli generale

12. Contractul de societate civilă stipulează natura activităţilor desfăşurate de asociaţi, drepturile la active şi obligaţii aferente activităţii, precum şi alte elemente obligatorii prevăzute în legislaţie.

13. Contribuţiile asociaţiilor la crearea unei societăţi civile sînt de natura bunurilor economice aflate în posesia acestora, inclusiv drepturile lor patrimoniale.

14. Patrimoniul propriu depus de asociaţi şi bunurile produse în cadrul activităţii societăţii civile, precum şi veniturile generate în comun, sînt recunoscute drept proprietate comună a asociaţilor, dacă contractul nu prevede altceva.

15. În cadrul activităţii societăţii civile asociaţii recunosc veniturile, cheltuielile şi rezultatele financiare (profit/pierdere), proporţional cotelor-părţi în activitatea societăţii civile, dacă contractul nu prevede altceva.

16. Conducerea societăţii civile este încredinţată fie unui asociat, numit asociat-conducător, fie tuturor asociaţilor, împuterniciţi să reprezinte societatea în exterior.

17. Indiferent de modul de ţinere a contabilităţii, societăţile civile nu întocmesc şi nu prezintă situaţii financiare.

18. Contabilitatea societăţii civile este condiţionată de caracterul operaţiunilor efectuate:

1) fără active comune; sau

2) cu active comune.

Contabilitatea operaţiunilor fără active comune

19. Contabilitatea operaţiunilor fără active comune poate fi ţinută de către:

1) asociatul-conducător, desemnat prin contractul de societate civilă, sau de

2) fiecare asociat.

20. În cazul realizării operaţiunilor fără active comune fiecare asociat, efectuînd o etapă concretă a procesului de producţie (fabricare a produselor/prestare a serviciilor), utilizează propriile active şi proprii angajaţi, suportă propriile cheltuieli şi îşi onorează angajamentele asumate.

De exemplu, o entitate agricolă şi o fabrică de conserve au încheiat un contract de societate civilă privind producerea în comun a sucului de mere. Fiecare participant suportă cheltuielile proprii şi primeşte o parte a venitului obţinut din vînzarea sucului, determinată în conformitate cu prevederile contractului.

21. Venitul obţinut în urma desfăşurării activităţii societăţii civile fără active comune şi cheltuielile suportate în comun, bunurile produse sau rezultatele financiare din aceste activităţi se repartizează între asociaţi în modul prevăzut în contractul societăţii civile.

22. Contabilitatea operaţiunilor fără active comune se ţine separat de către fiecare asociat al societăţii civile, pe subconturi analitice distincte, reflectînd cheltuielile, veniturile, creanţele şi datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate şi alte reglementări contabile.

23. La finele perioadei de gestiune sau la altă dată stabilită prin contract, fiecare asociat, în baza procesului-verbal sau a altui document prevăzut de contract, transmite asociatului-conducător sau tuturor asociaţilor informaţii privind cheltuielile, veniturile, creanţele şi datoriile aferente operaţiunilor controlate fără active comune.

24. Rezultatele aferente operaţiunilor efectuate fără active comune pot fi repartizate între asociaţi în raport cu:

1) venitul din vînzări;

2) rezultatul financiar, sau

3) în alt mod prevăzut în contractul societăţii civile.

25. În cazul repartizării venitului din vînzări, obţinut în urma efectuării operaţiunilor fără active comune, cota-parte a venitului fiecărui asociat a societăţii civile se determină ca produsul dintre venitul din vînzări şi cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile sau rezultatul financiar aferent activităţii societăţii civile se contabilizează de fiecare asociat sau de către asociatul-conducător.

Exemplul 11. *Entităţile "A" şi "B" au încheiat un contract de societate civilă pe 2 ani fără active comune în scopul procesării strugurilor în vin brut. Conform contractului de societate civilă entităţile au următoarele obligaţiuni:*

- entitatea "A" depune în calitate de contribuţii în activitatea societăţii civile materia primă (struguri) şi suportă propriile cheltuieli aferente creşterii şi transportării strugurilor la entitatea "B";

- entitatea "B" organizează procesul de prelucrare a strugurilor, suportînd toate costurile aferente prelucrării acestora (materiale, salarii, amortizări etc.) şi cheltuielile de distribuire a vinului brut.

În contractul de societate civilă se prevede repartizarea veniturilor din vînzarea vinului brut astfel: entitatea "A" – 45% şi entitatea "B" – 55%.

În anul 201X entitatea "A" a predat spre prelucrare entităţii "B" 1000 tone de struguri cu costul de 3000 lei/tonă. Din strugurii primiţi entitatea "B" a fabricat vin brut în volum de 61290 dal, la un cost de 85 lei/dal. Cheltuielile de distribuire prestate de terţi au alcătuit 137350 lei. În primul an de activitate în comun entitatea "B" a comercializat 40% din volumul fabricat, la preţ de 120 lei/dal, cu achitarea integrală a cotei entităţii "A".

Prin contractul de societate civilă entitatea "B" este desemnată în calitate de asociat-conducător.

În baza datelor din exemplu, entităţile în anul 201X contabilizează:

entitatea "A":

- costul strugurilor transmişi entităţii "B" (înregistrare contabilă internă de evidenţă a stocurilor) în sumă de 3000000 lei (1000 tone × 3000 lei/tonă) – ca majorare a stocurilor transmise spre prelucrare şi diminuare a strugurilor aflaţi în stoc;

- veniturile curente generate din operaţiunile efectuate fără active comune (din vînzarea vinului brut) în sumă de 1323864 lei (2941920 lei × 45%) – ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi a veniturilor curente;

- costul vînzărilor aferente operaţiunilor efectuate fără active comune în sumă de 1200000 lei (3000000 lei × 40%) – ca majorare a costului vînzărilor şi diminuare a costului stocurilor predate spre prelucrare;

- numerarul încasat din operaţiunile efectuate fără active comune în sumă de 1323864 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor părţilor afiliate.

entitatea "B":

- costul strugurilor primiţi de la entitatea "A" în sumă de 3000000 lei – ca înregistrare în contul extrabilanţier (majorare a valorii stocurilor primite);

- costurile de fabricare a vinului brut în sumă de 2209650 lei (61290 dal × 85 lei – 3000000 lei) – ca majorare a costurilor de producţie şi diminuare a costului stocurilor, majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate etc.;

- costul strugurilor consumaţi pentru fabricarea vinului brut la valoarea de 3000000 lei – ca decontare din contul extrabilanţier (diminuare a valorii stocurilor consumate);

- costul vinului brut fabricat în sumă de 2209650 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor de producţie;

- valoarea de vînzare a vinului brut fabricat în sumă de 2941920 lei [(61290 dal × 120 lei) × 40%] – ca majorare a creanţelor curente şi majorare concomitentă a datoriilor curente faţă de părţi afiliate în sumă de 1323864 lei (2941920 lei × 45%) şi a veniturilor curente în sumă de 1618056 lei (2941920 lei × 55%);

- costul vînzărilor aferente operaţiunilor efectuate fără active comune în sumă de 883860 lei (2209650 lei × 40%) – ca majorare a costului vînzărilor şi diminuare a stocurilor;

- cheltuielile de distribuire a vinului brut în sumă de 137350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;

- numerarul încasat de la cumpărători în sumă de 2941920 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

- numerarul transferat entităţii "A" în sumă de 1323864 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi a numerarului.

La finele perioadei de gestiune entitatea "B", în calitate de asociat-conducător, prezintă următoarele informaţii aferente operaţiunilor efectuate fără active comune:

Tabelul 1

Informaţii aferente rezultatelor operaţiunilor efectuate fără active comune pe anul 201X

Nr.	Indicatori	Suma, lei		
		Total	inclusiv, entitatea:	
			"A" – 45%	"B" – 55%
1.	Venituri din vînzări	2941920	1323864	1618056
2.	Costul vînzărilor	2083860	1200000	883860
3.	Profitul brut (rd.1 – rd.2)	858060	123864	734196
4.	Cheltuielile de distribuire	137350	x	137350
5.	Rezultatul (profitul) din operaţiuni efectuate fără active comune (rd.3 – rd.4)	720710	123864	596846

26. În cazul repartizării rezultatului financiar obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune, cota-parte a rezultatului financiar a fiecărui asociat al societăţii civile se determină ca produsul dintre rezultatul financiar şi cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile şi rezultatul financiar se contabilizează, de regulă, de asociatul-conducător.

Exemplul 12. *Utilizînd datele din exemplul 11, să presupunem că contractul de societate civilă prevede repartizarea profitului obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune în proporţie: entitatea "A" – 45% şi entitatea "B" – 55%.*

În baza datelor din exemplu, cota entităţii "A" în profitul, obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune, va fi – 324319,5 lei (720710 lei × 45%), iar a entităţii "B" – 396390,5 lei (720710 lei × 55%).

În anul 201X entităţile contabilizează:

entitatea "A":

- costul strugurilor transmişi entităţii "B" pentru fabricarea vinului brut în sumă de 3000000 lei – ca majorare a creanţelor părţilor afiliate şi diminuare a stocurilor;

- cota-parte în profitul obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune în sumă de 324319,5 lei [(2941920 lei – 2083860 lei – 137350 lei) × 45%] – ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi a veniturilor curente;

- numerarul încasat de la entitatea "B" în sumă de 1524319,5 lei [(3000000 lei × 40%) + 324319,5 lei] – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor părţilor afiliate.

entitatea "B":

- costul strugurilor primiţi de la entitatea "A" în sumă de 3000000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor şi datoriilor curente faţă de părţile afiliate;

- costul strugurilor consumaţi pentru fabricarea vinului brut în sumă de 3000000 lei – ca majorare a costurilor de producţie şi diminuare a stocurilor;

- costurile de fabricare a vinului brut în sumă de 2209650 lei (61290 dal × 85 lei – 3000000 lei) – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate etc.;

- costul vinului brut fabricat în sumă de 5209650 lei (2209650 lei + 3000000 lei) – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor de producţie;

- valoarea de vînzare a vinului brut fabricat în sumă de 2941920 lei [(61290 dal × 120 lei) × 40%] – ca majorare concomitentă a creanţelor şi a veniturilor curente;

- costul vînzării produsului finit aferent operaţiunilor efectuate fără active comune în sumă de 2083860 lei (5209650 lei × 40%) – ca majorare a costurilor vînzărilor şi diminuare a stocurilor;

- cheltuielile de distribuire în sumă de 137350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;

- numerarul încasat de la cumpărători în sumă de 2941920 lei (61290 dal × 120 lei × 40%) – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

- veniturile decontate la rezultatul financiar în sumă de 2941920 lei – ca diminuare a veniturilor curente şi majorare a rezultatului financiar;

- cheltuielile decontate la rezultatul financiar în sumă de 2221210 lei (2083860 lei + 137350 lei) – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar şi a cheltuielilor curente;

- cota-parte a entităţii "A" în profitul obţinut din operaţiunile efectuate fără active comune, în sumă de 324319,5 lei [(2941920 lei – 2221210 lei) × 45%] – ca diminuare a rezultatului financiar şi majorare a datoriilor faţă de părţile afiliate;

- numerarul transferat entităţii "A" în sumă de 1524319,5 lei [(3000000 lei × 40%) + 324319,5 lei] – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi a numerarului.

Contabilitatea operaţiunilor cu active comune

27. Activitatea societăţii civile cu active comune prevede deţinerea comună şi controlul comun de către asociaţi asupra activelor depuse sau achiziţionate pentru scopurile comune, inclusiv în obţinerea de beneficii economice.

28. Contabilitatea operaţiunilor cu active comune este ţinută de asociatul-conducător care poartă responsabilitatea pentru executarea obligaţiilor fiscale privind operaţiunile respective.

29. La sfîrşitul perioadei de gestiune (sau la altă dată prevăzută de contract) asociatul-conducător întocmeşte un proces-verbal de repartizare a veniturilor, cheltuielilor sau a rezultatelor financiare obţinute din utilizarea activelor controlate în comun în funcţie de cota de participaţie a fiecărui asociat.

30. Rezultatele aferente activităţii societăţii civile cu active comune sînt repartizate între asociaţi în corespundere cu prevederile punctelor 24-26 din prezentul standard.

Exemplul 13. *Entităţile "A" şi "B" în anul 201X au achiziţionat un echipament tehnologic la un preţ de 1500000 lei, cu o durată de exploatare de 10 ani. În anul 201X+1 entităţile au încheiat un contract de societate civilă privind posesiunea şi controlul în comun asupra acestui activ, destinat pentru a fi transmis în leasing operaţional pe un termen de un an. Conform contractului de societate civilă asociaţii deţin respectiv cîte 55% şi 45% din valoarea echipamentului. Prin contractul de societate civilă în calitate de asociat-conducător este numit asociatul "A", care ţine contabilitatea tuturor operaţiunilor aferente activului controlat în comun.*

În decursul perioadei de gestiune, cheltuielile aferente gestionării echipamentului au constituit 162000 lei, din care 90000 lei – cheltuielile aferente deservirii tehnice curente, 37000 lei – pentru asigurarea echipamentului şi 35000 lei – alte cheltuieli curente. Venitul anual de la transmiterea echipamentului în leasing operaţional constituie 450000 lei. Conform contractului rezultatul financiar obţinut din transmiterea în leasing operaţional a echipamentului se repartizează proporţional cu mijloacele depuse de către fiecare asociat la achiziţionarea acestuia.

În baza datelor din exemplu entităţile contabilizează:

asociatul-conducător "A":

- cota-parte a asociatului "B" în sumă de 675000 lei (1500000 × 45%), ca majorare concomitentă a numerarului şi a datoriilor pe termen lung;

- achiziţia echipamentului tehnologic în sumă de 1500000 lei ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi a datoriilor curente;

- amortizarea echipamentului tehnologic în sumă de 150000 lei (1500000 lei : 10 ani) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi amortizării mijloacelor fixe;

- cheltuielile aferente deservirii tehnice curente în sumă de 90000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente;

- cheltuielile aferente asigurării activului şi a altor cheltuieli curente în sumă de 72000 lei (37000 lei + 35000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi datoriilor curente;

- venitul obţinut din transmiterea în leasing operaţional a echipamentului în sumă de 450000 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente;

- numerarul încasat de la clienţi în sumă de 450000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

- veniturile decontate la rezultatul financiar în sumă de 450000 lei – ca diminuare a veniturilor curente şi majorare a rezultatului financiar;

- cheltuielile decontate la rezultatul financiar în sumă de 312000 lei (162000 lei + 150000 lei) – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar şi a cheltuielilor curente;

- cota-parte a profitului obţinut din operaţiunile efectuate cu active comune în sumă de 62100 lei [(450000 lei – 312000 lei) × 45%] – ca diminuare a rezultatului financiar şi majorare a datoriilor faţă de părţi afiliate;

- numerarul transferat entităţii "B" în sumă de 62100 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de părţile afiliate şi a numerarului.

asociatul "B":

- transferul numerarului pentru procurarea echipamentului tehnologic în sumă de 675000 lei (1500000 lei × 45%) – ca majorare a creanţelor pe termen lung şi diminuare a numerarului;

- cota-parte în profitul din operaţiunile efectuate cu active comune în sumă de 62100 lei [(450000 lei – 312000 lei) × 45%] – ca majorare concomitentă a creanţelor părţilor afiliate şi a veniturilor curente;

- numerarul încasat de la entitatea "A" în sumă de 62100 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor părţilor afiliate.

Prezentarea informaţiilor

31. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii privind:

1) părţile afiliate:

- garanţiile oferite sau primite;

- cheltuielile recunoscute pe parcursul perioadei de gestiune curentă privind creanţele compromise ale părţilor afiliate, inclusiv provizioanele aferente acestora;

2) participaţiile într-o societate civilă:

- valoarea contabilă a activelor proprii şi datoriilor aferente operaţiunilor efectuate fără active comune;

- cheltuielile suportate şi veniturile sau rezultatele financiare obţinute în urma activităţii societăţii civile;

- cota-parte a entităţii din activele comune, clasificate conform naturii acestora;

- cota-parte a entităţii în orice datorie şi cheltuială suportată în comun;

- rezultatul financiar obţinut din folosirea cotei-părţi a entităţii din activele comune.

[Pct.31 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

32. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

33. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE "PARTICULARITĂŢILE CONTABILITĂŢII ÎN AGRICULTURĂ"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE şi IAS 41 "Agricultura".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare în activitatea agricolă şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard reglementează modul de contabilizare şi prezentare a informaţiilor în situaţiile financiare privind:

1) activele biologice;

2) produsele agricole;

3) costurile aferente activelor biologice şi produselor agricole.

4. Prezentul standard nu se aplică la contabilizarea:

1) terenurilor şi altor active imobilizate asociate unei activităţi agricole (SNC "Imobilizări necorporale şi corporale");

[Subpct.2) abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

3) produselor obţinute din procesarea produselor agricole după recoltare (SNC "Stocuri");

4) produselor care nu rezultă din activitatea agricolă (de exemplu, recoltarea ciupercilor sau fructelor de pădure);

5) subvenţiilor (SNC "Capital propriu şi datorii").

Exemple de active biologice, produse agricole şi produse obţinute din procesarea acestora sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Active biologice, produse agricole şi produse obţinute din procesarea acestora

Active biologice	Produse agricole	Produse obţinute din procesarea produselor agricole
Turma de bază a ovinelor	Lapte, lînă	Brînză, fire toarse
Cireada de bază a bovinelor	Lapte	Unt, caşcaval, brînză

Porci	Carcasă	Cîrnaţi, şuncă
Piscicultură	Peşte-marfă, puiet	Produse din peşte
Culturi cerealiere	Cereale, paie	Făină, crupe, furaje combinate
Culturi legumicole	Legume	Conserve din legume, murături
Culturi tehnice cultivate pe plantaţii	Frunze de tutun, seminţe de floarea-soarelui, rizocarpi	Tutun fermentat, ulei vegetal, zahăr
Plantaţii perene:		
- vii	Struguri	Vin brut, materie primă pentru sucuri
- livezi	Fructe	Fructe uscate, conserve din fructe
- copaci în pădure (masiv forestier)	Copaci tăiaţi	Buşteni, cherestea

[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiţii

5. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

Activitate agricolă – administrarea de către o entitate a transformării biologice şi recoltării activelor biologice pentru vînzare sau pentru obţinerea activelor biologice adiţionale şi/sau produselor agricole.

Activ biologic – un animal viu sau o plantă vie.

Costuri – resurse exprimate valoric şi consumate pentru fabricarea produselor şi prestarea serviciilor.

Cost efectiv – costuri efectiv suportate de către entitate aferente intrării, creşterii şi îngrijirii activelor biologice şi producerii produselor agricole.

Cost planificat (normat) – costuri determinate în baza normelor şi normativelor stabilite de entitate aferente intrării, creşterii şi îngrijirii activelor biologice şi producerii produselor agricole.

Grup de active biologice – o totalitate de animale omogene (turmă, cireadă) şi/sau plante vii (plantaţie, pepinieră) similare.

Produs agricol – produsul recoltat de la activele biologice ale entităţii.

Recoltare – separarea produselor agricole de activul biologic şi/sau de grupul activelor biologice (de exemplu, recoltarea strugurilor, fructelor şi legumelor, scoaterea puieţilor din pămînt, mulsul laptelui, strînsul ouălor) şi/sau încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, tăierea copacilor, sacrificarea animalelor şi păsărilor, pescuitul peştelui).

Transformare biologică – proces de creştere, producere, degenerare şi reproducere care provoacă modificări calitative şi/sau cantitative a unui activ biologic (de exemplu, creşterea unor culturi în scopul obţinerii produselor agricole, creşterea animalelor pentru a fi vîndute sau sacrificate, creşterea copacilor pentru obţinerea lemnului).

Reguli generale

6. Activitatea agricolă include două sectoare:

1) fitotehnia – cultivarea plantelor anuale şi/sau perene, silvicultura, floricultura;

2) zootehnia – creşterea animalelor, avicultura, acvacultura, apicultura etc.

7. Fitotehnia şi zootehnia se caracterizează prin următoarele particularităţi comune:

1) capacitatea de modificare – animalele şi plantele suportă modificări (transformări) biologice care contribuie la obţinerea produselor agricole şi/sau activelor biologice adiţionale;

2) administrarea modificării – modul de facilitare a transformărilor biologice prin îmbunătăţirea şi/sau stabilirea condiţiilor necesare pentru desfăşurarea procesului tehnologic respectiv (de exemplu, raţia nutritivă stabilită pentru animale şi păsări, termenul şi calitatea executării lucrărilor la cultivarea culturilor agricole, asigurarea activelor biologice cu umiditate, lumină, temperatură);

3) evaluarea modificării – măsurarea cantitativă şi calitativă a modificării unui activ biologic (grup de active biologice). Evaluarea modificării cantitative exprimă măsurarea volumului de produse agricole obţinute şi/sau a numărului (cantităţii) de active biologice adiţionale în indicatori cantitativi (de exemplu, producţia cerealieră, pomicolă, viticolă, sporul greutăţii vii a animalelor – în kilograme; creşterea cantităţii masei lemnoase în silvicultură – în metri cubi, numărul de pui, boboci). Evaluarea modificării calitative se exprimă prin indicatorii calitativi (de exemplu, calitatea animalelor crescute – prin categoriile stării de îngrăşare; calitatea strugurilor şi a rizocarpilor sfeclei de zahăr – prin conţinutul de zahăr, a boabelor de grîu – prin conţinutul glutenului, a furajelor – prin conţinutul de proteine).

8. Transformarea biologică generează:

1) modificarea activelor biologice prin:

a) creştere (sporirea greutăţii vii şi îmbunătăţirea calităţii animalelor şi/sau a plantelor);

b) degenerare (micşorarea greutăţii şi reducerea calităţii animalelor şi/sau a plantelor);

c) reproducere (obţinerea activelor biologice adiţionale – a animalelor şi/sau a plantelor);

2) producerea produselor agricole (de exemplu, cereale, legume, fructe, struguri, lapte, lînă, ouă, miere).

9. Un activ biologic sau un produs agricol se recunoaşte în baza contabilităţii de angajamente dacă:

1) entitatea controlează şi identifică activul biologic şi produsul agricol ca rezultat al faptelor economice trecute. Acest criteriu se respectă dacă entitatea deţine dreptul de proprietate sau altă formă de control aferentă activelor biologice şi/sau produselor agricole sau, după caz, acestea sînt marcate la intrare (de exemplu, în cazul animalelor entitatea poate deţine dreptul de proprietate dacă acestea sînt marcate, la achiziţionare, naştere sau înţărcare);

2) există o certitudine întemeiată că în viitor entitatea va obţine beneficii economice din utilizarea activului biologic şi produsului agricol. Criteriul dat se consideră îndeplinit în baza evaluării atributelor fizice ale activului sau produsului (de exemplu, gestaţia la vaci, existenţa mugurilor sănătoşi pe crengile plantelor perene, starea semănăturilor, greutatea vie şi categoria stării de îngrăşare a animalelor de creştere şi îngrăşat);

3) costul activului biologic şi al produsului agricol poate fi determinat credibil.

10. La recunoaşterea iniţială activele biologice şi produsele agricole se evaluează la cost de intrare care se determină în funcţie de sursa de intrare în modul stabilit în pct.14-22, 30-32 şi 39 din prezentul standard.

11. Pe parcursul perioadei de gestiune, conform politicilor contabile activele biologice şi produsele agricole pot fi evaluate la cost planificat cu ajustarea acestuia la data raportării la cost efectiv.

[Pct.12 abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea activelor biologice

13. În funcţie de durata obţinerii beneficiilor economice şi de pregătire spre utilizare după destinaţie se disting:

1) active biologice imobilizate – activele biologice mature care asigură obţinerea multiplă a produselor agricole şi/sau a activelor biologice adiţionale pe parcursul unei perioade ce depăşeşte un an (de exemplu, viile, livezile, plantaţiile de pomuşoare roditoare, culturi multianuale de flori, de furaje, legumicole, vacile, ovinele, porcinele, cabalinele adulte) precum şi activele biologice imature care se află în perioada de pregătire spre utilizare după destinaţie (de exemplu, viile şi livezile plantate, pînă la transferarea lor în categoria pe rod);

2) active biologice circulante – animale la creştere şi îngrăşat care includ unele grupe de active biologice mature (de exemplu, iepuri de casă, animalele cu blană, păsările adulte) şi imature, cum ar fi animalele tinere (de exemplu, viţeii, purceii, miei) şi animalele rebutate din cireada (turma) de bază şi trecute la îngrăşat.

Active biologice imobilizate

14. Componenţa şi modul de determinare a costului de intrare a activelor biologice imobilizate este condiţionat de sursa de intrare a acestor active şi include:

1) la procurarea plantaţiilor perene roditoare precum şi animalelor pentru completarea cirezii (turmei) de bază – valoarea de cumpărare şi costurile de achiziţie (de exemplu, costurile de transport, de însoţire a animalelor, de marcare şi identificare, de evaluare, de asigurare, privind hrana animalelor în drum, taxa vamală, taxa pentru procedurile vamale);

2) la transferarea în cireada (turma) de bază a animalelor tinere crescute în cadrul entităţii, dacă destinaţia de creştere a acestora la recunoaşterea iniţială nu era determinată, sau dacă există decizia de a le creşte pentru vînzare şi/sau sacrificare – costul efectiv al animalelor la începutul perioadei de gestiune şi costul planificat aferent creşterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării; dacă entitatea utilizează numai nutreţuri procurate – costul efectiv al animalelor;

3) la transferarea plantaţiilor perene în categoria pe rod sau pînă la împreunarea coroanelor (pentru fîşiile forestiere de protecţie, masivele forestiere):

a) costurile efective aferente desfundării solului, materialului săditor, plantării, plus costurile privind creşterea şi îngrijirea plantaţiilor în primul an şi în anii ulteriori cu total cumulativ pînă la darea în exploatare a acestora;

b) costul materialului săditor, a lucrărilor de plantare, creştere şi îngrijire a plantaţiilor perene în cazul înlăturării golurilor provocate de evenimente excepţionale se recunosc drept cheltuieli curente.

15. Costurile de plantare, creştere şi îngrijire a plantaţiilor perene pînă la transferarea pe rod se contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, costurilor activităţilor auxiliare, costurilor indirecte de producţie, majorare a datoriilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.

16. Costul produselor (fructelor, strugurilor şi pomuşoarelor) obţinute de la plantele perene tinere (activele biologice imature) în perioada de creştere şi îngrijire pînă la transferarea lor în categoria pe rod se evaluează conform politicilor contabile după una din următoarele metode:

1) la valoarea realizabilă netă;

2) la cost efectiv.

[Pct.16 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17. În cazul evaluării produselor la valoarea realizabilă netă, costul acestora se determină ca diferenţa dintre preţul de piaţă şi costurile probabile de comercializare şi

se înregistrează ca majorare a stocurilor şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie.

Exemplul 1. *O entitate în anul 201X a sădit 38340 butaşi de viţă-de-vie la costul de 526500 lei pe o suprafaţă de 15 ha. Costurile de îngrijire în primul an de vegetaţie – 120000 lei. La sfîrşitul anului 201X din cauza condiţiilor climaterice s-au depistat 3067 butaşi uscaţi, care au fost înlocuiţi în primăvara anului 201X+1, la costul de 41000 lei. Costurile lucrărilor de înlocuire a acestor butaşi constituie 7210 lei. Costurile de creştere şi îngrijire în anii ulteriori (201X+2 – 201X+5) pînă la transferarea viei în exploatare constituie 320000 lei. Valoarea de piaţă a strugurilor recoltaţi în anii 201X+4 – 201X+5 este egală cu 65000 lei, costurile probabile de vînzare a strugurilor recoltaţi – 4000 lei. Via a fost transferată în categoria pe rod în anul 201X+6.*

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anul 201X:

- costul materialului săditor în sumă de 526500 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor;

- costurile de plantare, creştere şi îngrijire în primul an de vegetaţie în sumă de 120000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale;

în anul 201X+1:

- costul butaşilor uscaţi şi costurile aferente creşterii şi îngrijirii acestora în sumă de 51717 lei [(526500 lei + 120000 lei) × 3067 unit. : 38340 unit.] – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie;

- costurile lucrărilor de înlăturare a butaşilor uscaţi în sumă de 48210 lei (41000 lei + 7210 lei) – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale;

în anii 201X+2 – 201X+5:

- costurile de creştere şi îngrijire a viei în sumă de 320000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor şi costurilor activităţilor auxiliare, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale;

- costul strugurilor recoltaţi în sumă de 61000 lei (65000 lei – 4000 lei) – ca majorare a stocurilor şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie;

în anul 201X+6:

- costul de intrare a viei transferate în categoria pe rod în sumă de 901993 lei (526500 lei + 120000 lei + 41000 lei + 7210 lei + 320000 lei – 51717 lei – 61000 lei) – ca majorare a activelor biologice imobilizate şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie.

18. La aplicarea metodei costului efectiv, costul produselor se determină în conformitate cu gradul de maturitate (nivelului atins al capacităţii de producţie) a plantaţiilor perene în anul recoltei, care include suma costurilor directe privind recoltarea şi transportarea fructelor, strugurilor şi cota-parte a costurilor de creştere şi îngrijire a plantelor perene din anul recoltei. Costul efectiv al produselor obţinute în perioada de creştere şi îngrijire a acestor plantaţii pînă la transferarea lor în categoria pe rod se contabilizează similar regulii stabilite în pct.17 din prezentul standard.

Exemplul 2. *Utilizînd datele din exemplul 1, să presupunem că în anul 201X+4 de vegetaţie, entitatea a recoltat struguri – 15 q, iar în anul 201X+5 – 20 q de pe 1 ha. Costurile directe privind culesul, sortarea, încărcarea şi transportarea strugurilor constituie în anul 201X+4 – 8100 lei şi în anul 201X+5 – 10400 lei. Costurile de creştere şi îngrijire a viei în anul 201X+4 constituie 80000 lei, iar în anul 201X+5 – 86000 lei,*

capacitatea de producţie estimată a plantaţiei de viţă-de-vie estimată de entitate constituie 80 q/ha.

În baza datelor din exemplu, gradul de maturitate a viei înfiinţate (nivelului atins al capacităţii de producţie) constituie:

- în anul 201X+4: 0,1875 (15 q : 80 q);
- în anul 201X+5: 0,25 (20 q : 80 q).

Costul efectiv al strugurilor recoltaţi constituie:

- în anul 201X+4: 23100 lei (8100 lei + 0,1875 × 80000 lei);
- în anul 201X+5: 31900 lei (10400 lei + 0,25 × 86000 lei).

Conform acestei metode entitatea evaluează:

- strugurii recoltaţi în perioada de creştere şi îngrijire a viei în sumă de 55000 lei (23100 lei + 31900 lei);
- costul de intrare a plantaţiei de viţă-de-vie transferată în categoria pe rod (activelor biologice imobilizate mature) în sumă de 907993 lei (526500 lei + 120000 lei + 41000 lei + 7210 lei + 320000 lei – 51717 lei – 55000 lei).

Înregistrările contabile sînt similare celor din exemplul 1.

19. Activele biologice imobilizate imature procurate pentru completarea/înfiinţarea cirezii (turmei) de bază se contabilizează astfel:

1) valoarea de procurare şi costurile de achiziţie a activelor biologice imature – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, a costurilor activităţilor auxiliare şi majorare a datoriilor curente etc.;

2) costurile de creştere şi îngrijire a activelor biologice în perioada de pregătire spre utilizare după destinaţie – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi diminuare a stocurilor, a costurilor activităţilor auxiliare, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.;

3) produşii obţinuţi de la activele biologice imobilizate în curs de execuţie evaluaţi conform politicilor contabile – ca majorare a stocurilor şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie;

4) costul de intrare a activelor biologice imobilizate imature transferate în categoria celor mature (în exploatare) – ca majorare a activelor biologice imobilizate şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie.

20. Animalele de muncă şi de producţie, viile şi livezile, plantaţiile de pomuşoare pe rod primite de la proprietari sub formă de aport la capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate şi micşorare a capitalului nevărsat sau majorare a capitalului neînregistrat.

21. Activele biologice imobilizate cum ar fi culturile multianuale furajere (de exemplu, lucerna, trifoiul, sparceta), de flori (de exemplu, lalea, gladiolă, bujorul, lăcrămioare, hortensia, levănţica, camelia, liliacul, narcisa, crinul), legumicole (de exemplu, leuşteanul, măcrişul, hreanul, reventul, sparanghelul), de căpşună, fragi etc. în perioada de pregătire spre exploatare se includ în componenţa activelor biologice imobilizate în curs de execuţie, ulterior se transferă în categoria activelor biologice imobilizate mature.

22. Activele imobilizate mature sub formă de plantaţii perene, culturi multianuale, animale de muncă (cai şi cîini) se amortizează conform regulilor generale stabilite în SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

[Pct.22 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

23. După recunoaşterea iniţială activele biologice imobilizate se evaluează conform regulilor generale stabilite în SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" şi SNC "Deprecierea activelor".

[Pct.23 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

24. În cazul procurării terenului cu plantaţii la un preţ unic acesta se repartizează conform bazelor stabilite de politicile contabile. Spalierul din vii şi livezi reprezintă un obiect separat de imobilizări corporale. În cazul instalării acestuia în primul an de înfiinţare a plantaţiilor perene suma amortizării spalierului se calculează şi se atribuie:

1) pînă la transferarea viei şi/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creştere şi îngrijire a acestora, şi se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi amortizării imobilizărilor corporale;

2) după transferarea viei şi/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creştere şi îngrijire a acestora şi se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităţilor de bază şi a amortizării imobilizărilor corporale.

25. Ieşirea activelor biologice imobilizate, are loc în cazul: vînzării, transmiterii cu titlu gratuit terţilor sau în leasing financiar, transmiterii sub formă de aport la capitalul social al altor entităţi, expirării duratei de exploatare utilă cînd exploatarea ulterioară este imposibilă sau ineficientă, schimbării destinaţiei terenurilor, sacrificării animalelor, rebutării animalelor din cireada (turma) de bază, evenimentelor excepţionale etc.

26. Operaţiunile de ieşire a activelor biologice imobilizate cu excepţia sacrificării, rebutării şi casării animalelor din cauza evenimentelor excepţionale se contabilizează în acelaşi mod ca şi alte active imobilizate conform regulilor generale stabilite în SNC "Imobilizări necorporale şi corporale" şi SNC "Capital propriu şi datorii" astfel:

1) decontarea amortizării acumulate – ca diminuare concomitentă a amortizării activelor biologice imobilizate şi a activelor biologice imobilizate;

2) casarea valorii contabile – ca majorare a cheltuielilor curente şi micşorare a activelor biologice imobilizate;

3) înregistrarea cheltuielilor aferente ieşirii activelor biologice imobilizate – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţilor auxiliare, stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.;

4) înregistrarea valorii de vînzare (contractuale) a activelor biologice imobilizate – ca majorare concomitentă a numerarului, creanţelor şi a veniturilor curente.

27. Sacrificarea animalelor din cireada de bază se contabilizează astfel:

1) casarea valorii contabile a animalelor – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a activelor biologice imobilizate;

2) costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.;

3) produsele obţinute din sacrificare – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

28. Animalele de muncă şi de producţie rebutate din cireada de bază şi transferate în categoria activelor biologice circulante pentru îngrăşat, se evaluează la valoarea contabilă şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a activelor biologice imobilizate.

29. Valoarea contabilă a activelor biologice imobilizate (de exemplu, livezilor, viilor, plantaţiilor de arbuşti fructiferi, vitele de muncă şi de producţie) afectate de evenimente excepţionale (de exemplu, grindină, inundaţii, îngheţuri, secetă, boli) se decontează parţial sau integral şi se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a activelor biologice imobilizate.

Modul de contabilizare a operaţiunilor de ieşire a activelor biologice imobilizate din cauza evenimentelor excepţionale este prezentat în anexa 1.

Active biologice circulante

30. La recunoaşterea iniţială, activele biologice circulante se evaluează la cost de intrare care se determină în funcţie de sursa intrării:

1) activele biologice procurate, primite cu titlu gratuit etc. – la cost de intrare care cuprinde valoarea de intrare (contractuală) şi costurile de achiziţie conform regulilor generale stabilite în SNC "Stocuri";

2) produşii înregistraţi la intrări, obţinuţi în rezultatul transformărilor activelor biologice mature:

a) viţeii, mieii şi iezii – la cost planificat (normat) al unui cap în ziua fătării;

b) purceii – la cost planificat (normat) al unui chintal de greutate vie a purceilor înţărcaţi, ţinînd cont de greutatea lor vie la fătare;

c) mînjii (în vîrsta de o zi) de la iepe de muncă – la cost planificat (normat) a 60 de zile furajere necesare pentru întreţinerea unui animal adult de tracţiune;

d) animalele tinere cu blană (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) a 90 de zile furajere necesare pentru întreţinerea unui animal matur;

e) puii de iepuri de casă (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) al 1 cap calculat la înţărcare, luînd în considerare greutatea vie;

f) puişorii de o zi (de găină, răţuşte, bobocii, puii de curcă etc.) în vîrstă de pînă la 72 de ore – la cost planificat (normat) al unui cap conform calculaţiei incubării;

g) familiile de albine – la valoarea realizabilă netă a unei familii;

h) larvele şi alevinile peştilor – la cost planificat (normat) al unei unităţi de calculaţie;

3) puii de iepuri de casă, mieii înţărcaţi – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutăţii vii determinat prin cîntărire selectivă;

4) animalele primite în grupul de vîrstă superior fiind transferate din grupul de vîrstă inferior – la cost efectiv al animalelor la începutul perioadei de gestiune şi costul planificat aferent creşterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării;

5) sporul greutăţii vii obţinut în urma creşterii şi îngrăşării animalelor – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutăţii vii înmulţit cu numărul de chintale de spor al greutăţii vii al grupului de vîrstă respectiv al animalelor;

6) sporul (majorarea costurilor de întreţinere) mînjilor, animalelor tinere care nu se cîntăresc, animalelor cu blană – la cost planificat (normat) al unei zile de întreţinere şi a numărului de zile de întreţinere. Nu se determină sporul greutăţii vii şi majorarea costurilor de întreţinere a iepurilor de casă, animalelor cu blană, păsărilor mature. Costurile aferente întreţinerii activelor nominalizate se raportează la costul produselor obţinute (carnea de pasăre şi de iepuri de casă, ouă etc.) sau la cheltuieli curente – în cazul vînzării acestora.

[Pct.30 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

31. La data raportării costul planificat al activelor biologice circulante indicate în pct.30 din prezentul standard se ajustează pînă la cel efectiv prin decontarea abaterilor cu înregistrări contabile obişnuite sau de stornare.

32. Costurile aferente întreţinerii activelor biologice se evaluează cu total cumulativ la suma efectivă. La data raportării costurile nedecontate se contabilizează ca majorare a producţiei în curs de execuţie şi diminuare a costurilor activităţii de bază.

33. După recunoaşterea iniţială, pe parcursul perioadei de gestiune, activele biologice circulante se evaluează la costul de intrare a acestora ajustat (majorat/diminuat) cu costul planificat al adaosului greutăţii vii şi/sau al costurilor de întreţinere a acestor active, iar la data raportării – la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă, conform regulilor generale stabilite în SNC "Stocuri".

În acest caz, entitatea contabilizează:

1) costul planificat al adaosului greutăţii vii – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;

2) abaterea costului efectiv de la cel planificat – ca ajustare (diminuare/majorare) concomitentă a stocurilor şi a costurilor activităţilor de bază.

Exemplul 3. *O entitate în aprilie 201X a înregistrat la intrări 4 viţei din cireada de bază cu greutatea vie de 122 kg la cost planificat de 1952 lei. Pe parcursul anului (9 luni) s-a înregistrat la intrări adaosul greutăţii vii de 648 kg, la cost planificat de 10368 lei. Costul planificat al viţeilor la 31 decembrie 201X constituie 12320 lei (1952 lei + 10368 lei). Costul efectiv al 1 kg de greutate vie a grupului dat de active biologice la 31 decembrie 201X s-a determinat în mărime de 15 lei, iar a greutăţii vii a viţeilor – 11550 lei (15 lei × 770 kg), unde 770 kg = 122 kg + 648 kg. Suma abaterii costului efectiv de la cel planificat constituie 770 lei (11550 lei – 12320 lei). Valoarea realizabilă netă a acestor viţei la data raportării este de 10600 lei.*

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în aprilie 201X:

- costul planificat al 4 viţei cu greutatea de 122 kg în mărime de 1952 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;

în aprilie – decembrie 201X:

- costul planificat al adaosului greutăţii vii de 648 kg a viţeilor în mărime de 10368 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;

la 31 decembrie 201X:

- abaterea costului efectiv al viţeilor de la cel planificat în mărime de 770 lei – ca stornare a stocurilor şi a costurilor activităţilor de bază;

- diferenţa dintre costul efectiv al activelor biologice circulante şi valoarea realizabilă netă în mărime de 950 lei (11550 lei – 10600 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor.

34. Transferul activelor biologice circulante dintr-un grup de vîrstă inferior într-un grup de vîrstă superior se contabilizează la valoarea contabilă – ca o mişcare internă în cadrul stocurilor.

35. Operaţiunile de ieşire (vînzare, transmitere sub formă de aport la capitalul social, cu titlu gratuit etc.) a activelor biologice circulante se contabilizează în acelaşi mod ca şi ieşirile altor stocuri conform regulilor generale stabilite în SNC "Stocuri".

36. Sacrificarea activelor biologice circulante se contabilizează astfel:

1) valoarea contabilă a activelor biologice circulante sacrificate – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor;

2) costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.;

3) costul produselor obţinute din sacrificare – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

Contabilitatea produselor agricole

37. Produsele agricole includ:

1) produse agricole de bază – produse pentru obţinerea cărora a fost creat sau procurat activul biologic sau grupul de active biologice (de exemplu, cerealele, fructele, strugurii, rizocarpi, laptele în vităritul pentru lapte, carnea);

2) produse agricole conjugate (cuplate) – două sau mai multe tipuri de produse agricole de bază obţinute de la un activ biologic sau un grup de active biologice în rezultatul unei şi aceleiaşi transformări (de exemplu, masa verde, seminţele şi fînul din ierburi anuale şi multianuale, laptele şi lîna de la turma de bază a ovinelor, mierea, propolisul şi ceara în apicultură). În zootehnie, concomitent cu produsele agricole conjugate, pot fi obţinute şi active biologice adiţionale (de exemplu, miei de la turma de bază a ovinelor, noi roiuri de albine în apicultură);

3) produse secundare – produsele obţinute concomitent cu produsele de bază de la un activ biologic (grup de active biologice), dar care au o importanţă secundară (de

exemplu, paiele, pleava şi deşeurile furajere – la cultivarea culturilor cerealiere; gunoiul de grajd şi de păsări – la întreţinerea animalelor şi păsărilor).

38. Produsele agricole se recunosc ca active distincte:

1) la separarea acestora de active biologice în momentul recoltării (de exemplu, cerealele în momentul cînd au fost treierate, cu corectarea masei lor după curăţarea, sortarea şi uscarea acestora; fructele, pomuşoarele, legumele, masa verde, fînajul şi fînul precum şi seminţele obţinute de entitate – în timpul recoltării (colectării) sau preparării; lîna, laptele, ouăle, mierea – în timpul tunsului, mulsului, colectării);

2) la încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, carnea – în momentul sacrificării animalelor şi păsărilor).

39. Produsele agricole obţinute din recolta perioadei de gestiune se evaluează la cost planificat cu ajustarea acestuia la cel efectiv la data raportării şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

Modul de contabilizare a produselor agricole este exemplificat în anexa 2 din prezentul standard.

40. Produsele agricole utilizate în cadrul entităţii (de exemplu, semănat, hrană pentru animale, procesare) se contabilizează ca majorare a costurilor de producţie şi diminuare a stocurilor. Celelalte operaţiuni de ieşire a produselor agricole (comercializare, transmitere cu titlu gratuit, sub formă de aport la capitalul social etc.) se contabilizează conform regulilor generale stabilite în SNC "Stocuri".

[Pct.40 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea costurilor

41. Contabilitatea costurilor se ţine pe tipuri de activităţi (de bază şi auxiliare) şi sectoare (fitotehnia şi zootehnia). În cadrul fiecărui sector costurile se contabilizează pe subdiviziuni structurale şi pe obiecte de evidenţă a costurilor (de exemplu, tipuri de culturi – grîu de toamnă, porumb, floarea soarelui, cartofi; tipuri şi soiuri de plantaţii perene – sămînţoase, sîmburoase; tipuri şi grupuri de active biologice – animale şi păsări). Nomenclatorul şi componenţa articolelor de costuri se stabileşte de entitate de sine stătător conform anexelor 3 şi 4.

42. În raport cu modul de includere în costul produselor agricole şi a activelor biologice adiţionale se disting:

1) costuri directe;

2) costuri repartizabile;

3) costuri indirecte de producţie.

43. Costurile directe în fitotehnie şi zootehnie reprezintă costurile direct atribuibile creşterii şi îngrijirii unui tip (grup) de plante şi/sau animale (de exemplu, costuri directe privind retribuirea muncii, costuri directe de materiale, servicii). Costurile de bază directe includ costurile aferente: culturilor anuale semănate primăvara şi îngrijite în perioada de gestiune curentă; culturilor anuale semănate în toamna perioadei de gestiune precedente şi costurile de creştere şi îngrijire a acestor culturi în perioada de gestiune curentă; îngrijirii plantelor perene pe rod (de exemplu, viilor şi livezilor, plantelor de arbuşti fructiferi) înregistrate în perioada de gestiune precedentă (aratul, tăiatul) după recoltarea roadei şi îngrijirii acestora în perioada de gestiune curentă; creşterii şi îngrijirii animalelor şi păsărilor; însămînţării artificiale a animalelor; incubării ouălor etc. Aceste costuri se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor, a costurilor activităţilor auxiliare, majorare a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale şi a datoriilor curente etc.

44. Costurile repartizabile reprezintă costurile perioadei de gestiune aferente cultivării cîtorva tipuri de culturi (grupuri de culturi omogene) sau creşterii cîtorva tipuri (grupuri) de animale, păsări (de exemplu, amortizarea şi reparaţia mijloacelor fixe – grajdurilor, poieţilor, costurile aferente irigării, costurile privind desecarea unor terenuri).

Aceste costuri se contabilizează pe parcursul perioadei de gestiune cu total cumulativ ca majorare a costurilor activităţilor de bază repartizabile şi diminuare a stocurilor, majorare concomitentă a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale şi a datoriilor curente etc.

45. Costurile repartizabile acumulate se repartizează la finele perioadei de gestiune în raport cu baza stabilită de entitate (de exemplu, masa grîului curăţat – amortizarea maşinilor de curăţat boabe; cantitatea îngrăşămintelor introduse în sol – amortizarea maşinilor pentru introducerea îngrăşămintelor; suprafaţa semănată – amortizarea semănătoarelor; suprafaţa prelucrată – amortizarea cultivatoarelor) şi se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază pe fiecare cultură (grup de culturi omogene) şi diminuare a costurilor activităţilor de bază repartizabile.

46. Costurile directe şi repartizabile în fitotehnie şi zootehnie efectuate în perioada de gestiune curentă pentru obţinerea activelor biologice şi produselor agricole în perioada de gestiune ulterioară, la data raportării se consideră producţie în curs de execuţie. Costurile menţionate se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor, a costurilor activităţilor auxiliare şi majorare a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, a datoriilor curente etc. Costurile de bază directe şi repartizabile se acumulează cu total cumulativ de la începutul lucrărilor tehnologice de pregătire şi prelucrare a solului şi altor lucrări şi se atribuie pe articole la costurile aferente cultivării culturilor din recolta perioadei de gestiune ulterioare astfel:

1) costurile privind semănatul culturilor de toamnă – la culturile de toamnă aferente separat pentru roada perioadei de gestiune ulterioare;

2) costurile privind aratul, tăiatul în vii şi livezi şi alte lucrări toamna – la costurile de îngrijire a acestora pe tipuri şi soiuri ale perioadei de gestiune curente pentru roada perioadei de gestiune viitoare;

3) costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrăşămintelor în sol etc. toamna perioadei de gestiune pentru culturi anuale – la costurile culturilor ce vor fi semănate în primăvara perioadei de gestiune ulterioare;

4) costul mierii lăsate pe iarnă în stupi în calitate de hrană pentru familiile de albine, costurile aferente incubării ouălor puse la incubare după 11 decembrie a perioadei de gestiune, precum şi costul peştilor de vară din iazurile de iernare – la costurile produselor şi activelor biologice adiţionale obţinute în perioada de gestiune ulterioară.

Costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrăşămintelor în sol se repartizează pe culturi în primăvara perioadei de gestiune ulterioare şi se contabilizează ca mişcare internă în cadrul costurilor activităţilor de bază.

Exemplul 4. *O entitate în septembrie-octombrie 201X a înregistrat costuri aferente aratului de toamnă a 400 ha în sumă totală de 71270 lei, inclusiv:*

- retribuirea muncii – 14000 lei;

- contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală – 3570 lei;

- combustibil – 39200 lei;

- întreţinerea mijloacelor fixe – 11000 lei;

- servicii ale activităţilor auxiliare – 3500 lei.

În aprilie 201X+1 terenul arat toamna cu suprafaţa de 400 ha a fost semănat cu următoarele culturi: floarea soarelui – 80 ha, porumb – 200 ha, sfeclă de zahăr – 120 ha.

Entitatea repartizează costurile acumulate astfel (tabelul 2).

Tabelul 2

Repartizarea costurilor aferente aratului de toamnă din anul 201X

(lei)

Articole de costuri	Costuri înregistrate		Inclusiv pe culturi		
	total	la 1 ha	floarea soarelui (80 ha)	porumb (200 ha)	sfeclă de zahăr (120 ha)
1	2	3	4	5	6
Retribuirea muncii	14000	35,00	2800	7000	4200
Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală	3570	8,92	714	1785	1071
Combustibil	39200	98,00	7840	19600	11760
Întreţinerea mijloacelor fixe	11000	27,50	2200	5500	3300
Servicii ale activităţilor auxiliare	3500	8,75	700	1750	1050
Total	**71270**	**178,17**	**14254**	**35635**	**21381**

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în septembrie-octombrie 201X:

- costurile pentru aratul de toamnă în sumă de 71270 lei – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, contul analitic "Aratul de toamnă" şi diminuare a stocurilor în sumă de 39200 lei, costurilor activităţilor auxiliare în sumă de 14500 lei (11000 lei + 3500 lei) şi majorare a datoriilor curente în sumă de 17570 lei (14000 lei + 3570 lei).

la 31 decembrie 201X:

- decontarea costurilor activităţii de bază în sumă de 71270 lei – ca majorare a producţiei în curs de execuţie şi diminuare a costurilor activităţii de bază, contul analitic "Aratul de toamnă".

în aprilie 201X+1:

- costurile privind aratul de toamnă repartizate activităţilor de bază în sumă de 71270 lei – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, inclusiv în conturile analitice: "Floarea soarelui" – 14254 lei, "Porumb" – 35635 lei, "Sfecla de zahăr" – 21381 lei şi diminuare a producţiei în curs de execuţie, contul analitic "Aratul de toamnă" – 71270 lei.

47. Costurile activităţilor auxiliare cuprind costurile prevăzute în anexa 5 componenţa cărora se stabileşte de entitate de sine stătător.

48. Costurile indirecte de producţie reprezintă costurile de deservire şi gestiune care se înregistrează în cadrul unei subdiviziuni de producţie a entităţii. Aceste costuri nu pot fi raportare direct la costul unor tipuri de produse agricole, active biologice adiţionate, servicii prestate. Costurile respective se acumulează pe parcursul perioadei de gestiune şi ulterior se repartizează pe obiecte de evidenţă a costurilor. Componenţa articolelor de costuri indirecte de producţie se stabileşte de entitate de sine stătător conform anexelor 6 şi 7.

49. Costurile indirecte de producţie se acumulează pe tipuri de activităţi (de bază şi auxiliare) şi se contabilizează ca majorare a costurilor indirecte de producţie şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente şi a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale etc.

50. Costurile indirecte de producţie ale activităţilor de bază şi auxiliare acumulate se repartizează conform bazei de repartizare stabilite în politicile contabile (de exemplu, suma totală a costurilor directe, suma salariului calculat, numărul de ore-normă lucrate de muncitorii la creşterea şi îngrijirea tipurilor sau grupurilor de animale şi păsări,

numărul de zile lucrătoare ale animalelor de lucru (pentru transportul cu tracţiune animalieră)). Repartizarea costurilor indirecte de producţie se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare şi diminuare a costurilor indirecte de producţie.

51. Costurile de producţie care nu au generat produse agricole şi/sau active biologice adiţionale ca urmare a calamităţilor naturale, bolilor se evaluează în mărimea lor efectivă aferente suprafeţei semănăturilor distruse, roadei nerecoltate, costurilor de creştere şi îngrijire a animalelor şi păsărilor nimicite şi se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

Cheltuieli anticipate

52. Cheltuieli anticipate reprezintă costuri înregistrate în perioada de gestiune curentă, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare.
[Pct.52 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

53. Cheltuielile anticipate se contabilizează în funcţie de termenul de decontare ca majorare a cheltuielilor anticipate pe termen lung sau curente şi majorare a amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, a datoriilor curente, diminuare a stocurilor, a costurilor activităţilor de bază şi auxiliare etc.
[Pct.53 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

54. Cheltuielile anticipate se repartizează conform normelor stabilite sau, în lipsa acestora, conform politicilor contabile.
[Pct.54 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

Calculaţia costului efectiv al produselor agricole

55. Costul efectiv al produselor agricole se determină la data raportării, după nomenclatorul de articole stabilit de entitate de sine stătător conform anexei nr.3.

56. Calcularea costului efectiv al produselor agricole este precedată de lucrările premergătoare prezentate în anexa 8.

57. Drept obiecte de calculaţie în fitotehnie şi zootehnie sînt produsele de bază, conjugate şi secundare: produsele cerealiere, produsele culturilor tehnice (de exemplu, floarea soarelui, sfecla de zahăr, tutunul uscat), produsele legumicole, produsele culturilor furajere, plantelor perene (de exemplu, fructele, strugurii, căpşuna, zmeura, coacăza, agrişul), laptele, lîna, ouăle, activele biologice adiţionale (produşii), adaosul greutăţii vii, greutatea vie a animalelor.

58. Costurile acumulate pentru creşterea şi îngrijirea unui tip (grup) de active biologice se repartizează între produsele de bază, cuplate şi secundare şi activele biologice adiţionale, în dependenţă de structura şi componenţa obiectelor de calculaţie, aplicînd una din metodele stabilite în politicile contabile:

1) excluderii din suma costurilor totale a costului produselor secundare evaluate la valoarea realizabilă netă sau a costurilor efective aferente colectării produselor secundare sau conform normativelor stabilite în politicile contabile – se aplică la calcularea costului produselor cerealiere crescute pentru vînzare şi utilizare internă, produselor şi activelor biologice adiţionale din zootehnie;

2) coeficienţilor stabiliţi de entitate. Conform acestei metode un tip de produse cuplate se egalează cu o unitate convenţională, iar celelalte tipuri de produse sînt exprimate prin coeficienţi convenţionali. Astfel, toate tipurile de produse se recalculează în produse convenţionale, ulterior se determină ponderea fiecărui tip de produse în volumul total convenţional al acestora în raport cu care suma costurilor de producţie se repartizează şi se atribuie la fiecare tip de produse – se aplică la calcularea costului produselor cerealiere şi a produselor de ierburi anuale şi perene. Costurile pentru îngrijirea cirezii de bază "Vaci pentru lapte" diminuate cu costul produselor secundare

se repartizează între volumul laptelui muls şi a viţeilor obţinuţi din fătare în baza coeficienţilor 0,9 şi respectiv 0,1 stabiliţi în politicile contabile ale entităţii;

3) în raport cu valoarea produselor cuplate determinată la preţ de piaţă mediu – se aplică în calcularea costului grîului semincer, mierii, cerii, propolisului, noilor roiuri de albine etc.;

4) în raport cu expresia cantitativă a unei caracteristici comune pentru cîteva tipuri de produse (de exemplu, conţinutul substanţelor nutritive) – poate fi aplicată la calcularea costului legumelor crescute în sol neprotejat pentru vînzare sau utilizare internă, costului nutreţurilor etc.;

5) atribuirea costurilor directe pe fiecare tip de produse şi repartizarea celorlalte costuri proporţional cu baza stabilită (de exemplu, suprafaţa recoltată, coeficienţii stabiliţi în politicile contabile) care în momentul înregistrării acestora nu pot fi atribuite la fiecare obiect de calculaţie – se aplică la calcularea costului produselor legumicole crescute în sere (sol protejat), în calcularea costului fructelor recoltate, în livezile pe a cărui teren se cresc mai multe tipuri sau soiuri ampelografice etc.

6) alte metode stabilite în politicile contabile.

59. Modul de calculare a costului principalelor produse agricole şi al activelor biologice adiţionale este prezentat în:

1) anexa 2 – pentru grîul crescut pentru vînzare şi utilizare internă;

2) anexa 9 – pentru grîul crescut pentru seminţe;

3) anexa 10 – pentru 1 q de lapte şi 1 viţel;

4) anexa 11 – pentru 1 q al adaosului greutăţii vii al animalelor tinere.

Prezentarea informaţiilor

60. Nota explicativă a entităţilor care întocmesc situaţii financiare complete conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii şi raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii:

1) veniturile şi cheltuielile din ieşirea activelor biologice;

2) tipul, suprafaţa şi valoarea contabilă a plantaţiilor perene;

3) suprafaţa şi valoarea terenurilor ocupate cu culturi anuale;

4) descrierea categoriilor semnificative de active biologice imobilizate şi circulante;

5) costurile care nu au generat produse agricole şi active biologice adiţionale.

[Pct.60 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

61. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

62. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1*

Modul de contabilizare a operaţiunilor aferente defrişării parţiale a plantelor perene din cauza evenimentelor excepţionale

Date iniţiale. *O entitate în luna octombrie 201X a constatat că din cauza inundaţiei exploatarea ulterioară a 2 ha din 10 ha de vie roditoare "Cabernet-Sauvignon" a devenit neraţională. Via a fost primită în exploatare la 1 ianuarie 201X-16 la costul de intrare de 342000 lei, iar spalierul la 1 ianuarie 201X-19 la 272000 lei, valoarea reziduală pentru vie – nulă, pentru spalier – 75600 lei, durata de exploatare a viei – 20 ani, iar a spalierului – 23 ani. Conform deciziei conducerii entităţii aria de 2 ha*

de vie a fost defrişată, iar spalierul demontat. În rezultatul acestor lucrări s-au înregistrat:

1) cheltuieli privind:

- serviciile parcului de tractoare – 4780 lei;

- retribuirea muncii – 1860 lei;

- contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală – 493 lei;

2) valoarea stîlpilor de spalier obţinuţi din demontare – 10800 lei.

Suma amortizării acumulate a viei (la momentul defrişării a 2 ha) constituie 287850 lei, a spalierului – 167225 lei.

Indicatorii aferenţi lotului de vie defrişat (2 ha):

a) pentru vie:

- suma amortizării acumulate – 57570 lei (287850 lei: 10 ha × 2 ha);

- valoarea contabilă – 10830 lei [(342000 lei – 287850 lei) : 10 ha × 2 ha];

b) pentru spalier:

- suma amortizării acumulate – 33445 lei (167225 lei : 10 ha × 2 ha);

- valoarea neamortizată – 5835 lei [(272000 lei – 75600 lei – 167225 lei) : 10 ha × 2 ha].

Conform datelor din exemplu, entitatea în octombrie 201X contabilizează pentru lotul de vie defrişat (2 ha):

- decontarea amortizării acumulate aferente viei la suma de 57570 lei – ca diminuare a amortizării activelor biologice imobilizate şi a activelor biologice imobilizate;

- decontarea amortizării acumulate aferente spalierului la suma de 33445 lei – ca diminuare a amortizării imobilizărilor corporale şi a imobilizărilor corporale;

- casarea valorii contabile a viei în sumă de 10830 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi micşorare a activelor biologice imobilizate;

- casarea valorii neamortizate a spalierului în sumă de 5835 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a imobilizărilor corporale;

- înregistrarea cheltuielilor de defrişare a viei distruse şi de demontare a spalierului în sumă de 7133 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţilor auxiliare – 4780 lei, majorare a datoriilor curente – 2353 lei;

- înregistrarea la intrări a stîlpilor de spalier utilizabili în sumă de 10800 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a imobilizărilor corporale.

- decontarea la cheltuieli a diferenţei dintre valoarea reziduală şi valoarea de intrare a stîlpilor de spalier în sumă de 4320 lei (75600 lei : 10 ha × 2 ha) – 10800 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a imobilizărilor corporale.

_____

* Nomenclatoarele articolelor de costuri ale producţiilor de bază şi auxiliare, precum şi componenţa costurilor pe articole prezentate în anexe poartă un caracter de recomandare. Acestea se stabilesc de fiecare entitate de sine stătător, ţinînd cont de particularităţile activităţii agricole desfăşurate.

[Anexa nr.1 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

Anexa 2

Modul de contabilizare a recoltei cerealiere şi calcularea costului acesteia

***Date iniţiale**. O entitate agricolă dispune de următoarele date aferente creşterii, înregistrării la intrări şi utilizării grîului de toamnă în anul 201X:*

- costuri privind creşterea şi îngrijirea grîului de toamnă – 395200 lei;

- costuri aferente ariei de pe care nu s-a recoltat roadă din cauza inundaţiei – 25400 lei;

- grîu neprelucrat obţinut după treierat – 5680 q;

- grîu obţinut după prelucrare (uscare şi curăţare) – 4945 q;

- deşeuri cerealiere – 555 q;

- deşeuri neutilizabile şi scăzămînt natural – 180 q;

- ponderea boabelor în deşeuri cerealiere – 38%;

- paie cu pleavă colectate – 6160 q.

Din recolta prelucrată, în octombrie 201X s-a semănat 330 q de grîu pentru roada anului 201X+1, în august 201X s-a vîndut 3100 q la preţ de 300 lei/q, restul grîului a rămas în stoc. S-a consumat ca hrană a animalelor la creştere şi îngrăşat deşeuri cerealiere – 340 q, paie pentru aşternut – 800 q, restul paielor şi deşeurilor furajere au rămas în stoc.

Normativul costurilor aferente colectării, transportării şi plasării în stoguri (scîrte) stabilit de entitate constituie 9% din mărimea costurilor aferente produselor obţinute.

Costul planificat al 1 q de grîu neprelucrat constituie 70 lei, deşeuri cerealiere – 30 lei, de paie – 8 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea:

în iulie-octombrie 201X contabilizează:

- costul planificat al produselor obţinute din treieratul masei de grîu în sumă de 463530 lei [397600 lei (5680 q × 70 lei) + 49280 lei (6160 q × 8 lei) + 16650 lei (555 q × 30 lei)] – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;

- decontarea deşeurilor cerealiere, deşeurilor neutilizabile şi scăzămîntului natural la cost planificat după curăţarea şi uscarea grîului pe făţare în sumă de 51450 lei [(555 q + 180 q) × 70 lei] – ca stornare a stocurilor şi a costurilor activităţilor de bază;

- grîul vîndut la preţ de comercializare în sumă de 930000 lei (3100 q × 300 lei) – ca majorare concomitentă a creanţelor, numerarului şi a venitului curent;

- costul planificat al grîului vîndut în sumă de 217000 lei (3100 q × 70 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor;

- costul planificat al deşeurilor cerealiere pentru hrană şi al paielor pentru aşternut animalelor în sumă de 16600 lei [(340 q × 30 lei + (800 q × 8 lei)] – ca majorare a costurilor activităţii de bază, contul analitic "Costuri pentru creşterea activelor biologice circulante" şi diminuare a stocurilor;

- costul planificat al grîului semănat toamna pentru roada anului 201X+1 în sumă de 23100 lei (330 q × 70 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază pentru roada anului viitor şi diminuare a stocurilor;

în decembrie 201X determină costul efectiv al produselor:

- costurile produselor obţinute fără costurile aferente semănăturilor nimicite – 369800 lei (395200 lei – 25400 lei);

- volumul deşeurilor cerealiere recalculat la conţinutul boabelor – 210,9 q (555 q × 38%);

- cantitatea grîului curăţat şi a celui din deşeuri – 5155,9 q (4945 q + 210,9 q);

- costul paielor colectate – 33282 lei (369800 lei × 9%);

- costul grîului recoltat – 336518 lei (369800 lei – 33282 lei);

- costul efectiv al 1 q de:

• grîu de toamnă – 65,27 lei (336518 lei : 5155,9 q);

• deşeuri cerealiere – 24,80 lei (65,27 lei × 38%);

• paie – 5,40 lei (33282 lei : 6160 q).

În baza acestor calcule se repartizează abaterile dintre costul efectiv şi cel planificat al produselor de bază şi secundare (tabelul 1).

Tabelul 1

Repartizarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat aferente

produselor obţinute în anul 201X

Denumirea produselor	Cantitatea recoltată, q	Costul 1 q, lei			Ieşiri:						Stoc la 31.12.201X	
					vînzare		semănatul pentru roada viitoare		consum pentru hrana aşternut al animalelor			
		efectiv	planificat	abaterea	cantitatea, q	abaterea, lei	cantitatea, q	abaterea, lei	cantitatea, q	abaterea, lei	cantitatea, q	abaterea, lei
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7 = 6×5**	**8**	**9 = 8×5**	**10**	**11 = 10×5**	**12**	**13 = 12×5**
grîu de toamnă	4945	65,27	70	(4,73)	3100	(14663)	330	(1561)	–	–	1515	(7166)
deşeuri cerealiere	555	24,80	30	(5,2)	–	–	–	–	340	(1768)	215	(1118)
paie	6160	5,40	8	(2,60)	–	–	–	–	800	(2080)	5360	(13936)
Total	**x**	**x**	**x**	**x**	**x**	**(14663)**	**x**	**(1561)**	**x**	**(3848)**	**x**	**(22220)**

în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- decontarea costurilor aferente suprafeţei de pe care nu s-a recoltat roada în sumă de 25400 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţii de bază;

- decontarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat, aferent:

• grîului vîndut în sumă de 14663 lei – ca stornare a cheltuielilor curente şi a costurilor activităţilor de bază;

• grîului semănat pentru roada anului 201X+1 în sumă de 1561 lei – ca stornare a costurilor activităţilor de bază 201X+1 şi a costurilor activităţilor de bază pentru roada anului 201X;

• produselor consumate ca hrană şi aşternut al animalelor tinere în sumă de 3848 lei – ca stornare a costurilor activităţilor de bază, contul analitic "Costuri pentru creşterea activelor biologice circulante" şi a costurilor activităţilor de bază, cont analitic "Grîu de toamnă";

• produselor rămase în stoc la 31.12.201X în sumă de 22220 lei – ca stornare a stocurilor şi a costurilor activităţilor de bază.

Anexa 3

Tabelul 2

Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităţilor de bază (fitotehnie şi zootehnie)

Denumirea articolelor	Fitotehnie	Zootehnie
1. Costuri de materiale directe, inclusiv:	+	+
a) seminţe şi material de plantat	+	–
b) îngrăşăminte (minerale şi organice)	+	–
c) mijloace de protecţie a plantelor şi animalelor	+	+

d) furaje	–	+
e) alte costuri de materiale	+	+
2. Costuri directe privind retribuirea muncii	+	+
3. Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală	+	+
4. Servicii	+	+
5. Întreţinerea mijloacelor fixe	+	+
6. Costuri indirecte de producţie	+	+
7. Alte costuri	+	+

Notă:
Simbolul "+" exprimă existenţa articolului, iar simbolul "–" – lipsa acestuia.

Anexa 4

Componenţa articolelor de costuri în fitotehnie şi zootehnie

1. În articolul "Costuri de materiale directe" se includ componentele omogene ale acestuia, care se consideră drept articole distincte:

a) seminţe şi material de plantat – costul seminţelor şi a materialului de plantat din producţie proprie, cît şi procurate, consumate pentru cultura respectivă, semănatul suplimentar al semănăturilor rare şi reînsămînţarea celor nimicite (în fitotehnie), precum şi costul puietului (în piscicultură).

Nu se includ în articolul dat:

- costul seminţelor şi materialului de plantat utilizate la sădirea plantaţiilor perene (acesta se atribuie la costurile de creştere şi îngrijire a plantelor respective);

- costurile aferente pregătirii seminţelor pentru semănat (încărcare, tratarea seminţelor cu substanţe chimice etc.), transportării acestora în cîmp şi semănatului propriu-zis (acestea se trec la tipul (grupul) respectiv de culturi omogene în articolele "Costuri directe privind retribuirea muncii", "Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală", "Servicii" etc.);

b) îngrăşăminte (minerale şi organice) – costul îngrăşămintelor minerale, bacteriene şi microîngrăşămintelor, precum şi a celor organice:

- gunoiului de grajd, gunoiului de păsări, composturilor etc. aplicate pentru cultura (grupa de culturi) respectivă. Îngrăşămintele minerale se reflectă în expresie naturală (cantitativă şi recalculate în substanţă activă) şi valorică, iar cele organice – în expresie cantitativă şi valorică.

Nu se includ în articolul dat:

- costurile aferente pregătirii îngrăşămintelor (mărunţirea, amestecarea), încărcării acestora în mijloace de transport şi transportării în cîmp, încărcării în distribuitoare de îngrăşăminte şi introducerii în sol (acestea se includ în costurile aferente cultivării culturii (grupului de culturi) respective în articolele "Costuri directe privind retribuirea muncii", "Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală", "Servicii" etc.);

- costuri aferente introducerii îngrăşămintelor de către entităţile specializate se includ în articolul "Servicii";

c) mijloace de protecţie a plantelor şi animalelor:

- în fitotehnie – costul pesticidelor, preparatelor insecto-fungicide, erbicidelor, defoliatelor, altor mijloace chimice şi biologice (inclusiv costurile aferente transportării

acestora) utilizate pentru combaterea dăunătorilor, buruienilor şi bolilor plantelor agricole.

Nu se includ în articolul dat costurile aferente pregătirii, încărcării, prelucrării seminţelor şi protecţiei semănăturilor de culturi şi plantaţiilor perene cu mijloacele nominalizate (stropirea, polenizarea, desecarea, defoliaţia etc.) la executarea lucrărilor respective (care se includ în articolele "Costuri directe privind retribuirea muncii", "Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală", "Servicii" etc.);

- în zootehnie – costul preparatelor biologice, medicamentelor, substanţelor dezinfectante.

Nu se includ în articolul dat alte costuri aferente dezinfectării grajdurilor, profilaxiei şi tratamentului animalelor şi păsărilor care se reflectă în articolele "Costuri directe privind retribuirea muncii", "Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală", "Servicii" la executarea lucrărilor respective;

d) furaje – costul furajelor din producţie proprie, şi a celor procurate (în apicultură – mierea, zahărul), utilizate pentru hrănirea vitelor, păsărilor şi albinelor. Furajele din producţie proprie consumate în perioada de gestiune se evaluează la cost planificat cu ajustarea acestuia la data raportării la cel efectiv, iar furajele trecute din perioada de gestiune precedentă – la cost efectiv.

Nu se includ în articolul dat costurile aferente transportului furajelor din locurile păstrării permanente, la fermă pentru utilizare. Acestea se atribuie la costurile aferente întreţinerii tipului (grupului) respectiv de animale şi se reflectă în articolele "Costuri directe privind retribuirea muncii", "Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală", "Servicii" etc.;

e) alte costuri de materiale – costul materialului de legat în vii, costul aşternutului pentru animale, valoarea şi uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată (încălţămintei şi îmbrăcămintei speciale) în cazul cînd acestea pot fi raportate direct la costurile aferente întreţinerii livezilor, viilor sau a unor tipuri (grupuri) de animale, păsări, precum şi alte costuri de materiale neincluse în articolele precedente.

2. În articolul "Costuri directe privind retribuirea muncii" se reflectă costurile directe privind retribuţiile de bază şi suplimentare ale muncitorilor de producţie încadraţi în lucrările executate manual, cu caii, cu tractorul pe obiecte concrete de evidenţă a costurilor în fitotehnie, inclusiv pregătirea solului pentru semănat, prelucrarea şi recoltarea, lucrările de transport; ale mulgătoarelor, operatorilor mulsului mecanizat, îngrijitorilor de vite, brigadierilor, îngrijitoarelor de viţei, îngrijitorilor de porci, ciobanilor, îngrijitoarelor de păsări etc. care execută operaţii tehnologice în zootehnie la îngrijirea tipului (grupului) respectiv de animale sau păsări, familiilor de albine, precum şi la însămînţarea artificială a animalelor. În articolul dat se includ retribuţiile de salarii tarifare, salariilor funcţiei, pentru lucrările executate efectiv şi premiile, inclusiv plata în natură cu produse pentru rezultatele anuale ale activităţii; adaosurile la salariile tarifare şi a funcţiei pentru măiestria profesională; adaosurile şi suplimentele pentru munca prestată noaptea; plata pentru munca suplimentară; adaosurile şi suplimentele pentru cumul de profesii, pentru munca prestată în condiţii grele, nocive şi foarte nocive etc.; plăţile pentru lucrările executate de către lucrătorii angajaţi temporar în bază de contract; alte tipuri de plăţi.

3. În articolul "Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală" se includ contribuţiile de asigurările sociale de stat şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală calculate în modul stabilit de legislaţie.

4. În articolul "Servicii" se include costul serviciilor transportului auto, transportului cu tracţiune animală, lucrărilor de transport executate de tractoare, aprovizionării cu

energie electrică, apă şi gaze, instalaţiilor frigorifice, prestate pentru necesităţile de producţie ale fitotehniei şi zootehniei atît de activităţile auxiliare proprii ale entităţii, cît şi de către terţi. În acest articol de asemenea se includ costurile serviciilor agrochimice, de mecanizare, ameliorare, introducere a îngrăşămintelor, de protecţie chimică şi biologică a plantelor şi animalelor care sînt prestate de către terţi. Serviciile proprii ce ţin de introducerea îngrăşămintelor şi protecţia plantelor se reflectă fără costul îngrăşămintelor şi substanţelor chimice toxice, care se include în articolul "Mijloace de protecţie a plantelor şi animalelor" (art.1 c) din prezenta anexă).

5. În articolul "Întreţinerea mijloacelor fixe" se reflectă costurile aferente întreţinerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit la producerea produselor în fitotehnie şi zootehnie, cum ar fi:

- costurile privind retribuirea muncii lucrătorilor care îngrijesc mijloacele fixe (cu excepţia tractorişti-maşinişti încadraţi în procesele tehnologice de producere a produselor agricole);
- contribuţiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii şi primele obligatorii de asistenţă medicală;
- valoarea lubrifianţilor şi carburanţilor, şi a altor tipuri de energie utilizate la întreţinerea mijloacelor fixe, inclusiv la executarea lucrărilor agricole şi altor lucrări, la deplasarea tractoarelor de pe un sector pe altul;
- sumele amortizării mijloacelor fixe raportate nemijlocit la cultura sau tipul de animale, respectiv;
- costurile aferente întreţinerii tehnicii, reparaţiei şi rodajului după reparaţia tractoarelor, maşinilor, utilajului şi altor obiecte, dacă acestea nu sînt capitalizate conform regulilor generale stabilite în SNC "Imobilizări necorporale şi corporale", valoarea peliculei utilizate pentru reparaţia serelor şi răsadniţelor, costurile aferente înlocuirii şi reparaţiei şenilelor.

În fitotehnie costurile aferente întreţinerii mijloacelor fixe şi plata pentru arendă, locaţiune se includ în costurile aferente cultivării unor culturi (grupuri de culturi) distincte.

Costurile aferente întreţinerii parcului de maşini şi tractoare, combinelor autopropulsate, agregatelor, altor maşini şi unelte agricole se reflectă în prealabil în componenţa costurilor activităţilor auxiliare. Pentru toate tipurile de mijloace fixe (clădiri, construcţii speciale, maşini, utilaje, instalaţii de transmisie etc.) utilizate în fitotehnie, costurile aferente întreţinerii acestora pe parcursul perioadei de gestiune se contabilizează separat, cu evidenţierea în componenţa acestora a amortizării, costurilor pentru reparaţii şi costurile de exploatare, iar la data raportării se repartizează în modul stabilit de entitate în politicile contabile.

În zootehnie în acest articol se contabilizează amortizarea şi costurile de reparaţie a mijloacelor fixe, plăţile de arendă, locaţiune, precum şi costul efectiv al lubrifianţilor şi carburanţilor pentru funcţionarea tractoarelor şi altor mijloace tehnice care deservesc procesele tehnologice ale acestui sector. Dacă nu pot fi incluse direct în costul obiectelor de evidenţă a fiecărui grup (tip) de animale, costurile respective se repartizează proporţional cu suprafaţa încăperilor ocupate de fiecare grup de animale (păsări).

6. În articolul "Costurile indirecte de producţie" se reflectă cota-parte a costurilor indirecte de producţie repartizată şi raportată la obiectele de evidenţă a costurilor.

7. În articolul "Alte costuri" se contabilizează costurile aferente producerii produselor care nu au fost reflectate în articolele precedente:

- primele de asigurare a semănăturilor, viilor, livezilor, animalelor, încăperilor pentru vite şi a altor obiecte de mijloace fixe din fitotehnie şi zootehnie;
- costurile aferente îngrădirii fermelor, construcţiei punctelor sanitare de dezinfecţie şi profilaxie, construcţiei şi întreţinerii ţarcurilor de vară pentru animale –

şoproanelor, ocoalelor cu caracter necapital (cota-parte a cheltuielilor anticipate curente sau pe termen lung cu raportarea ulterioară la costurile în zootehnie în termen de 3-4 ani în părţi egale) în mod uniform stabilit de entitate;

- costurile aferente lucrărilor de reglare ce ţin de atingerea nivelului stabilit al capacităţilor noi de producţie ale fabricilor avicole, combinatelor de sere, complexelor de creştere a animalelor etc. care urmează a fi puse în funcţiune. Costurile în cauză de asemenea se contabilizează anterior în componenţa cheltuielilor anticipate şi se includ în costurile aferente fitotehniei şi zootehniei, ţinînd cont de termenul nivelului atins al capacităţilor de producţie efectiv de entitate.

[Anexa 4 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Anexa 5

Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităţilor auxiliare

Costurile activităţilor auxiliare includ următoarele articole:

1. Costuri de materiale directe – costul materialelor auxiliare, carburanţilor şi lubrifianţilor, pieselor de schimb pentru reparaţia mijloacelor fixe, materialelor de construcţie şi altor materiale.

2. Costuri directe privind retribuirea muncii – toate tipurile retribuţiilor de bază şi suplimentare a angajaţilor care sînt calculate în baza tarifelor, volumului de lucrări executate şi ale funcţiei, stabilite pentru toţi angajaţii care participă nemijlocit la procesele tehnologice de producţie al activităţilor auxiliare, prestare de servicii.

Din această categorie de angajaţi fac parte reglorii, lăcătuşii, strungarii – în atelierele de reparaţii; şoferii – în transportul auto; inginerii, montorii, lăcătuşii-montori – în subdiviziunile de aprovizionare cu energie electrică, apă, aburi etc.; îngrijitorii de cai în transportul cu tracţiune animală; mecanizatorii care execută lucrări de transport (cu excepţia lucrărilor de cultivare a culturilor agricole) – în parcul de maşini şi tractoare.

3. Contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală – contribuţiile de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală calculate în modul stabilit de legislaţie.

4. Servicii – costul energiei electrice, apei, aburilor şi căldurii consumate, serviciilor de transport şi de altă natură utilizate în activităţile auxiliare.

5. Întreţinerea mijloacelor fixe – costurile aferente întreţinerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit în activităţile auxiliare:

- costurile privind retribuirea muncii personalului care se ocupă cu întreţinerea mijloacele fixe;
- contribuţiile de asigurările sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
- valoarea lubrifianţilor şi carburanţilor consumaţi;
- amortizarea mijloacelor fixe a anumitor tipuri de activităţi auxiliare;
- leasingul (arenda) mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în SNC "Contracte de leasing";
- costurile de reparaţie a mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în SNC "Imobilizări necorporale şi corporale".

6. Costuri indirecte de producţie – cota-parte a costurilor indirecte de producţie repartizate ale activităţilor auxiliare.

7. Alte costuri – primele de asigurare a mijloacelor fixe ale activităţilor auxiliare, costurile serviciilor de spălat a automobilelor pentru transportul auto etc.

[Anexa 5 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Anexa 6

Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producţie în activităţile de bază

Costurile indirecte de producţie ale activităţilor de bază (fitotehnie şi zootehnie) includ următoarele articole:

1. Costuri privind întreţinerea personalului de conducere şi a altui personal – retribuţiile (de bază şi suplimentare) în formă naturală şi bănească, contribuţiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale personalului de conducere şi altui personal ale subdiviziunilor:

- în fitotehnie – agronomi, brigadieri, socotitori, paznici de cîmpuri etc.;
- în zootehnie – zootehnicieni, medici veterinari, şefi de ferme şi ale altui personal din brigăzi, ferme şi alte subdiviziuni (socotitori, operatori la punctele de alimentare cu combustibil, hidrotehnicieni, laboranţi la punctele veterinare, paznici în zootehnie etc.);

În acest articol se înregistrează, de asemenea, costurile aferente întreţinerii mijloacelor de comunicaţii şi altor mijloace tehnice de comandă, tehnicii de calcul utilizate în subdiviziuni, valoarea şi uzura obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, a altor valori materiale utilizate de personalul de conducere şi alt personal; costurile de delegare în interes de serviciu ale personalului de conducere şi a altui personal.

2. Costuri privind întreţinerea mijloacelor fixe – amortizarea mijloacelor fixe cu destinaţie generală a secţiilor şi sectoarelor (clădirilor, construcţiilor speciale, inventarului, agrocabinetelor, laboratoarelor pentru controlul seminţelor, laboratoarelor agrochimice, spitalelor veterinare, farmaciilor veterinare, instalaţiilor sanitaro-veterinare); costurile aferente reparaţiei conform regulilor generale stabilite în SNC "Imobilizări necorporale şi corporale", exploatării şi întreţinerii mijloacelor fixe similare; plata pentru leasingul (arenda) obiectelor cu destinaţie generală a brigăzii, fermei şi sectorului conform regulilor generale stabilite în SNC "Contracte de leasing".

3. Costuri privind asigurarea condiţiilor favorabile de muncă, protecţia muncii şi tehnica securităţii – costurile aferente instalării şi întreţinerii îngrăditurilor pentru maşini, utilaje, agregate, instalaţii de ventilare, semnalizări, spălătorii, duşuri; valoarea îmbrăcămintei şi încălţămintei speciale, ochelarilor şi mănuşilor de protecţie şi altor mijloace de protecţie individuală eliberate lucrătorilor; costurile aferente procurării pancartelor şi îndrumarelor referitoare la protecţia muncii; costul hranei speciale eliberate lucrătorilor; costurile aferente asigurării securităţii antiincendiare a subdiviziunilor etc.

4. Alte costuri – valoarea şi suma uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată; primele de asigurare a bunurilor cu destinaţie generală de sector, brigadă şi fermă; costurile aferente transportului tur-retur a lucrătorilor la locul de muncă; transportului de produse petroliere şi a apei pentru tractoare, combine; costurile aferente efectuării acţiunilor cu caracter necapital ce ţin de combaterea eroziunii solului; amortizarea imobilizărilor necorporale cu destinaţie generală de brigada (fermă); costurile aferente amenajării cimitirelor de animale şi efectuării altor măsuri de carantină; costul serviciilor activităţilor auxiliare; plăţile de numerar pentru inovaţii şi propuneri de perfecţionare tehnică; costurile aferente întreţinerii şi exploatării mijloacelor cu destinaţie de ocrotire a naturii etc.

Anexa 7

Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte
de producţie a activităţilor auxiliare

Costurile indirecte de producţie ale activităţilor auxiliare în funcţie de tipul acestora includ:

1. atelierele de reparaţie:

- retribuţiile şefului de atelier, inginerului-controlor, magazionerului şi altor angajaţi care execută lucrări de organizare, aprovizionare şi gestionare a atelierului, precum şi contribuţiile respective de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
- costul încălzirii, iluminatului, salubrizării încăperilor;
- amortizarea clădirilor şi utilajului atelierelor;
- costul privind exploatarea duşurilor (costul materialelor tehnico-sanitare şi detergenţilor, costurile energiei ce ţine de aducerea şi încălzirea apei);
- costul privind aprovizionarea cu apă, instalarea îngrăditurilor şi ventilaţia (cu excepţia celor cu caracter capital);
- costul informaţiei vizuale referitoare la protecţia muncii şi tehnica securităţii;
- amortizarea şi reparaţia clădirilor şi utilajelor atelierelor;
- leasingul (arenda) mijloacelor fixe ce deservesc subdiviziunile de producţie;
- asigurarea mijloacelor fixe;

2. transportul auto:

- retribuirea muncii şefului garajului, dispecerului, contabilului, paznicilor, precum şi contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
- costurile privind întreţinerea garajelor: reparaţia, iluminarea, amortizarea etc.;
- alte costuri care nu pot fi raportate la obiectele concrete de evidenţă a costurilor în transportul auto;

3. parcul de maşini şi tractoare:

- retribuţiile inginerilor pentru exploatarea tractoarelor, combinelor şi altor maşini, brigadierilor, paznicilor precum şi contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
- costurile privind tehnica securităţi şi protecţiei muncii;
- amortizarea, reparaţia şi întreţinerea cantonamentelor de cîmp etc.

Anexa 8

Nomenclatorul lucrărilor privind calcularea costului
produselor agricole şi activelor biologice adiţionale

Pentru calcularea costului produselor agricole şi activelor biologice adiţionale entitatea efectuează următoarele lucrări:

1) repartizarea după destinaţie a costurilor aferente întreţinerii parcului de maşini şi tractoare;

2) repartizarea costurilor indirecte de producţie ale activităţilor de bază şi auxiliare;

3) atribuirea la costurile perioadei de gestiune a cotei-părţi respective a cheltuielilor anticipate curente;

4) calcularea costului efectiv al produselor (serviciilor) activităţilor auxiliare şi repartizarea acestora pe obiectele de evidenţă a costurilor activităţilor de bază cu decontarea ulterioară a abaterilor costului efectiv de la cel planificat;

5) repartizarea pe obiecte separate de evidenţă a costurilor activităţilor de bază şi repartizarea pe articole a costurilor privind executarea lucrărilor: aratul, boronitul, introducerea îngrăşămintelor minerale şi organice etc.;

6) decontarea (integrală sau parţială) la cheltuieli curente a costurilor aferente semănăturilor şi roadei nimicite din cauza evenimentelor excepţionale;

7) determinarea costului efectiv al produselor în fitotehnie, ţinînd cont de particularităţile tehnologice şi destinaţia de creştere a culturilor respective, existenţa produselor principale (conjugate şi secundare), producţiei în curs de execuţie cu calcularea abaterilor costului efectiv de la cel planificat şi decontarea lor în funcţie de destinaţia de utilizare a produselor;

8) repartizarea costurilor aferente întreţinerii secţiilor (bucătăriilor) de preparare a furajelor în zootehnie;

9) stabilirea costurilor planificate aferente evacuării şi depozitării gunoiului de grajd în zootehnie;

10) determinarea costurilor care nu au generat producţie animalieră şi/sau active biologice adiţionale, din cauza evenimentelor excepţionale (epizootie, febră şi alte boli);

11) ajustarea sumei totale a costurilor de producţie ale perioadei de gestiune cu mărimea modificării soldurilor producţiei în curs de execuţie la începutul şi sfîrşitul acestei perioade pe obiectele respective de evidenţă a costurilor în zootehnie (în cazul cînd există solduri ale producţiei în curs de execuţie):

- în avicultură – cu costurile aferente incubării ouălor puse în incubatoare după prima decadă a lunii decembrie a perioadei de gestiune curente;
- în apicultură – cu costul efectiv al mierii lăsate în stupi pe perioada de iarnă în calitate de hrană;
- în piscicultură – cu costurile aferente creşterii peştilor de vară;

12) calcularea costului efectiv al activelor biologice adiţionale şi al produselor animaliere (metodele aplicate depind de particularităţile tehnologice de creştere a animalelor şi utilizarea nutreţurilor de producţie proprie sau procurate, existenţa produselor conjugate şi secundare);

13) calcularea costului efectiv al greutăţii vii a efectivului de animale;

14) determinarea şi repartizarea după destinaţie a abaterilor costului efectiv al activelor biologice adiţionale, greutăţii vii a animalelor şi produselor animaliere de la costul planificat.

În funcţie de profilul activităţii entităţii, structura acesteia şi tehnologiile aplicate nu toate lucrările preventive pot fi necesare pentru a calcula costul produselor şi al activelor biologice adiţionale.

Anexa 9

Modul de calculare a costului grîului semincer

Date iniţiale. *O entitate în iunie-iulie 201X a înregistrat 10700 q de grîu treierat şi transportat pe făţare. După curăţare, uscare şi sortare s-a obţinut grîu de calitate: superelită – 2000 q, elita – 2500 q, prima reproducţie – 2700 q, alte reproducţii – 3000 q, deşeuri furajere – 260 q cu conţinutul de boabe – 40%, deşeuri neutilizabile şi scăzămînt natural – 240 q. Preţul mediu de vînzare a 1 q de grîu pe categorii de calitate constituie: superelită – 380 lei, elita – 350 lei, prima reproducţie – 300 lei, alte reproducţii – 280 lei. S-a colectat şi s-a scîrtuit 8000 q de paie, normativul costurilor de colectare a paielor constituie 11%. Suma costurilor de creştere, îngrijire şi recoltare a grîului pentru seminţe inclusiv costurile suplimentare de prelucrare primară, constituie 734000 lei.*

Costul producţiei de bază şi secundare aferente grîului semincer se determină astfel:

- suma costurilor aferente paielor – 80740 lei (734000 lei × 11%);
- costul 1 q de paie – 10,09 lei (80740 lei : 8000 q);
- suma costurilor aferente grîului şi deşeurilor furajere – 653260 lei (734000 lei – 80740 lei);
- cantitatea grîului, inclusiv cel din deşeuri furajere – 10304 q [(260 q × 40%) + 2000 q + 2500 q + 2700 q + 3000 q];
- costul 1 q de grîu depersonalizat (fără a lua în considerare calitatea) – 63,40 lei (653260 lei : 10304 q);
- costul 1 q de deşeuri furajere – 25,36 lei (63,40 lei × 40%);
- suma costurilor aferente deşeurilor furajere – 6593,60 lei (25,36 lei × 260 q);
- suma costurilor aferente grîului semincer – 646666,40 lei (653260 lei – 6593,60 lei).

Tabelul 3

Costul grîului semincer pe categorii de calitate

Categoria de calitate	Masa grîului, q	Preţul 1 q, lei	Valoarea grîului, lei	Ponderea fiecărei categorii de calitate, %	Costuri totale, lei	Costul 1 q, lei
1	**2**	**3**	**4 = 2 × 3**	**5***	**6****	**7 = 6 : 2**
Superelită	2000	380	760000	23,13	149574	74,79
Elita	2500	350	875000	26,64	172272	68,91
Prima reproducţie	2700	300	810000	24,66	159468	59,06
Alte reproducţii	3000	280	840000	25,57	165352,40	55,12
Total	**10200**	**x**	**3285000**	**x**	**646666,40**	**x**

* Ponderea din col.5 – se determină prin raportul valorii produselor fiecărei categorii de calitate către valoarea totală a acestor categorii înmulţită cu 100, de exemplu, ponderea grîului superelită constituie 23,13% (760000 lei : 3285000 lei × 100).

** Suma costurilor din col.6 – se determină prin produsul ponderii categoriei respective de calitate şi a sumei totale a costurilor a acestor categorii de calitate. Astfel costurile totale a grîului superelită constituie 149574 lei (23,13% × 646666,40 lei : 100).

Anexa 10

Modul de calculare a costului 1 q de lapte şi al 1 viţel

***Date iniţiale**. O entitate în anul 201X a înregistrat costuri în sumă de 2904500 lei pentru îngrijirea cirezii de bază "Vaci pentru lapte". S-a obţinut 13000 q de lapte şi 450 viţei. Costurile aferente evacuării şi transportării gunoiului de grajd constituie 16200 lei. Conform politicilor contabile ale entităţii costurile aferente laptelui constituie 90%, iar aferente produşilor – 10% din suma totală.*

Costul 1 q de lapte şi al 1 viţel se determină astfel:

- suma costurilor aferente laptelui muls şi produşilor obţinuţi – 2888300 lei (2904500 lei – 16200 lei);

- suma costurilor aferente:

• laptelui – 2599470 lei (2888300 lei × 90%);

• produşilor – 288830 lei (2888300 lei × 10%);

- costul 1 q de lapte – 199,96 lei (2599470 lei : 13000 q);

- costul 1 viţel – 641,84 lei (288830 lei : 450 viţei).

Anexa 11

Modul de calculare a costului 1 q al adaosului greutăţii vii a animalelor tinere

***Date iniţiale**. O entitate în anul 201X a înregistrat costurile de creştere şi îngrijire a animalelor tinere de vite mari cornute în sumă de 7550000 lei. Mişcarea animalelor în perioada de gestiune include:*

- greutatea vie la începutul perioadei de gestiune – 3000 q,

- greutatea vie la finele perioadei de gestiune – 3500 q,

- greutatea vie a animalelor ieşite – 5515 q,

- greutatea animalelor înregistrate la intrări – 410 q,

- greutatea animalelor rebutate din cireada de bază şi trecute la îngrăşat – 2990 q.

S-a înregistrat la intrări 12000 t de gunoi de grajd. Costurile de evacuare şi transportare a gunoiului de grajd – 18000 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea întocmeşte următoarele calcule:

- adaosul global al greutăţii vii – 2615 q (3500 q + 5515 q – 3000 q – 410 q – 2990 q);

- suma costurilor aferente adaosului greutăţii vii – 7532000 lei (7550000 lei – 18000 lei);

- costul 1 q al adaosului greutăţii vii – 2880,31 lei (753200 lei : 2615 q).

INDICAŢII METODICE PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR DE PRODUCŢIE ŞI CALCULAŢIA COSTULUI PRODUSELOR ŞI SERVICIILOR

Introducere

1. Prezentele indicaţii metodice sînt elaborate pornind de la necesitatea stabilirii unor reguli (norme) generale privind contabilizarea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicaţii metodice constă în stabilirea modului de contabilizare a costurilor de producţie şi de calculaţie a costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicaţii metodice sînt aplicabile entităţilor care utilizează standardele naţionale de contabilitate şi desfăşoară activităţi de producţie şi/sau de prestări servicii.

4. Prezentele indicaţii metodice nu reglementează modul de contabilizare a costurilor aferente:

1) stocurilor procurate sau primite de la terţi (SNC "Stocuri");
2) imobilizărilor necorporale şi corporale (SNC "Imobilizări necorporale şi corporale);
3) contractelor de construcţie (SNC "Contracte de construcţii");
4) activelor primite în leasing financiar (SNC "Contracte de leasing");
5) investiţiilor financiare (SNC "Creanţe şi investiţii financiare");
6) activelor cu ciclu lung de producţie (SNC "Costurile îndatorării");

[Subpct.7) abrogat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

8) activelor biologice şi produselor agricole (SNC "Particularităţile contabilităţii în agricultură").

Definiţii

5. În prezentele indicaţii metodice noţiunile utilizate semnifică:

Activităţi de bază – activităţi legate de fabricaţia produselor şi/sau de prestarea serviciilor ce constituie scopul activităţii entităţii.

Activităţi auxiliare – activităţi de deservire a activităţilor de bază ale entităţii (de exemplu, fabricaţia ambalajului şi instrumentelor, deservirea cu transport, furnizarea diferitelor tipuri de energie, reparaţia mijloacelor fixe).

Calculaţia costului – totalitatea procedeelor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Costuri de producţie – resurse exprimate valoric şi consumate pentru fabricaţia produselor/prestarea serviciilor.

Costuri directe – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculaţie în mod direct fără calcule intermediare.

Costuri repartizabile – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculaţie, doar după calcule intermediare de repartizare.

Costuri indirecte de producţie – costuri legate de gestiunea şi deservirea subdiviziunilor de producţie ale entităţii.

Obiect de calculaţie – produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pentru care se calculează costul.

Obiect de evidenţă a costurilor – loc (centru) de apariţie a costurilor (de exemplu, activitate, secţie, sector, fază), produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pe care se ţine contabilitatea costurilor de producţie.

Perioadă de calculaţie – perioadă pentru care se calculează costul produselor fabricate/serviciilor prestate (de exemplu, lună, trimestru, an).

Proces de producţie – totalitatea operaţiunilor aferente fabricării produselor/prestării serviciilor.

Produse finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producţie şi nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entităţii, au fost supuse probelor tehnice şi recepţiei, sînt integral completate şi pot fi depozitate în vederea vînzării sau livrate direct cumpărătorilor.

Producţia în curs de execuţie – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor tehnice şi recepţiei sau necomplectate în întregime, precum şi costurile aferente serviciilor şi lucrărilor în curs de execuţie.

Produse secundare – bunuri care se obţin în procesul de producţie concomitent cu produsele principale şi au o importanţă secundară şi valoare nesemnificativă faţă de acestea.

Producţii şi unităţi de deservire – subdiviziuni ale entităţii cu destinaţie social-culturală (de exemplu, cantine, cămine, centre de agrement-sport, case de odihnă, instituţii preşcolare).

Semifabricate – bunuri al căror proces de producţie a fost finalizat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secţie (fază de fabricaţie) sau se livrează cumpărătorilor.

Servicii – lucrări executate de către entitate pentru terţi şi/sau subdiviziuni interne (de exemplu, servicii de transport, reparaţie, intermediere, consultanţă, instruire, agrement-sport, telefonie, internet, turism, lucrări de instalare a utilajului).

Reguli generale

6. Entităţile care desfăşoară activităţi de producţie şi/sau de prestări servicii au obligaţia să ţină contabilitatea costurilor de producţie şi să calculeze costul produselor fabricate/serviciilor prestate.

7. Costurile de producţie se recunosc în baza contabilităţii de angajamente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate. În acest scop este necesară contabilizarea separată a:

1) costurilor curente, care cuprind costurile suportate şi recunoscute în perioada curentă (luna, trimestrul, anul) (de exemplu, costul materialelor consumate, salariile calculate muncitorilor de bază, energia electrică consumată);

2) costurilor anticipate, care cuprind costurile efectuate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele viitoare (de exemplu, costurile aferente reparaţiilor mijloacelor fixe, certificărilor, expertizelor, evaluărilor);

3) costurilor preliminate, care cuprind costurile ce urmează a fi suportate în perioadele viitoare, dar se recunosc în perioada curentă (de exemplu, provizioanele privind concediile de odihnă ale muncitorilor de bază).

8. Costurile de producţie se evaluează la valoarea contabilă a stocurilor consumate, suma retribuţiilor efectiv calculate personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricaţie a produselor/prestare a serviciilor, suma contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii şi primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală aferente retribuţiilor calculate, suma amortizării activelor imobilizate cu destinaţie de producţie, valoarea serviciilor procurate de la terţi etc.

9. Contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor fabricate/serviciilor prestate se delimitează pe perioade de calculaţie.

10. Contabilitatea costurilor de producţie se ţine separat pe activităţile de bază şi auxiliare. Conform politicilor contabile, în cadrul activităţilor de bază şi auxiliare contabilitatea costurilor de producţie poate fi ţinută pe subdiviziuni (de exemplu, secţii, ateliere, linii), tipuri de produse/servicii şi alte direcţii stabilite de entitate.

11. Costurile produselor finite şi serviciilor se delimitează de costurile producţiei/serviciilor în curs de execuţie.

12. Contabilitatea costurilor de producţie se ţine pe articole de costuri care cuprind:

1) costuri materiale directe şi repartizabile;

2) costuri cu personalul directe şi repartizabile;

3) costuri indirecte de producţie.

13. Entitatea poate modifica nomenclatorul articolelor de costuri prevăzut în pct.12 din prezentele indicaţii metodice în funcţie de particularităţile organizaţional-tehnologice, necesităţile informaţionale, precum şi de semnificaţia anumitor tipuri de costuri (de exemplu, în ramura extractivă poate fi prevăzut un articol suplimentar de costuri – amortizarea resurselor minerale, în industria energetică – amortizarea mijloacelor fixe).

14. Nomenclatorul, componenţa şi modul de contabilizare a costurilor de producţie, obiectele de evidenţă a costurilor şi de calculaţie, perioada şi metodele de

calculaţie a costului produselor fabricate/serviciilor prestate se stabilesc în politicile contabile ale entităţii.

15. În baza prezentelor indicaţii metodice pot fi elaborate şi aprobate în modul stabilit de legislaţie indicaţii metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor fabricate şi serviciilor prestate în diferite ramuri/sectoare ale economie naţionale ţinînd cont de particularităţile acestora.

16. În conformitate cu politicile contabile ale entităţii, contabilitatea costurilor de producţie poate fi ţinută:

1) cu aplicarea conturilor de gestiune;

2) fără aplicarea conturilor de gestiune.

Modul de contabilizare a costurilor de producţie se alege de către fiecare entitate de sine stătător în funcţie de mărimea, particularităţile organizaţional-tehnologice şi necesităţile informaţional-decizionale ale acesteia.

Contabilitatea costurilor de producţie cu aplicarea conturilor de gestiune

17. Contabilitatea costurilor de producţie cu aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităţilor care confecţionează diferite tipuri de produse şi/sau prestează diferite tipuri de servicii. În cazul aplicării conturilor de gestiune costurile de producţie se contabilizează în modul prevăzut în pct.18–46 din prezentele indicaţii metodice.

Costuri de producţie ale activităţilor de bază

18. Costurile de producţie ale activităţilor de bază reprezintă costurile ce ţin de fabricaţia produselor şi/sau prestarea serviciilor ce constituie scopul activităţii entităţii.

Costuri materiale directe şi repartizabile

19. Costurile materiale reprezintă valoarea contabilă a stocurilor sau altor resurse materiale utilizate nemijlocit la fabricaţia produselor/prestarea serviciilor. În funcţie de modul de includere în costul produselor fabricate/serviciilor prestate, costurile materiale se divizează în:

1) costuri materiale directe – sînt legate de fabricaţia unui tip de produs sau de prestarea unui tip de serviciu şi pot fi identificate uşor şi exact pe obiecte de evidenţă a costurilor şi de calculaţie nemijlocit prin observare şi măsurare;

2) costuri materiale repartizabile – sînt legate de fabricaţia produselor cuplate şi pot fi atribuite obiectelor de calculaţie prin repartizare.

20. Costurile materiale directe şi repartizabile aferente fabricaţiei produselor includ costurile privind:

1) materiile prime şi materialele, care constituie baza produselor sau o componentă indispensabilă la fabricaţia acestora;

2) articolele accesorii (piesele de completare) şi semifabricatele supuse asamblării sau prelucrării suplimentare la entitatea respectivă;

3) serviciile cu caracter de producţie prestate de terţi (de exemplu, privind executarea unor operaţii distincte pentru fabricaţia produselor, prelucrarea materiilor prime şi materialelor);

4) combustibilul de toate tipurile, consumat în scopuri tehnologice;

5) energia de toate tipurile (de exemplu, energia electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa), consumată în scopuri tehnologice;

6) ambalajul şi materialele de ambalat consumate în subdiviziunile de producţie;

7) alte costuri materiale directe şi repartizabile aferente fabricaţiei produselor.

21. Costurile materiale directe şi repartizabile aferente prestării serviciilor includ costurile privind:

1) materialele, care constituie o componentă indispensabilă la prestarea serviciilor;

2) piesele de schimb consumate în scopuri tehnologice;

3) serviciile cu caracter de producţie prestate de terţi (de exemplu, privind executarea unor operaţii distincte pentru prestarea serviciilor);

4) combustibilul de toate tipurile, carburanţii şi lubrifianţii consumaţi în scopuri tehnologice;

5) energia de toate tipurile (de exemplu, energia electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa), consumată în scopuri tehnologice;

6) alte costuri materiale directe şi repartizabile aferente prestării serviciilor.

22. Conform politicilor contabile ale entităţii, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operaţiuni separate de ieşire a stocurilor în conformitate cu SNC "Stocuri". În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

23. Costurile materiale directe şi repartizabile aferente activităţilor de bază se contabilizează separat pe obiecte de evidenţă şi de calculaţie a costurilor. Aceste costuri se recunosc în perioada utilizării efective a stocurilor sau altor resurse materiale în procesul de fabricaţie a produselor şi/sau de prestare a serviciilor şi se înregistrează ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a stocurilor sau majorare a datoriilor curente. Stocurile consumate se evaluează în conformitate cu SNC "Stocuri".

24. Costurile materiale repartizabile apar la prelucrarea complexă a materialelor, în cazul în care dintr-un tip de material se fabrică concomitent mai multe tipuri de produse cuplate (de exemplu, la producerea smîntînii din lapte integral se obţine simultan şi lapte degresat). Aceste costuri se atribuie produselor cuplate proporţional normelor de consum a materialelor, volumului produselor fabricate (în expresie cantitativă sau convenţional-cantitativă) sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entităţii.

***Exemplul 1**. În septembrie 201X prin prelucrarea complexă a materialului "X" au fost obţinute concomitent 300 unităţi de produs "A" şi 200 kg de produs "B". În acest scop s-a consumat 5824 kg de material "X" costul unitar al căruia constituie 150 lei.*

Conform politicilor contabile ale entităţii, costurile de producţie se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, costurile materiale repartizabile se atribuie pe tipuri de produse cuplate proporţional consumului normativ al materialelor. Norma de consum a materialului "X" pentru o unitate a produsului "A" constituie 8 kg, iar pentru o unitate a produsului "B" – 14 kg.

În baza datelor din exemplu, costurile materiale repartizabile totale constituie 873600 lei (5824 kg × 150 lei) şi se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea costurilor materiale pe tipuri de produse proporţional consumului normativ al materialelor

Tipuri de produse	Unitatea de măsură	Volumul efectiv de producţie	Norma de consum, kg	Consumul normativ de material, kg	Coeficient de repartizare	Consumul efectiv de material, kg	Costurile materiale repartizabile, lei
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6 = ∑7 : ∑5**	**7 = 5 × 6**	**8**
"A"	buc.	300	8	2400	1,12	2688	403200
"B"	kg	200	14	2800	1,12	3136	470400
Total	–	–	–	**5200**		**5824**	**873600**

Potrivit calculelor din tabelul 1, costurile materiale repartizabile suportate în septembrie 201X se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază în sumă de 403200 lei pentru produsul "A" şi 470400 lei pentru produsul "B" concomitent cu diminuarea stocurilor în sumă de 873600 lei.

25. Produsele secundare obţinute în procesul de producţie se evaluează conform SNC "Stocuri" la valoarea realizabilă netă. Valoarea produselor secundare se deduce din costul produsului principal sau al produselor cuplate şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază. În cazul fabricaţiei produselor cuplate, valoarea realizabilă netă a produselor secundare se repartizează între cele cuplate proporţional cantităţii, valorii materialului iniţial consumat sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entităţii.

Exemplul 2. *Utilizînd datele din exemplul 1, să admitem că entitatea în septembrie 201X în procesul prelucrării materialului "X" a obţinut suplimentar şi produsul secundar "C" în cantitate de 364 kg. Valoarea realizabilă netă a unei unităţi de produs "C" constituie 40 lei. Conform politicilor contabile ale entităţii valoarea produsului secundar se repartizează între produsele cuplate proporţional cantităţii efective a materialului consumat.*

În baza datelor din exemplu, valoarea realizabilă netă a produsului secundar constituie 14560 lei (364 kg × 40 lei) şi se atribuie tipurilor de produse cuplate conform calculului prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea valorii produsului secundar pe tipuri de produse cuplate proporţional cantităţii materialului iniţial consumat

Tipuri de produse	Consumul efectiv de material, kg	Coeficient de repartizare	Valoarea produsului secundar, lei
1	**2**	**3 = ∑4 : ∑2**	**4**
"A"	2688	2,5	6720
"B"	3136	2,5	7840
Total	**5824**		**14560**

Potrivit calculelor din tabelul 2, produsul secundar obţinut de entitate în septembrie 201X se contabilizează ca majorare a stocurilor în sumă de 14560 lei concomitent cu diminuarea costurilor activităţilor de bază în sumă de 6720 lei pentru produsul "A" şi 7840 lei pentru produsul "B".

26. Deşeurile recuperabile obţinute în procesul de producţie se evaluează conform SNC "Stocuri" la valoarea justă. Valoarea deşeurilor recuperabile se deduce din costul produsului principal sau costul produselor cuplate şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază. În cazul fabricaţiei produselor cuplate, valoarea justă a deşeurilor recuperabile se repartizează între tipurile de produse cuplate proporţional normelor deşeurilor sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entităţii.

27. Consumul energiei de toate tipurile (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei) în scopuri tehnologice se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi majorare a datoriilor curente sau diminuare a costurilor activităţilor auxiliare. Dacă consumurile energiei nu pot fi identificate distinct pe obiecte de calculaţie, ele se repartizează proporţional normelor de consum a energiei, capacităţii de consum şi numărului de maşini-ore lucrate sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entităţii.

28. Serviciile cu caracter de producţie primite de la terţi în procesul fabricaţiei produselor şi prestării serviciilor se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităţilor de bază şi datoriilor curente.

Costuri cu personalul directe şi repartizabile

29. Costurile cu personalul directe şi repartizabile reprezintă remuneraţiile, contribuţiile şi alte plăţi aferente personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricaţie a produselor şi/sau de prestare a serviciilor. Aceste costuri includ:

1) retribuţiile pentru munca prestată, timpul efectiv lucrat, calculate potrivit formelor şi sistemelor de retribuire a muncii aplicate de entitate;

2) sporurile şi adaosurile la salarii, calculate personalului;

3) premiile calculate pentru rezultatele obţinute;

4) remunerarea concediilor de odihnă anuale şi suplimentare a personalului încadrat în procesul de fabricaţie a produselor/de prestare a serviciilor sau provizioanele constituie în aceste scopuri, plata orelor cu înlesniri pentru adolescenţi, pentru îndeplinirea atribuţiilor de stat şi alte plăţi obligatorii în conformitate cu legislaţia în vigoare;

5) alte retribuţii personalului încadrat nemijlocit în procesul de producţie a produselor şi/sau de prestare a serviciilor;

6) contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală aferente retribuţiilor personalului încadrat nemijlocit în fabricaţia produselor şi/sau prestarea serviciilor.

30. Costurile cu personalul directe şi repartizabile se recunosc în perioada calculării acestora şi se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităţilor de bază şi datoriilor curente.

31. Costurile cu personalul directe (de exemplu, retribuţiile muncitorilor de bază calculate conform sistemului de salarizare în acord) se includ direct în costul produselor/serviciilor distincte.

32. Costurile cu personalul repartizabile se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporţional salariilor tarifare (normative), retribuţiilor calculate în acord sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entităţii.

Exemplul 3. *În mai 201X muncitorilor unei secţii de bază a entităţii s-au calculat salariile conform sistemului de salarizare:*

- în acord, în suma de 86300 lei pentru fabricaţia produsului "A" şi 52700 lei pentru fabricaţia produsului "B";

- în regie în suma de 48650 lei pentru fabricaţia produsului "A" şi "B".

Conform politicilor contabile ale entităţii, costurile de producţie se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, salariile muncitorilor de bază calculate în regie se repartizează pe obiecte de calculaţie proporţional salariilor calculate în acord.

În baza datelor din exemplu, salariile muncitorilor de bază se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Repartizarea salariilor muncitorilor de bază pe tipuri de produse

Tipuri de produse	**Salarii calculate în acord, lei**	**Coeficient de repartizare**	**Salarii calculate în regie, lei**	**Total salariile muncitorilor de bază, lei**
1	**2**	**3 = ∑4 : ∑2**	**4 = 2 × 3**	**5 = 2 + 4**
"A"	86300	0,35	30205	116505

"B"	52700	0,35	18445	71145
Total	**139000**		**48650**	**187650**

Potrivit calculelor din tabelul 3, costurile privind salariile muncitorilor de bază se contabilizează ca majorare a costurilor activităţilor de bază în sumă de 116505 lei pentru produsul "A" şi 71145 lei pentru produsul "B" concomitent cu majorarea datoriilor curente în sumă de 187650 lei.

33. Contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorului se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporţional retribuţiilor personalului încadrat nemijlocit în producerea produselor şi/sau prestarea serviciilor. Aceste contribuţii şi prime se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităţilor de bază şi datoriilor curente.

Costuri indirecte de producţie

34. Costurile indirecte de producţie includ:

1) amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale cu destinaţie de producţie;

2) costurile de întreţinere, deservire şi reparaţie a imobilizărilor corporale cu destinaţie de producţie;

3) plata pentru leasingul operaţional (arendă, locaţiune) al activelor cu destinaţie de producţie;

4) retribuţiile calculate şi contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale personalului administrativ şi de deservire a subdiviziunilor de producţie ale entităţii;

5) costurile aferente perfecţionării tehnologiilor, organizării producţiei, îmbunătăţirii calităţii produselor/serviciilor;

6) costul (uzura) obiectelor de mică valoare şi scurtă durată utilizate în subdiviziunile de producţie ale entităţii;

7) costurile de asigurare a tehnicii securităţii şi sănătăţii în muncă, precum şi a condiţiilor normale de lucru în subdiviziunile de producţie ale entităţii;

8) costurile serviciilor de pază a subdiviziunilor de producţie ale entităţii;

9) costurile de delegare în scopuri de producţie a lucrătorilor încadraţi în procesul fabricaţiei produselor/prestării serviciilor;

10) costurile serviciilor activităţilor auxiliare aferente fabricaţiei produselor/prestării serviciilor (de exemplu, energiei electrice şi termice de producţie proprie);

11) alte costuri indirecte legate de gestiunea şi deservirea subdiviziunilor de producţie.

35. Costurile indirecte de producţie se contabilizează separat de costurile activităţilor de bază şi auxiliare şi se înregistrează ca majorare a costurilor indirecte de producţie şi majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităţilor auxiliare etc.

36. Costurile indirecte de producţie se repartizează în conformitate cu SNC "Stocuri" şi se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităţilor de bază şi auxiliare şi diminuare a costurilor indirecte de producţie.

Particularităţile contabilităţii costurilor de producţie ale activităţilor auxiliare

37. Costurile de producţie ale activităţilor auxiliare reprezintă costurile legate de:

1) producerea ambalajelor;

2) furnizarea diferitor tipuri de energie (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei);

3) deservirea cu transport;

4) reparaţia mijloacelor fixe;

5) fabricaţia instrumentelor, echipamentelor speciale, pieselor de schimb etc.;

6) fabricaţia altor produse sau prestarea altor servicii cu caracter auxiliar pentru necesităţile interne ale entităţii şi/sau destinate livrării terţilor.

38. Costurile materiale, cu personalul şi indirecte de producţie ale activităţilor auxiliare se contabilizează în conformitate cu pct.19-36 din prezentele indicaţii metodice. Aceste costuri se înregistrează ca majorare a costurilor activităţilor auxiliare şi majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale, uzurii obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, diminuare a stocurilor etc.

39. Dacă în cadrul unei activităţi auxiliare se prestează un tip de servicii (se fabrică un tip de produse), toate costurile aferente se contabilizează ca directe. În caz contrar, se evidenţiază în mod separat costurile directe şi repartizabile ale activităţii auxiliare şi costurile indirecte aferente deservirii şi gestiunii activităţii auxiliare.

40. Serviciile prestate şi produsele transmise reciproc între subdiviziunile (secţiile) auxiliare ale entităţii se evaluează la cost normativ (planificat) sau în alt mod stabilit în politicile contabile ale entităţii. Costul acestor servicii/produse se contabilizează ca majorare a costurilor unui tip şi diminuare a costurilor altui tip de activităţi auxiliare.

41. Serviciile/produsele subdiviziunilor auxiliare, cu excepţia serviciilor/produselor reciproce, se evaluează la cost efectiv care se determină prin relaţia:

$$\text{Cost efectiv unitar al serviciului/produsului activităţii auxiliare} = \frac{\text{Costuri de producţie, cu excepţia costului serviciilor/ produselor reciproc primite} + \text{Costul serviciilor/ produselor reciproc primite} - \text{Costul serviciului/ produsului reciproc prestat/ transmis}}{\text{Cantitatea totală a serviciului/ produsului activităţii auxiliare} - \text{Cantitatea serviciului/ produsului reciproc prestat/ transmis}}$$

42. Costul serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare, cu excepţia serviciilor/produselor reciproce, se contabilizează ca diminuare a costurilor activităţilor auxiliare concomitent cu majorarea:

1) activelor – la includerea costului serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare în costul de intrare a imobilizărilor corporale, la reparaţia (modernizarea) imobilizărilor corporale cu respectarea condiţiilor de capitalizare conform SNC "Imobilizări necorporale şi corporale", la fabricaţia activelor în subdiviziunile auxiliare;

2) costurilor activităţilor de bază – la prestarea/transmiterea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare către subdiviziunile activităţilor de bază;

3) cheltuielilor curente – la livrarea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare la terţi, în scopuri de distribuire, administrative sau de ieşire a activelor imobilizate şi circulante etc.

Exemplul 4. *O entitate dispune de o secţie de transport şi o cazangerie care prestează servicii secţiilor de bază, oficiului entităţii, terţilor şi reciproc una la alta. Conform politicilor contabile ale entităţii, costurile de producţie se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, livrările reciproce dintre secţiile auxiliare se evaluează la cost planificat. Pentru septembrie 201X costul planificat al serviciilor prestate de secţia de transport constituie 4,3 lei pe t/km, iar costul planificat al aburilor produşi de cazangerie – 1,1 lei/m^3.*

În septembrie 201X secţia de transport a prestat servicii în volum de 10920 t/km, inclusiv 6500 t/km pentru secţiile de bază, 2620 t/km – pentru oficiul entităţii, 340 t/km – pentru cazangerie şi 1460 t/km – pentru terţi. În această lună secţia de transport a suportat costuri în sumă de 48438 lei, cu excepţia costului aburului consumat în volum de 2500 m^3.

În baza datelor din exemplu, entitatea în septembrie 201X contabilizează costul aburului consumat în secţia de transport în sumă de 2750 lei (2500 m^3 × 1,1 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor auxiliare (secţiei de transport) şi diminuare a costurilor activităţilor auxiliare (cazangerie).

În septembrie 201X costul efectiv al serviciilor secţiei de transport constituie 4,7 lei pe t/km (48438 lei + 2750 lei – 340 t/km × 4,3 lei pe t/km) : (10920 t/km – 340 t/km).

Entitatea decontează costurile secţiei de transport aferente serviciilor prestate în septembrie 201X pentru:

- secţiile de bază – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi diminuare a costurilor activităţilor auxiliare (secţiei de transport) în sumă de 30550 lei (6500 t/km × 4,7 lei pe t/km);
- oficiul entităţii – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţilor auxiliare (secţiei de transport) în sumă de 12314 lei (2620 t/km × 4,7 lei pe t/km);
- terţi – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţii auxiliare (secţiei de transport) în sumă de 6862 lei (1460 t/km × 4,7 lei pe t/km);
- cazangerie – ca majorare a costurilor activităţilor auxiliare (cazangerie) şi diminuare a costurilor activităţilor auxiliare (secţiei de transport) în sumă de 1462 lei (340 t/km × 4,3 lei pe t/km).

Contabilitatea pierderilor de producţie

43. Pierderile de producţie cuprind pierderile de stocuri, aferente personalului (de exemplu, retribuţiile aferente staţionărilor prevăzute de procesul tehnologic), rebuturile şi alte pierderi similare înregistrate în procesul de fabricaţie a produselor şi/sau de prestare a serviciilor.

44. Pierderile de producţie se contabilizează:

1) în limita normelor admise – ca majorare a costurilor de producţie şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.;

2) peste limita normelor admise – ca majorare a cheltuielilor curente şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

45. Bunurile obţinute din rebuturi definitive se evaluează la valoarea realizabilă netă şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor de producţie.

46. Prejudiciul material aferent pierderilor de producţie din vina personalului şi/sau a terţilor se recunoaşte şi se evaluează în conformitate cu legislaţia în vigoare. Suma prejudiciului material se contabilizează ca majorare concomitentă a creanţelor şi veniturilor curente.

Contabilitatea costurilor de producţie fără aplicarea conturilor de gestiune

47. Contabilitatea costurilor de producţie fără aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităţilor care confecţionează un tip de produs (grupă de produse omogene) sau prestează un tip de serviciu (grupă de servicii omogene). În acest caz costurile de producţie se înregistrează nemijlocit în conturile contabilităţii financiare şi se contabilizează ca majorare a stocurilor (producţiei în curs de execuţie) şi majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc.

Contabilitatea costurilor producţiilor şi unităţilor de deservire

48. Costurile producţiilor şi unităţilor de deservire se înregistrează separat de costurile activităţilor de bază şi auxiliare şi se contabilizează într-un cont de gestiune separat. Conform politicilor contabile şi pragului de semnificaţie, aceste costuri pot fi contabilizate nemijlocit ca cheltuieli curente. În cursul perioadei de gestiune costurile producţiilor şi unităţilor de deservire se contabilizează ca majorare a costurilor sau cheltuielilor curente şi majorare a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate,

diminuare a stocurilor etc. În cazul contabilizării costurilor într-un cont de gestiune la sfîrşitul perioadei de calculaţie se determină costul produselor şi serviciilor producţiilor şi unităţilor de deservire, care se contabilizează ca majorare a stocurilor, cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor.

Calculaţia costurilor produselor fabricate şi serviciilor prestate

Reguli generale

49. Calculaţia costului produselor/serviciilor cuprinde următoarele etape principale:

1) determinarea producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei de gestiune;

2) înregistrarea costurilor directe şi indirecte pe activităţi de bază şi auxiliare;

3) repartizarea costurilor indirecte de producţie între costul produselor fabricate /serviciilor prestate şi cheltuielile curente;

4) repartizarea costurilor indirecte de producţie repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor auxiliare;

5) repartizarea costurilor indirecte de producţie repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor de bază;

6) repartizarea costurilor activităţilor auxiliare pe tipurile activităţilor de bază;

7) evaluarea deşeurilor recuperabile şi excluderea valorii lor din costurile de producţie;

8) determinarea costului rebuturilor definitive şi scăderea lui din costurile de producţie;

9) determinarea costului produselor secundare şi scăderea lui din costurile de producţie;

10) determinarea costului producţiei în curs de execuţie la sfîrşitul perioadei de calculaţie conform SNC "Stocuri" şi excluderea acestuia din costul de producţie.

50. Calculaţia costului produselor/serviciilor se efectuează pe obiecte de calculaţie (de exemplu, produs/grupe de produse omogene, serviciu/grupe de servicii omogene) şi perioade de calculaţie (de exemplu, lună, trimestru, an).

51. Conform politicilor contabile, entitatea determină costul total şi/sau costul unitar al produselor fabricate/serviciilor prestate. Costul total se determină pentru cantitatea (volumul) totală a produselor fabricate/serviciilor prestate. Costul unitar al produsului/serviciului se calculează prin raportarea costului total la cantitatea (volumul) totală de produse fabricate/servicii prestate, care este stabilit de entitate în funcţie de particularităţile tehnologice (de exemplu, costul unui km, costul unui metru cub, costul unei bucăţi).

52. Calculaţia costului se efectuează în baza unităţilor de calculaţie (unităţilor de măsură), care diferă în funcţie de tipul şi caracterul produselor fabricate/serviciilor prestate, principalele fiind următoarele:

1) unităţile fizice (de exemplu, m^2, m^3, kg);

2) unităţile de timp (de exemplu, ore, zile);

3) unităţile convenţionale (de exemplu, unităţile tehnice de măsură, cum ar fi: litru de lapte cu 2,5% grăsime, cai-putere la motoare).

53. Costul efectiv al produselor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor, activelor imobilizate, cheltuielilor curente (de exemplu, la livrarea producţiei direct din subdiviziunea de bază) etc. şi diminuare a costurilor activităţilor de bază şi auxiliare sau a producţiei în curs de execuţie etc.

54. Costul efectiv al serviciilor prestate se contabilizează ca majorare a activelor imobilizate şi circulante, costurilor, cheltuielilor curente şi diminuare a costurilor activităţilor de bază şi auxiliare etc.

Metode de calculaţie a costurilor

55. Calculaţia costurilor poate fi efectuată prin următoarele metode principale: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard sau alte metode stabilite în politicile contabile.

56. În conformitate cu politicile contabile, entitatea poate să utilizeze o metodă distinctă de calculaţie, mai multe metode sau o combinaţie de metode de calculaţie a costurilor produselor fabricate/serviciilor prestate, în funcţie de particularităţile organizaţional-tehnologice şi necesităţile informaţional-decizionale.

57. În cazul în care se modifică semnificativ procesul organizatorico-tehnologic, se poate schimba şi metoda de calculaţie a costului. Efectele modificării metodei de calculaţie se contabilizează în conformitate cu SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare".

58. Metoda globală de calculaţie a costurilor poate fi aplicată de către entităţile care confecţionează un tip de produs sau o grupă de produse omogene, execută un tip de lucrări sau prestează un tip de serviciu (de exemplu, producerea de energie electrică, extragerea de piatră, prestarea serviciilor de transport).

59. În cazul aplicării metodei globale toate costurile de producţie sînt considerate costuri directe.

60. Costul unitar pe produs sau serviciu la aplicarea metodei globale se determină prin raportarea totalului costurilor directe la cantitatea de produse fabricate/servicii prestate în perioada de calculaţie.

Exemplul 5. *În iunie 201X o entitate a fabricat 150 kg de produs şi a suportat următoarele costuri:*

- materiale în sumă de 20000 lei,

- cu personalul (inclusiv contribuţiile pentru asigurările sociale obligatorii de stat şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală) – 6000 lei; şi

- amortizarea utilajului de producţie – 6250 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea în iunie 201X contabilizează:

a) costurile de producţie suportate în sumă de 32250 lei (20000 lei + 6000 lei + 6250 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi:

- diminuare a stocurilor – 20000 lei;
- majorare a datoriilor curente – 6000 lei;
- majorarea amortizării imobilizărilor corporale – 6250 lei;

b) costul produselor fabricate în sumă de 32250 lei – ca majorare a stocurilor (produselor finite) şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

Conform datelor din exemplu, costul unitar al produsului fabricat constituie 215 lei/kg (32250 lei : 150 kg).

61. Metoda de calculaţie a costului pe faze poate fi aplicată în cazul confecţionării produselor în masă sau în serii mari (de exemplu, producerea cimentului, ceramicii, zahărului, conservelor, îngheţatei, produselor de panificaţie, uleiului vegetal, textilelor). Faza de calculaţie se stabileşte de către entitate de sine stătător şi poate să coincidă sau să nu coincidă cu faza (stadiul) de producţie.

62. În cazul aplicării metodei de calculaţie a costului pe faze, costurile se acumulează pe faze de calculaţie. Costul produselor cuprinde costurile acumulate în fazele precedente şi costurile aferente fazei de fabricaţie respective.

63. Metoda de calculaţie a costului pe faze are două variante:

1) fără semifabricate, care prevede calcularea costurilor producţiei în curs de execuţie şi a produselor finite pe faze de fabricaţie la finele perioadei stabilite de entitate, prin însumarea costurilor tuturor fazelor;

2) cu semifabricate, care prevede calculaţia costurilor produselor finite, producţiei în curs de execuţie şi a semifabricatelor din producţie proprie. Aplicarea variantei cu semifabricate prevede acumularea costurilor directe şi indirecte, inclusiv costul semifabricatului din faza anterioară. În acest caz, costul semifabricatului obţinut se

transferă, după caz, în faza următoare în care, de asemenea, se alocă costurile de producţie acumulate. Costul calculat în ultima fază constituie costul produsului finit. Semifabricatele din producţie proprie pot fi utilizate în procesul de producţie, pentru necesităţile interne ale entităţii sau pot fi vîndute.

Metoda de calculaţie a costului pe faze este prezentată în exemplul din anexa 1.

64. Metoda de calculaţie a costului pe comenzi poate fi aplicată de entităţile ce fabrică producţie individuală sau în serii mici, care se caracterizează prin exemplare (grupe) unice care nu se repetă sau se repetă rar (de exemplu, fabricaţia de utilaje, producerea mobilei la comandă, reparaţia maşinilor şi utilajelor). În cazul acestei metode obiectul de calculaţie îl constituie comanda care poate fi: un produs sau o serie de produse, un serviciu sau o grupă de servicii, o lucrare sau un complex de lucrări etc.

65. În cazul aplicării metodei de calculaţie a costului pe comenzi costurile se identifică şi se acumulează pe fiecare comandă. Pentru comenzile nefinisate costul producţiei în curs de execuţie include costurile acumulate în perioadele de gestiune precedente şi curentă. Perioada de calculaţie constituie termenul de executare a comenzii.

Exemplul 6. *În noiembrie 201X o entitate a început executarea comenzilor "A" şi "B". Comanda "A" a fost finisată în aceeaşi lună, iar comanda "B" a rămas neterminată la sfîrşitul anului 201X. Informaţia cu privire la costurile suportate este prezentată în tabelul 4.*

Tabelul 4

Date iniţiale

(în lei)

Costuri	noiembrie		decembrie
	comanda		
	"A"	"B"	"B"
1. Costul producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei de gestiune	-	-	18060
2. Costurile suportate în perioada de gestiune, inclusiv:	9030	18060	4150
2.1. Costuri materiale directe şi repartizabile	5000	10000	2500
2.2. Costuri cu personalul directe şi repartizabile	2530	5060	1500
2.3. Costuri indirecte de producţie	1500	3000	150
3. Costul producţiei în curs de execuţie la sfîrşitul lunii	-	18060	22210
4. Costul total pe comanda finisată	9030	-	-

În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

a) costurile de producţie suportate aferente comenzii "A" în sumă de 9030 lei (5000 lei + 2530 lei + 1500 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, şi:

- diminuare a stocurilor – 5000 lei,
- majorare a datoriilor curente – 2530 lei,
- diminuare a costurilor indirecte de producţie – 1500 lei;

b) costul produselor finite aferente comenzii "A" în sumă de 9030 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază;

c) costurile de producţie suportate aferente comenzii "B" în sumă de 18060 lei (10000 lei + 5060 lei + 3000 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, şi:

- diminuare a stocurilor – 10000 lei;
- majorare a datoriilor curente – 5060 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producţie – 3000 lei;

d) costul producţiei în curs de execuţie aferente comenzii "B" în sumă de 18060 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

în decembrie 201X

a) costurile de producţie suportate aferente comenzii "B" în sumă de 22210 lei (20560 lei + 1500 lei + 150 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, şi:

- diminuare a stocurilor – 20560 lei (18060 lei + 2500 lei);
- majorare a datoriilor curente – 1500 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producţie – 150 lei;

b) costul produselor în curs de execuţie aferente comenzii "B" în sumă de 22210 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

66. Metoda de calculaţie a costului standard prevede stabilirea unor standarde (norme) în baza normelor de consum al materialelor, normativelor costurilor cu personalul etc. Aceste standarde trebuie revizuite şi ajustate periodic în funcţie de modificarea condiţiilor procesului de producţie sau de prestare a serviciilor (de exemplu, aplicarea unor tehnologii noi), precum şi a altor modificări (de exemplu, a tarifelor, a preţurilor).

67. În cadrul metodei de calculaţie a costului standard, costul stocurilor şi al altor resurse consumate la fabricaţia produselor/prestarea serviciilor se contabilizează la costul standard (normat) ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare şi diminuare a stocurilor, majorare a amortizării a activelor imobilizate, a datoriilor curente etc. Produsele obţinute în cursul perioadei se evaluează la costul standard (normativ) şi se contabilizează ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază şi/sau auxiliare.

68. Abaterile (modificările) costurilor standard se înregistrează în mod separat şi se contabilizează, astfel:

1) abaterile favorabile (costul efectiv este mai mic decît costul standard) – ca majorare a stocurilor, diminuare a datoriilor curente şi diminuare a abaterilor;

2) abaterile nefavorabile (costul efectiv este mai mare decît costul standard) – ca majorare a abaterilor şi diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

69. În cazul utilizării metodei de calculaţie a costului standard costul efectiv al produselor fabricate/serviciilor prestate se determină prin ajustarea costului standard cu abaterile (modificările) înregistrate şi se contabilizează în felul următor:

1) abaterile favorabile – ca majorare a abaterilor şi diminuare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuţie) şi/sau a cheltuielilor curente (costul vînzărilor);

2) abaterile nefavorabile – ca majorare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuţie) şi/sau a cheltuielilor curente (costul vînzărilor) şi diminuare a abaterilor.

Prezentarea informaţiilor

70. În nota explicativă la situaţiile financiare ale entităţii se prezintă cel puţin următoarele informaţii privind costurile de producţie:

1) modul (varianta) de contabilizare a costurilor de producţie;
2) metodele de repartizare a costurilor materiale şi cu personalul repartizabile;
3) metodele (procedeele) de repartizare a costurilor indirecte de producţie;
4) metodele de calculaţie a costului produselor fabricate şi serviciilor prestate;
5) pierderile din producţie înregistrate în perioada de gestiune.

Prevederi tranzitorii

71. Prezentele indicaţii metodice se aplică începînd cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

72. Prezentele indicaţii metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Modul de calculaţie a costului produselor prin metoda pe faze

Date iniţiale. *În august 201X o entitate a confecţionat două tipuri de produse "A" şi "C", precum şi semifabricatul "X" care se fabrică în faza I şi este utilizat în confecţionarea produsului "C" şi vîndut terţilor.*

Conform politicilor contabile, entitatea aplică metoda de calculaţie pe faze pentru produsul "A" (varianta fără semifabricate), pentru produsul "C" şi semifabricatul "X" (varianta cu semifabricate), iar perioada de calculaţie este stabilită luna.

Semifabricatul "X" în valoare de 1200 lei a fost utilizat în procesul de producţie a produsului "C", iar restul – depozitat.

La începutul lunii august 201X costul producţiei în curs de execuţie pentru produsul "A" constituie 1100 lei.

Mai jos este prezentată informaţia cu privire la costurile suportate de către entitate.

(în lei)

Costuri	Produse		Semifabricate
	"A"	"C"	"X"
Faza I			
1. Costuri suportate, inclusiv:	1450	–	1500
1.1. Costuri materiale directe	1000		1000
1.2. Costuri directe cu personalul	300		400
1.3. Costuri indirecte de producţie	150		100
Faza II			
2. Costuri suportate, inclusiv:	2200	1400	
2.1. Costuri materiale directe	900	100	
2.2. Costuri directe cu personalul	1200	1000	
2.3. Costuri indirecte de producţie	100	300	

În baza datelor din exemplu, în august 201X entitatea contabilizează costurile în cazul aplicării variantei:

fără semifabricate (produsul "A"):

în faza I:

a) costurile de producţie suportate pentru fabricaţia produsului "A" în sumă de 2550 lei (1100 lei + 1000 lei + 300 lei + 150 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, şi:

- diminuare a stocurilor – 2100 lei (1100 lei + 1000 lei);
- majorare a datoriilor curente – 300 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producţie – 150 lei.

în faza II:

a) costurile de producţie suportate pentru produsul "A" în sumă de 2200 lei (900 lei + 1200 lei + 100 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, şi:

- diminuare a stocurilor – 900 lei;
- majorare a datoriilor curente – 1200 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producţie – 100 lei;

b) costul produsului "A" în sumă de 4750 lei (2550 lei + 2200 lei) – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

cu semifabricate (semifabricatul "X" şi produsul "C"):

în faza I:

a) costurile de producţie suportate pentru fabricaţia semifabricatului "X" în sumă de 1500 lei (1000 lei + 400 lei + 100 lei) – ca majorare a costurilor activităţilor de bază şi:

- diminuare a stocurilor – 1000 lei;
- majorare a datoriilor curente – 400 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producţie – 100 lei;

b) costul semifabricatului "X" din producţie proprie în sumă de 1500 lei – ca majorare a stocurilor (semifabricatelor) şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

în faza II:

a) costurile de producţie suportate pentru fabricaţia produsului "C" în sumă de 2600 lei [1200 lei (costul semifabricatului "X") + 1400 lei (costuri suportate în faza II)] – ca majorare a costurilor activităţilor de bază, şi:

- diminuare a stocurilor – 1300 lei (1200 lei + 100 lei);
- majorare a datoriilor curente – 1000 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producţie – 300 lei;

b) costul produsului "C" în sumă 2600 lei – ca majorare a stocurilor şi diminuare a costurilor activităţilor de bază.

[Anexa nr.1 modificată prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

INDICAŢII METODICE PRIVIND CONTABILITATEA PENTRU PERSOANELE FIZICE CARE DESFĂŞOARĂ ACTIVITATE DE ÎNTREPRINZĂTOR

Notă: În tot textul, cuvîntul "uzura" şi cuvintele "proprietatea nematerială", la orice formă gramaticală se substituie, respectiv, cu cuvîntul "amortizarea" şi cuvintele "imobilizările necorporale", la forma gramaticală corespunzătoare conform Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021

Introducere

1. Prezentele indicaţii metodice sînt elaborate în baza Legea contabilităţii şi raportării financiare nr.287/2017 şi a Codului fiscal nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997.
[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicaţii metodice îl constituie stabilirea regulilor de ţinere a contabilităţii pentru persoanele fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicaţii metodice se extind asupra gospodăriilor ţărăneşti (de fermieri), întreprinzătorilor individuali şi altor persoane fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător (în continuare – persoane fizice-întreprinzători), aplică contabilitatea de casă, nu sînt plătitori ai taxei pe valoarea adăugată sau titulari ai patentei de întreprinzător.
[Pct.3 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

4. Prezentele indicaţii metodice nu reglementează contabilitatea persoanelor fizice-întreprinzători care aplică contabilitatea în partidă dublă şi contabilitatea de angajamente conform standardelor de contabilitate.
[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Definiţii

5. În prezentele indicaţii metodice noţiunile utilizate semnifică:

Activitate de întreprinzător – activitate de fabricare a producţiei, executare a lucrărilor şi prestare a serviciilor desfăşurată de către persoana fizică-întreprinzător în mod independent, din proprie iniţiativă, în numele lui, pe riscul propriu şi sub răspunderea lui patrimonială, pentru obţinerea veniturilor.

Cheltuieli – sume în numerar sau bunuri în altă formă achitate în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător, precum şi amortizarea calculată a mijloacelor fixe/imobilizărilor necorporale.

Contabilitate în partidă simplă – reflectarea unilaterală a faptelor economice, conform metodei "intrare – ieşire", fără aplicarea conturilor contabile şi fără întocmirea situaţiilor financiare.

Contabilitate de casă – metodă a contabilităţii conform căreia elementele contabile sînt recunoscute pe măsura încasării/plăţii numerarului sau compensării în altă formă.

Numerar – mijloace băneşti în monedă naţională şi valută străină aflate în casierie, la conturi curente în bănci, inclusiv pe carduri bancare.

Venituri – sume în numerar sau bunuri în altă formă obţinute în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător.

[Pct.5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Reguli generale

6. Persoana fizică-întreprinzător ţine contabilitatea în baza contabilităţii în partidă simplă conform Codului fiscal şi a prezentelor indicaţii metodice.

[Pct.6 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

7. Contabilitatea activităţii persoanei fizice-întreprinzător poate fi ţinută:

1) nemijlocit de către persoana fizică-întreprinzător;

2) de serviciul de contabilitate (contabil titular);

3) de o entitate de consultanţă sau o entitate de audit.

[Pct.8 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

8. Responsabilitatea pentru ţinerea contabilităţii revine persoanei fizice-întreprinzător.

9. Contabilitatea pentru persoana fizică-întreprinzător se ţine în monedă naţională. În cazul efectuării operaţiunilor în valută străină contabilitatea acestora se ţine atît în monedă naţională, cît şi în valută străină.

10. Persoana fizică-întreprinzător are obligaţia să întocmească documente primare, registre contabile, dări de seamă fiscale şi alte rapoarte prevăzute de legislaţie.

11. Documentele primare aferente veniturilor şi cheltuielilor se întocmesc în timpul efectuării operaţiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit după efectuarea operaţiunii, conform formularelor tipizate şi/sau formularelor elaborate de sine stătător, care vor conţine elementele obligatorii prevăzute de Legea contabilităţii şi raportării financiare nr.287/2017 (anexa 1).

12. Persoana fizică-întreprinzător este obligată să utilizeze documente primare cu regim special în cazurile stabilite de Legea contabilităţii şi raportării financiare nr.287/2017 (anexa 2) şi conform cerinţelor prevăzute în Hotărîrea Guvernului nr.294 din 17.03.1998.

13. Registrele contabile, inclusiv borderourile, se întocmesc conform formularelor şi cerinţelor prevăzute de prezentele indicaţii metodice. În funcţie de necesităţile informaţionale şi specificul activităţii persoana fizică-întreprinzător poate include elemente suplimentare în registrele contabile cu condiţia respectării conţinutului de informaţii cuprinse în prezentele indicaţii metodice, precum şi a normelor de întocmire şi utilizare a acestor registre.

14. Înscrierea datelor în documente primare şi registre contabile se face, după caz, manual (citeţ cu cerneală sau pix), la maşina de dactilografiat sau computerizat.
[Pct.14 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

15. În documentele primare şi registrele contabile nu sînt admise ştersături sau alte procedee similare, precum şi lăsarea de spaţii libere între operaţiunile înscrise în acestea. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrelor greşite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Corectarea se face pe toate exemplarele documentului primar sau registrului contabil şi se confirmă prin aplicarea semnăturii, indicarea datei efectuării corectării, numelui, prenumelui contabilului-şef şi/sau ale persoanei responsabile care a întocmit documentul sau registrul.

În documentele primare de casă, bancare, de livrare şi achiziţie a bunurilor şi a serviciilor nu se admit corectări. La comiterea erorilor în astfel de documente, documentul greşit se anulează şi se întocmeşte unul nou.
[Pct.15 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

16. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor contabile persoana fizică-întreprinzător este obligată să le restabilească în termen de 3 luni de la data constatării faptului respectiv.
[Pct.16 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

17. Persoana fizică-întreprinzător este obligată să păstreze documentele contabile care cuprind documentele primare, registrele contabile şi alte documente aferente organizării şi ţinerii contabilităţii în termenele şi conform regulilor stabilite de Legea contabilităţii şi raportării financiare nr.287/2017. În cazul încetării activităţii persoanei fizice-întreprinzător documentele contabile se transmit către arhivele de stat conform regulilor prevăzute de Organul de Stat pentru Supravegherea şi Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova.
[Pct.17 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor

18. Veniturile persoanei fizice-întreprinzător cuprind:
1) venituri din vînzarea bunurilor;
2) venituri din prestarea serviciilor;
3) avansuri încasate;
4) despăgubiri de asigurare;
5) dobînzi aferente împrumuturilor acordate şi altor investiţii;
6) comisioane;
7) alte venituri obţinute din activitatea de întreprinzător.

19. În componenţa veniturilor persoanei fizice-întreprinzător nu se includ:
1) sumele încasate în numele terţilor din contractele de intermediere (de exemplu, comision, mandat);
2) creditele şi împrumuturile primite.

20. Cheltuielile persoanei fizice-întreprinzător cuprind:
1) cheltuieli privind stocurile şi serviciile prestate de terţi;
2) cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe şi amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate în activitatea de întreprinzător;
3) cheltuieli privind remuneraţiile, îndreptate spre achitare;
4) contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii şi prime de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorului şi a persoanei fizice-întreprinzător;
5) plăţi de asigurare obligatorie a patrimoniului şi personalului (angajaţilor);

6) dobînzi şi comisioane aferente creditelor şi împrumuturilor primite în scopul activităţii de întreprinzător;

7) avansuri achitate;

8) alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător.

21. În componenţa cheltuielilor persoanei fizice-întreprinzător nu se includ:

1) cheltuielile privind procurarea terenurilor;

2) cheltuielile legate de achiziţionarea sau crearea proprietăţii pentru care se calculează amortizarea;

3) împrumuturile acordate, depozitele bancare şi alte investiţii financiare;

4) cheltuielile personale care nu sînt legate de activitatea de întreprinzător.

[Pct.21 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

22. Dacă cheltuielile suportate de către persoana fizică-întreprinzător includ cheltuielile aferente activităţii de întreprinzător îmbinate cu cheltuielile personale ale proprietarului, în contabilitate se fac înregistrări numai atunci cînd cheltuielile aferente activităţii de întreprinzător le depăşesc pe cele personale şi numai în acea parte a cheltuielilor care se refera la desfăşurarea activităţii de întreprinzător. Persoana fizică-întreprinzător repartizează cheltuielile în funcţie de destinaţie şi modul în care au fost efectuate.

Exemplul 1. *O întreprindere individuală a achitat servicii comunale în sumă totală de 4000 lei pentru încălzirea clădirii, din care:*

- varianta I: trei pătrimi (3/4) a suprafeţei se foloseşte ca magazin, iar o pătrime (1/4) – ca locuinţă a familiei persoanei fizice-întreprinzător;

- varianta II: trei pătrimi (3/4) a suprafeţei se foloseşte ca locuinţă a familiei persoanei fizice-întreprinzător, iar o pătrime (1/4) – ca magazin.

În baza datelor din exemplu, în contabilitatea întreprinderii individuale:

- în cazul variantei I se înregistrează cheltuielile privind serviciile comunale în sumă de 3000 lei (4000 lei : 4 × 3);

- în cazul variantei II nu se înregistrează cheltuielile privind serviciile comunale.

23. Persoana fizică-întreprinzător contabilizează veniturile şi cheltuielile în *Registrul-jurnal de venituri şi cheltuieli* (în continuare – *Registrul-jurnal*) conform modelului prezentat în anexa 3.

24. Persoana fizică-întreprinzător înregistrează veniturile la data încasării efective a numerarului (primirii compensărilor în altă formă) din vînzarea bunurilor, prestarea serviciilor şi din alte surse, iar cheltuielile – la data achitării bunurilor şi serviciilor procurate, plăţii salariilor şi a altor cheltuieli, calculării amortizării.

Exemplul 2. *O gospodărie de fermier a vîndut produse agricole în sumă de 9000 lei la 10 februarie 201X plata pentru care a fost încasată la 17 martie 201X. La 15 februarie 201X fermierul a cumpărat un lot de seminţe în sumă de 1580 lei care a fost achitată la 20 martie 201X. Seminţele au fost semănate la 5 aprilie 201X.*

În baza datelor din exemplu, în *Registrul-jurnal* al gospodăriei de fermier se reflectă:

- la 17 martie 201X – veniturile încasate din vînzarea produselor în sumă de 9000 lei;

- la 20 martie 201X – cheltuielile aferente seminţelor procurate şi achitate în sumă de 1580 lei.

[Pct.24 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

25. Persoana fizică-întreprinzător care are angajaţi întocmeşte *Borderoul de evidenţă a remunerării muncii* cu indicarea următoarelor elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, pentru fiecare angajat – datele personale, soldul datoriei faţă de lucrător la începutul perioadei, suma calculată a

remunerării, suma reţinerilor (pe tipuri), suma spre achitare, suma efectiv achitată, semnătura angajatului şi alte date relevante cerute conform actelor normative în vigoare indicate în anexa 4.

26. La întocmirea *Registrului-jurnal* persoana fizică-întreprinzător trebuie să respecte următoarele cerinţe:

1) Registrul-jurnal se deschide pentru fiecare perioadă de gestiune (perioadă fiscală);

2) Registrul-jurnal se întocmeşte într-un exemplar pe suport de hîrtie sau în formă electronică;

3) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* pe suport de hîrtie filele acestuia se numerotează în ordine crescătoare şi se şnuruiesc. Pe ultimă filă a *Registrului-jurnal* se indică data şi numărul de file confirmate prin semnătura şi ştampila persoanei fizice-întreprinzător;

4) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* în formă electronică se asigură imprimarea acestuia pe suport de hîrtie. La finele perioadei de gestiune filele *Registrului-jurnal* imprimate pe suport de hîrtie pot fi, după caz, şnuruite în ordine cronologică cu indicarea datei şi numărului de file confirmate prin semnătura şi ştampila persoanei fizice-întreprinzător;

5) înregistrările se efectuează în ordine cronologică în baza documentelor primare;

6) veniturile şi cheltuielile în valută străină se reflectă în *Registrul-jurnal* în monedă naţională conform cursului oficial a Băncii Naţionale a Moldovei (BNM) la data încasării veniturilor sau efectuării cheltuielilor (plăţilor);

7) în *Registrul-jurnal* se înregistrează doar veniturile şi cheltuielile legate de activitatea de întreprinzător;

8) sumele veniturilor şi cheltuielilor se totalizează la finele anului sau, după caz, pe fiecare lună (trimestru) cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune.

27. *Registrul-jurnal* se completează în următorul mod:

1) în coloana 1 se înscrie numărul de ordine a înregistrării în *Registrul-jurnal* de la începutul anului;

2) în coloana 2 se înscrie data reflectării operaţiunii în *Registrul-jurnal*;

3) în coloana 3 se înscrie denumirea, numărul şi data documentului justificativ în a cărui bază a fost efectuată înregistrarea operaţiunii;

4) în coloana 4 se înscrie conţinutul succint al operaţiunii reflectate în documentul justificativ;

5) în coloana 5 se înscrie suma veniturilor recunoscute pe fiecare operaţiune conform contabilităţii de casă. În rîndul "Total" din această coloană se înscrie suma totală a veniturilor perioadei de gestiune, iar în rîndul "Rezultatul financiar" – profitul obţinut în perioada de gestiune curentă;

6) în coloana 6 se înscrie suma veniturilor nerecunoscute în scopuri fiscale (de exemplu, sumele obţinute sub formă de subvenţii, donaţii, compensări a pierderilor din calamităţi naturale);

7) în coloana 7 se înscrie suma cheltuielilor recunoscute pe fiecare operaţiune. În rîndul "Total" din această coloană se înscrie suma totală a cheltuielilor perioadei de gestiune, iar în rîndul "Rezultatul financiar" – pierderea suportată în perioada de gestiune curentă;

8) în coloana 8 se înscrie suma cheltuielilor nerecunoscute în scopuri fiscale (de exemplu, cheltuielile aferente serviciilor acordate persoanei fizice-întreprinzător de către titularii patentei de întreprinzător, amenzile şi penalităţile privind impozitele şi plăţile la buget).

[Pct.27 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

28. Modul de completare a *Registrului-jurnal* este prezentat în exemplul din anexa 5.

Contabilitatea proprietăţii pentru care se calculează amortizarea

[Denumirea modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

29. Proprietatea care se foloseşte în activitatea de întreprinzător include mijloacele fixe şi imobilizările necorporale pentru care se calculează amortizarea.
[Pct.29 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

30. Mijloacele fixe sînt active materiale a căror durată de exploatare este mai mare de un an şi valoarea unitară de intrare depăşeşte limita stabilită de Codul fiscal (de exemplu clădiri, maşini şi utilaje, instrumente, plantaţii de vii, livezi, animale de muncă – cai, boi, animale de producţie – vaci).

31. Imobilizările necorporale reprezintă imobilizări nemonetare care nu îmbracă o formă materială şi au un termen de utilizare limitat (de exemplu, concesiuni, licenţe şi mărci; drepturi de autor şi titluri de protecţie; programe informatice şi alte imobilizări necorporale (website-uri, reţete, formule, modele, proiecte etc.)).
[Pct.31 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

32. Contabilitatea mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale se ţine pe fiecare obiect de evidenţă destinat utilizării în mod separat sau complexul de componente, destinate utilizării în ansamblu.

33. Proprietatea pentru care se calculează amortizarea se înregistrează în *Borderoul de evidenţă a mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale* care include următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, denumirea obiectului, data recepţionării (data începerii creării), data punerii în funcţiune (exploatare, utilizare), valoarea (costul) de intrare, suma amortizării acumulate pînă la începutul perioadei de gestiune, suma amortizării calculate în perioada de gestiune, data ieşirii obiectului şi alte informaţii relevante.
[Pct.33 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

34. Fiecare obiect de evidenţă se înregistrează la valoarea de intrare care include valoarea de cumpărare sau de creare şi cheltuielile privind aducerea obiectului în stare de lucru (aferente transportării, încărcării, descărcării, instalării).

35. Obiectul de evidenţă care este utilizat atît în cadrul activităţii de întreprinzător, cît şi în scopuri personale, se înregistrează în *Borderoul de evidenţă a mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale* la valoarea de intrare numai în partea aferentă desfăşurării activităţii de întreprinzător.

Exemplul 3. *O întreprindere individuală dispune de o clădire cu valoarea totală de 180000 lei, trei pătrimi (3/4) din care se foloseşte ca magazin şi o pătrime (1/4) – ca locuinţă a familiei persoanei fizice-întreprinzător.*

În baza datelor din exemplu, valoarea de intrare a clădirii utilizate în activitatea de întreprinzător constituie 135000 lei (180000 lei : 4 × 3) şi se reflectă în *Borderoul de evidenţă a mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale.*

36. Valoarea de intrare a mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale procurate sau create înainte de începerea activităţii de întreprinzător, se determină cu scăderea sumei amortizării care ar fi fost calculată pînă la începerea folosirii obiectelor respective în activitatea de întreprinzător.
[Pct.36 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

37. Amortizarea mijloacelor fixe şi a imobilizărilor necorporale care se folosesc în activitatea de întreprinzător, se calculează conform modului prevăzut în legislaţia fiscală

(Codul fiscal nr.1163/1997, Regulamentul privind evidenţa şi calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.704/2019). Suma amortizării calculate pentru perioada de gestiune se reflectă ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*.

[Pct.37 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

38. Persoana fizică-întreprinzător înregistrează ca cheltuieli curente ale perioadei de gestiune:

1) cheltuielile aferente întreţinerii şi deservirii mijloacelor fixe utilizate în activitatea de întreprinzător;

2) cheltuielile pentru reparaţia mijloacelor fixe în limita permisă spre deducere în anul respectiv conform Codului fiscal.

39. Cheltuielile pentru reparaţia mijloacelor fixe care depăşesc limita permisă spre deducere conform Codului fiscal, se atribuie la majorarea valorii obiectului reparat.

40. Persoana fizică-întreprinzător la ieşirea (vînzarea, lichidarea etc.) obiectului înregistrează:

1) valoarea obiectului asupra căreia nu s-a calculat amortizarea, ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*;

2) ieşirea obiectului în *Borderoul de evidenţă a mijloacelor fixe şi imobilizările necorporale;*

3) încasările de numerar sau compensările în altă formă din înstrăinarea obiectului ca venituri în *Registrul-jurnal*.

Exemplul 4. *O întreprindere individuală a vîndut un calculator al cărui valoare de intrare constituie 17000 lei. Amortizarea acumulată la data vînzării este egală cu 9000 lei. Din vînzarea calculatorului s-a încasat numerar:*

- varianta I – 10000 lei;

- varianta II – 7000 lei.

În baza datelor din exemplu, întreprinderea înregistrează:

- ieşirea calculatorului în *Borderoul de evidenţă a mijloacelor fixe şi imobilizările necorporale*;

- valoarea nesupusă amortizării calculatorului ca cheltuieli în sumă de 8000 lei (17000 lei – 9000 lei) în coloana 7 a *Registrului-jurnal*;

- veniturile din vînzarea calculatorului în sumă de: 10000 lei – pentru varianta I sau 7000 lei – pentru varianta II în coloana 5 a *Registrului-jurnal*.

Rezultatul obţinut din vînzarea calculatorului va constitui pentru varianta:

I – profit în suma de 2000 lei (10000 lei – 8000 lei);

II – pierdere în sumă de 1000 lei (7000 lei – 8000 lei).

[Pct.40 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Contabilitatea stocurilor

41. Stocurile persoanei fizice-întreprinzător includ: materiale, materii prime, animale la creştere şi îngrăşat, instrumente, inventar şi alte active a căror valoarea unitară nu depăşeşte limita stabilită de Codul fiscal, producţia în curs de execuţie, produse, mărfuri.

42. Contabilitatea stocurilor se ţine în expresie valorică, cantitativ-valorică sau cantitativă şi este obligatorie pentru:

1) persoanele fizice-întreprinzători care deţin stocuri destinate procesului de producţie sau stocuri de produse finite;

2) gospodăriile ţărăneşti (de fermier) care prelucrează producţia agricolă în scopul obţinerii venitului;

3) persoanele fizice-întreprinzători care desfăşoară activitatea de comerţ (comercializează mărfuri).

[Pct.42 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

43. Stocurile se înregistrează în *Borderoul de evidenţă a stocurilor* care trebuie să conţină următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, denumirea stocurilor, unitatea de măsură, soldul iniţial, intrările, ieşirile şi soldul final, alte informaţii relevante.

Contabilitatea numerarului

44. Numerarul, inclusiv în conturi la bănci se contabilizează de persoana fizică-întreprinzător în conformitate cu actele normative în vigoare privind efectuarea operaţiunilor de casă şi prin virament în economia naţională a Republicii Moldova (anexa 6).

45. La efectuarea operaţiilor în valuta străină (decontări cu debitorii şi creditorii străini, detaşarea angajaţilor în străinătate) numerarul primit/plătit în valuta străină se recalculează în moneda naţională la cursul oficial al Băncii Naţionale a Moldovei la data încasării/plăţii mijloacelor valutare.

Exemplul 5. *O întreprindere individuală a recepţionat la 20 decembrie 201X de la un furnizor străin mărfuri în valoare de 300 dolari SUA care au fost achitate la 15 ianuarie 201X+1 cînd cursul de schimb a constituit 12,45 lei/dolar SUA.*

În baza datelor din exemplu, persoana fizică-întreprinzător reflectă în *Registrul-jurnal* la data achitării mărfurilor cheltuieli în sumă de 3735 lei (300 dolari SUA × 12,45 *lei/dolar SUA).*

Inventarierea patrimoniului

46. Persoana fizică-întreprinzător are obligaţia să efectueze inventarierea generală a patrimoniului la începutul activităţii, cel puţin o dată pe an şi la încetarea activităţii.

47. Inventarierea patrimoniului se efectuează de către persoana sau comisia numită de persoana fizică-întreprinzător.

48. La inventarierea patrimoniului se întocmeşte lista de inventariere, în care mijloacele fixe şi imobilizările necorporale se reflectă în expresie cantitativă şi valorică, stocurile efectiv existente – doar în expresie cantitativă, iar numerarul – la valoarea nominală. Lista de inventariere se semnează de către persoana (membrii comisiei) care a efectuat inventarierea şi se aprobă de către persoana fizică-întreprinzător.

Exemplul 6. *O gospodărie de fermier la 15 decembrie 201X a efectuat inventarierea inventarului gospodăresc şi a întocmit lista de inventariere prezentată mai jos:*

Lista de inventariere a inventarului gospodăresc din 15 decembrie 201X

Nr. d/o	Cod sau denumire	Caracteristica	Unitatea de măsură	Inventar efectiv	Inventar înregistrat în contabilitate
A	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
1	Hîrleţ	de oţel	buc.	7	7
2	Sapă	mare de oţel	buc.	14	15
3	Sapă	mică de oţel	buc.	9	9
	...				
	Total	**x**	**x**		

Numele şi prenumele_____ Semnătura_____

Rapoartele persoanei fizice-întreprinzător

49. Rapoartele persoanei fizice-întreprinzător cuprind dările de seamă fiscale, privind asigurările sociale şi primele de asigurare medicală de stat obligatorii şi alte rapoarte care se întocmesc în termenele şi conform formularelor şi regulilor stabilite de legislaţie.

Data intrării în vigoare

50. Prezentele indicaţii metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Elementele obligatorii ale documentelor primare prevăzute în art.11 din Legea contabilităţii şi raportării financiare nr.287/2017:

a) denumirea şi numărul documentului;

b) data întocmirii documentului;

c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entităţii din numele căreia este întocmit documentul;

d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice – IDNP (codul personal);

e) conţinutul faptelor economice;

f) etaloanele cantitative şi valorice în care sînt exprimate faptele economice;

g) funcţiile, numele, prenumele şi semnăturile persoanelor responsabile de efectuarea (producerea) faptelor economice.

Documentele primare pot conţine suplimentar şi alte elemente, în funcţie de prevederile actelor normative şi necesităţile informaţionale ale entităţii.

În cazul în care documentele primare, cu excepţia documentelor primare cu regim special, sînt întocmite în formă electronică, semnătura nu constituie un element obligatoriu. În astfel de cazuri, modalitatea de identificare a persoanelor care au iniţiat, dispus şi/sau aprobat efectuarea faptelor economice respective se stabileşte prin proceduri interne.

La întocmirea documentelor primare pentru persoanele fizice cetăţeni, prevederile lit.d) nu sînt obligatorii.

[Anexa nr.1 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Anexa 2

Cazurile de utilizare obligatorie a documentelor primare cu regim special prevăzute de art.12 din Legea contabilităţii şi raportării financiare nr.287/2017:

a) înstrăinării activelor cu transmiterea dreptului de proprietate, cu excepţia valorilor mobiliare;

b) prestării serviciilor, cu excepţia serviciilor financiare prestate de către instituţiile financiare, organizaţiile de creditare nebancară, asociaţiile de economii şi împrumut;

c) transportării activelor în afara entităţii fără transmiterea dreptului de proprietate;

d) achiziţionării activelor şi serviciilor de locaţiune de la furnizori cetăţeni;

e) transmiterii activelor în leasing, arendă, locaţiune sau cu drept de uzufruct.

[Anexa nr.2 în redacţia Ordinului Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Anexa 3

_____
(denumirea persoanei fizice-întreprinzător)

Registrul-jurnal de venituri şi cheltuieli pe anul 201__

Înregistrarea		Denumirea, numărul şi data documentului	Conţinutul operaţiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
nr. crt.	data			total	inclusiv nerecunoscute în scopuri fiscale	total	inclusiv nerecunoscute în scopuri fiscale
1	2	3	4	5	6	7	8
Total							
Rezultatul (profit/pierdere)							

Data_____ _____

(semnătura persoanei responsabile)

Anexa 4

Acte normative privind remunerarea muncii şi reţinerea impozitelor la sursa de plată

1. Codul muncii al Republicii Moldova nr.154-XV din 28.03.2003.

2. Legea salarizării nr.847-XV din 14.02.2002.

3. Codul fiscal nr.1163-XIII din 24.04.1997.

4. Hotărîrea Guvernului nr.743 din 11.06.2002 cu privire la salarizarea angajaţilor din unităţile cu autonomie financiară.

5. Hotărîrea Guvernului nr.426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modului de calculare a salariului mediu.

6. Hotărîrea Guvernului nr.535 din 07.05.2003 privind aprobarea Modului de calculare şi de plată a sumei de compensare a pierderii unei părţi din salariu în legătură cu încălcarea termenelor de achitare a acestuia.

7. Hotărîrea Guvernului nr.152 din 19.02.2004 cu privire la cuantumul sporului de compensare pentru munca prestată în condiţii nefavorabile.

8. Hotărîrea Guvernului nr.165 din 09.03.2010 cu privire la cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real.

9. Hotărîrea Guvernului nr.550 din 09.07.2014 privind stabilirea cuantumului salariului minim pe ţară.

10. Hotărîrea Guvernului nr.693 din 11.07.2018 cu privire la determinarea obligaţiilor fiscale aferente impozitului pe venit.

11. Hotărîrea Guvernului nr.10 din 05.01.2012 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaţilor entităţilor din Republica Moldova.

12. Hotărîrea Guvernului nr.697 din 22.08.2014 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reţinerea impozitului pe venit din salariu şi din alte plăţi efectuate de către angajator în folosul angajatului, precum şi din plăţile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate şi/sau efectuarea de lucrări.

[Anexa nr.4 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Anexa 5

Exemplu privind completarea Registrului-jurnal de venituri şi cheltuieli

Date iniţiale.*O gospodărie de fermier, care aplică contabilitatea de casă, a efectuat în decembrie 201X următoarele operaţiuni economice: încasarea numerarului la 10.12.201X pentru comercializarea grîului din roadă a anului precedent în valoarea de 15000 lei; achitarea la 14.12.201X a seminţelor procurate de legume în sumă de 230 lei; încasarea la 15.12.201X a plăţii pentru acordarea serviciilor de arat în valoare de 850 lei; achitarea la 21.12.201X a serviciilor veterinare acordate gospodăriei de către titularul patentei de întreprinzător în sumă de 175 lei; încasarea la 27.12.201X a despăgubirii în sumă de 2300 lei primite de la compania de asigurări pentru acoperirea pierderilor din inundaţie; achitarea la 28.12.201X a motorinei procurate în valoare de 1480 lei; calcularea la 31.12.201X a amortizării mijloacelor fixe pentru anul curent în sumă de 1540 lei.*

În baza datelor din exemplu, gospodăria de fermier înregistrează aceste operaţiuni în *Registrul-jurnal* în felul următor:

Extrasul din Registrul-jurnal de venituri şi cheltuieli pe luna decembrie 201X

Înregistrarea		Denumirea, numărul şi data documentului	Conţinutul operaţiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
nr. rt.	data			total	inclusiv nerecunoscute în scopuri fiscale	total	inclusiv nerecunoscute în scopuri fiscale
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.12.1X	Factura PV 567234, dispoziţie de încasare nr.105	Încasarea numerarului din vînzarea grîului	15000			
2.	14.12.1X	Factura fiscală BP 3452342, dispoziţie de plată nr.96	Achitarea seminţelor de legume procurate			230	

3.	15.12.1X	Act de primire a serviciilor EB 45367, dispoziţie de încasare nr.106	Acordarea serviciilor de arat	850			
4.	21.12.1X	Dispoziţia de plată nr.97	Achitarea serviciilor veterinare			175	175
5.	27.12.1X	Dispoziţia de încasare nr.107	Încasarea despăgubirii de asigurare	2300	2300		
6.	28.12.1X	Factura fiscală PB 675421, dispoziţie de plată nr.98	Achitarea motorinei procurate			1480	
7.	31.12.1X	Borderou de calcul a amortizării în scopuri fiscale	Calcularea amortizării mijloacelor fixe			1540	
Total				**18150**	**2300**	**3425**	**175**
Rezultatul financiar contabil (profit/pierdere)				**14725***			
Rezultatul impozabil (profit/pierdere)				**12250****			

* 14725 lei = 18150 lei − 3425 lei
** 12250 lei = (18150 lei − 2300 lei) − (3425 lei − 175 lei)

[Anexa nr.5 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Anexa 6

Acte normative privind efectuarea operaţiunilor de casă şi prin virament în economia naţională a Republicii Moldova

1. Legea nr.845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi.
2. Legea nr.62-XVI din 21.03.2008 privind reglementarea valutară.

[Pct.3 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.73 din 10.06.2022, în vigoare 24.06.2022]

4. Hotărîrea Guvernului nr.141 din 27.02.2019 cu privire la aplicarea echipamentelor de casă şi de control la efectuarea decontărilor.
5. Hotărîrea Băncii Naţionale nr.157 din 01.08.2013 cu privire la aprobarea, modificarea, completarea şi abrogarea unor acte normative ale Băncii Naţionale a Moldovei

[Anexa nr.6 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]