



ORDIN
privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate

nr. 118 din 06.08.2013

Monitorul Oficial nr.233-237/1534 din 22.10.2013

Monitorul Oficial nr.177-181/1224 din 16.08.2013

* * *

Notă: Pe tot parcursul textului după cuvintele „Legea contabilității” se completează cu cuvintele „și raportării financiare”, conform Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020

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

ORDON:

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

1) Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC):

[SNC Prezentarea situațiilor financiare](#)

[SNC Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare](#)

[SNC Imobilizări necorporale și corporale](#)

[SNC Contracte de leasing](#)

[SNC Deprecierea activelor](#)

[SNC Creanțe și investiții financiare](#)

[SNC Stocuri](#)

[SNC Capital propriu și datorii](#)

[SNC Venituri](#)

[SNC Cheltuieli](#)

[SNC Contracte de construcții](#)

[SNC Costurile îndatorării](#)

[SNC Diferențe de curs valutar și de sumă](#)

[SNC Părți afiliate și contracte de societate civilă](#)

[SNC Particularitățile contabilității în agricultură](#)

2) Indicațiilor metodice

[Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor](#)

[Indicații metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător](#)

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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]

1¹. Standardele Naționale de Contabilitate și Indicațiile metodice, menționate la pct.1, se aplică de entități cu titlu de recomandare de la 1 ianuarie 2014 și obligatoriu – de la 1 ianuarie 2015. Entitățile care vor decide aplicarea Standardelor Naționale de Contabilitate și a Indicațiilor metodice menționate la pct.1 începînd cu 1 ianuarie 2014 nu vor aplica Standardele Naționale de Contabilitate menționate la pct.2

[Pct.1¹ 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 Naționale de Contabilitate (SNC):

[SNC 1](#) "Politica de contabilitate"

[SNC 2](#) "Stocurile de mărfuri și materiale"

[SNC 3](#) "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii"

[SNC 4](#) "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business"

[SNC 5](#) "Prezentarea rapoartelor financiare"

[SNC 6](#) "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole"

[SNC 7](#) "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești"

[SNC 8](#) "Profitul (pierderea) net (ă) al (a) perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate"

[SNC 9](#) "Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare"

[SNC 10](#) "Evenimente ulterioare datei întocmirii rapoartelor financiare"

[SNC 11](#) "Contractele de construcție"

[SNC 12](#) "Contabilitatea impozitului pe venit"

[SNC 13](#) "Contabilitatea activelor nemateriale"

[SNC 14](#) "Informații financiare privind sectoarele"

[SNC 16](#) "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung"

[SNC 17](#) "Contabilitatea arendei (chiriei)"

[SNC 18](#) "Venitul"

[SNC 19](#) "Beneficiile angajaților"

[SNC 20](#) "Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației aferentă asistenței de stat"

[SNC 21](#) "Efectele variațiilor cursurilor valutare"

[SNC 22](#) "Combinări de întreprinderi"

[SNC 23](#) "Cheltuielile privind împrumuturile"

[SNC 24](#) "Publicitatea informației privind părțile legate"

[SNC 25](#) "Contabilitatea investițiilor"

[SNC 26](#) "Contabilitatea planurilor de pensii"

[SNC 27](#) "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice"

[SNC 28](#) "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate"

[SNC 31](#) "Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt"

[SNC 62](#) "Contabilitatea în partidă simplă"

2) Comentariile privind aplicarea Standardelor Naționale 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 bănești"

[C.S.N.C. 11](#) Comentarii privind aplicarea S.N.C. 11 "Contracte de construcție"

[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 "Informații 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 informației privind părțile legate”

[C.S.N.C. 25](#) Comentarii privind aplicarea S.N.C. 25 “Contabilitatea investițiilor”

[C.S.N.C. 27](#) Comentarii privind aplicarea S.N.C. 27 “Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice”

[C.S.N.C. 28](#) Comentarii privind aplicarea S.N.C. 28 “Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate”

[C.S.N.C. 31](#) Comentarii privind aplicarea S.N.C. 31 “Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt”

3) Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare

aprobate prin [ordinele ministrului finanțelor 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).

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

Notă: Vezi Erata din Monitorul Oficial nr.39-45 din 20.02.2015, pag.168, (din punctul 2 se exclude textul “nr.89 din 28.10.2002”).

VICEMINISTRUL FINANTELOR

Victor BARBĂNEAGRĂ

Chișinău, 6 august 2013.

Nr.118.

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

[Standardul Național de Contabilitate “Prezentarea Situațiilor Financiare” în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrelui general conceptual pentru raportarea financiară, IAS1 „Prezentarea situațiilor financiare” și IAS7 „Situația fluxurilor de trezorerie”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea formatelor și a modului de întocmire a situațiilor financiare individuale (în continuare – *situații financiare*).

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard reglementează modul de întocmire și prezentare a situațiilor financiare complete, simplificate și prescurtate ale entităților care aplică Standardele Naționale de Contabilitate.

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

1) entităților de interes public și altor entități care aplică IFRS (IAS1 „Prezentarea situațiilor financiare” și IAS7 „Situția fluxurilor de trezorerie”);

2) organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente (Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și reprezentanțele entităților nerezidente);

3) autorităților/instituțiilor bugetare (Norme stabilite de Ministerul Finanțelor);

4) asociațiilor de economii și împrumut (Indicații metodice privind particularitățile contabilității și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale asociațiilor de economii și împrumut).

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Fluxuri de numerar – intrări și/sau ieșiri de mijloace și documente bănești.

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

Performanță financiară – relația dintre veniturile și cheltuielile entității prezentate în situația de profit și pierdere.

Poziție financiară – relația dintre activele, capitalul propriu și datoriile entității prezentate în bilanț/bilanțul prescurtat.

Valoare contabilă – valoare la care un activ este recunoscut în bilanț/bilanțul prescurtat după deducerea amortizării și pierderilor din depreciere cumulate.

Scopul și componența situațiilor financiare

6. Situațiile financiare au drept scop prezentarea informațiilor utile în luarea deciziilor economice pentru o gamă largă de utilizatori cum ar fi: proprietarii (asociații, acționarii, fondatorii, membrii), creditorii, clienții, salariații, autoritățile publice și publicul. Pentru realizarea acestui scop situațiile financiare oferă informații despre:

1) active;

2) capital propriu;

3) datorii;

4) venituri și cheltuieli;

5) fluxuri de numerar.

7. În funcție de categoriile de entități prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare și necesitățile informaționale proprii, entitatea poate întocmi:

1) situații financiare complete; sau

2) situații financiare simplificate; sau

3) situații financiare prescurtate.

8. Situațiile financiare complete includ:

a) bilanțul;

b) situația de profit și pierdere;

c) situația modificărilor capitalului propriu;

d) situația fluxurilor de numerar;

e) nota explicativă.

9. Situațiile financiare simplificate includ:

a) bilanțul;

b) situația de profit și pierdere;

c) nota explicativă.

10. Situațiile financiare prescurtate includ:
- bilanțul prescurtat;
 - situația de profit și pierdere prescurtată;
 - nota explicativă.

Formatele și conținutul situațiilor financiare

Reguli generale

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

12. Situațiile financiare se întocmesc în conformitate cu prevederile generale prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare.

13. Informațiile din situațiile financiare trebuie să corespundă caracteristicilor calitative fundamentale și amplificatoare prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare.

14. Situațiile financiare se întocmesc în baza informațiilor contabile după reflectarea rezultatelor inventarierii pentru confirmarea existenței și stării activelor, capitalului propriu și datoriilor.

15. Situațiile financiare trebuie identificate și separate de alte informații prezentate în același document, de exemplu, în raportul anual al entității sau în prospectul de emisiuni a valorilor mobiliare.

16. Entitatea trebuie să identifice în mod clar situațiile financiare și să evidențieze următoarele informații:

- denumirea entității și alte elemente de identificare;
- data raportării sau perioada acoperită de situațiile financiare;
- activitatea de bază;
- forma de proprietate;
- forma juridică de organizare;
- unitatea de măsură.

17. Erorile depistate la întocmirea situațiilor financiare se corectează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

18. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cuprind următoarele etape:

1) efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare cum ar fi: inventarierea generală a activelor, capitalului propriu și datoriilor, decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune, determinarea și reflectarea diferențelor de curs valutar, întocmirea înregistrărilor de corectare, determinarea cotei curente a activelor imobilizate și datoriilor pe termen lung, închiderea conturilor de gestiune etc.;

- completarea formatelor situațiilor financiare;
- întocmirea notei explicative la situațiile financiare;
- aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare;
- reformarea bilanțului/bilanțului prescurtat.

Bilanțul/Bilanțul prescurtat

Generalități

19. Bilanțul/bilanțul prescurtat prezintă poziția financiară a entității și include informații aferente soldurilor existente la data raportării privind:

- activele* – resurse economice identificabile și controlabile de către entitate ce provin din fapte economice trecute din a căror utilizare se așteaptă obținerea unor beneficii economice;
- capitalul propriu* – mărimea rămasă în activele entității după scăderea datoriilor;
- datoriile* – obligații actuale ale entității provenite din fapte economice trecute a căror stingere contribuie la o reducere a resurselor, purtătoare de beneficii economice.

20. În bilanț/bilanțul prescurtat totalul activelor este echivalent cu suma totalurilor capitalului propriu, datoriilor și provizioanelor.

21. Activele sînt prezentate în bilanț/bilanțul prescurtat în ordinea creșterii lichidității acestora, iar datoriile în baza creșterii exigibilității.

22. Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de destinația acestora (de exemplu, avansurile acordate pentru procurarea activelor imobilizate se reflectă în componența 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 bilanțului/bilanțului prescurtat, relația sa cu alte elemente se prezintă în nota explicativă la situațiile financiare.

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

1) active circulante, care reprezintă activele ce se așteaptă 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 excepția celor circulante.

25. Ciclul normal de activitate al unei entități reprezintă perioada de timp dintre momentul achiziționării activelor care sînt destinate procesării și 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 și creanțele care sînt achitate ca parte a ciclului normal de activitate într-o perioadă ce depășește 12 luni din data raportării, se consideră active circulante (de exemplu, materia primă, materialele, producția în curs de execuție care necesită maturare și păstrare la entitatea de vinificație, fructele și sucurile sulfatate sau congelate la entitatea de conserve).

26. În funcție de gradul exigibilității, datoriile se împart în:

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

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

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

28. La data raportării entitatea determină cota curentă a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung, care se reflectă în bilanț/bilanțul prescurtat, respectiv în componența activelor circulante și/sau datoriilor curente.

29. Creanțele, numerarul și datoriile în valută străină se recalculează și se reflectă în bilanț/bilanțul prescurtat în conformitate cu SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

Bilanțul

30. Bilanțul se întocmește conform formatului prezentat în anexa 1 la prezentul standard.

Active

31. În rîndul 010 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru utilizarea prestabilită, precum și a imobilizărilor necorporale conexe cu alte imobilizări care necesită lucrări de pregătire pentru utilizare după destinație, determinată în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

[Pct.31 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și corporale”. În rîndurile 021–024 se prezintă valoarea contabilă a claselor de imobilizări necorporale: concesiuni, licențe și mărci; drepturi de autor și titluri de protecție; programe informatice și 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 și corporale”.

34. În rîndul 040 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale” se reflectă suma avansurilor pe

termen lung și curente acordate pentru achizițiile de imobilizări necorporale.

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

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

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

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

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

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

- amortizarea cumulată – 870000 lei, inclusiv a clădirilor – 570000 lei, a inventarului și 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 bilanț 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) și rîndul 085 – valoarea contabilă a inventarului și 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 și corporale”.

40. În rîndul 100 „Active biologice imobilizate” se reflectă valoarea contabilă a animalelor de muncă și productive (taurii, caii de tracțiune, vacile, ovinele, porcinele, caprinele etc.), plantațiilor perene (livezile, viile, pepinierele viticole și pomicole etc.) în curs de execuție și în exploatare, care se determină în conformitate cu SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”.

41. În rîndul 110 „Investiții imobiliare” se reflectă valoarea contabilă a investițiilor imobiliare, care se determină în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

42. În rîndul 120 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” se reflectă suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru achizițiile (procurarea, crearea/construcția etc.) imobilizărilor corporale.

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

44. În rîndurile 140 „Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate” și 150 „Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate” se înscrie suma valorilor mobiliare, cotelor de participație, împrumuturilor acordate și a altor investiții financiare cu durata de achitare (deținere probabilă) mai mare de 12 luni în părți neafiliate și afiliate, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare” și SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În rîndurile 151–154 se prezintă respectiv valoarea acțiunilor și cotelor de participație, împrumuturilor acordate, inclusiv celor aferente intereselor de participare și a altor investiții financiare pe termen lung în părțile afiliate.

45. În rîndul 160 „Total investiții financiare pe termen lung” se indică valoarea totală a investițiilor financiare pe termen lung, determinată prin relația: rd.140 + rd.150.

46. În rîndurile 170 „Creanțe comerciale pe termen lung”, 180 „Creanțe ale părților afiliate” și 190 „Alte creanțe pe termen lung” se reflectă sumele creanțelor părților neafiliate și afiliate cu termenul de

stingere ce depășește 12 luni din data raportării, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare”. În rîndul 181 „Creanțe aferente intereselor de participare” se prezintă suma creanțelor 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 și/sau depășesc pragul de semnificație stabilit în politicile contabile ale entității și 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 deținere (utilizare/decontare) mai mare de 12 luni, care nu au fost incluse în rîndurile 010–200.

49. În rîndul 220 „Total creanțe pe termen lung și alte active imobilizate” se indică valoarea totală a creanțelor pe termen lung și a altor active imobilizate, determinată prin relația: 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 relația: rd.050 + rd.130 + rd.160 + rd.220.

51. În rîndurile 240 „Materiale și obiecte de mică valoare și scurtă durată”, 250 „Active biologice circulante”, 260 „Producția în curs de execuție” și 270 „Produse și mărfuri” se înscrie valoarea contabilă a categoriilor respective de stocuri, care se determină în conformitate cu SNC „Stocuri” și SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”.

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

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

54. În rîndul 300 „Creanțe comerciale curente” se înscrie valoarea netă a creanțelor curente ale cumpărătorilor și clienților neafiliați din țară și din străinătate, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare”.

Exemplul 2. O entitate la data raportării dispune de următoarele date: creanțele cumpărătorilor și clienților din țară – 658000 lei, din străinătate – 392000 lei, suma provizioanelor (corecțiilor) pentru creanțele compromise – 45000 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 300 „Creanțe comerciale” din bilanț suma de 1005000 lei (658000 lei + 392000 lei – 45000 lei).

55. În rîndul 310 „Creanțe ale părților afiliate curente” se reflectă suma creanțelor curente ale debitorilor afiliați din țară și străinătate, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare” și SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În rîndul 311 se prezintă suma creanțelor curente aferente intereselor de participare.

56. În rîndurile 320 „Creanțe ale bugetului” și 330 „Creanțe ale personalului” se reflectă suma creanțelor bugetului și personalului, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare”.

57. În rîndul 340 „Alte creanțe curente” se înscrie suma creanțelor privind leasingul (arenda/locatiunea), dobînzile, redevențele și alte venituri calculate, creanțelor preliminate, creanțelor companiilor de asigurare privind despăgubirile, creanțelor organelor de asigurări sociale, creanțelor privind reclamațiile înaintate și recunoscute și creanțelor privind alte operațiuni.

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 și/sau depășesc pragul de semnificație stabilit în politicile contabile ale entității și 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 creanțe curente și alte active circulante” se indică valoarea totală a creanțelor și a altor active cu termenul de stingere (deținere probabilă) nu mai mare de 12 luni, determinată prin relația: rd.300 + rd.310 + rd.320 + rd.330 + rd.340 + rd.350 + rd.360.

61. În rîndurile 380 „Investiții financiare curente în părți neafiliate” și 390 „Investiții financiare

curente în părți afiliate” se înscrie suma valorilor mobiliare, cotelor de participație, împrumuturilor acordate și a altor investiții financiare cu durata de achitare (deținere probabilă) nu mai mare de 12 luni în părți neafiliate și afiliate care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare” și SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În rîndurile 391–394 se prezintă, respectiv, valoarea acțiunilor și cotelor de participație deținute în părțile afiliate, suma împrumuturilor acordate părților afiliate, suma împrumuturilor aferente intereselor de participare și valoarea altor investiții financiare curente în părțile afiliate.

62. În rîndul 400 „Total investiții financiare curente” se indică valoarea totală a investițiilor financiare curente, determinată prin relația: rd.380 + rd.390.

63. În rîndul 410 „Numerar și documente bănești” se înscrie suma totală a numerarului în monedă națională și valută străină din casierie și la conturile curente, a numerarului la alte conturi bancare, în expediție și valoarea documentelor bănești (timbrelor de acciz, mărcilor poștale, biletelor de călătorie, biletelor de tratament și odihnă etc.).

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

65. În rîndul 430 „Total active” se înscrie valoarea totală a activelor imobilizate și circulante ale entității, determinată prin relația: rd.230 + rd.420.

Capital propriu

66. În rîndul 440 „Capital social” se înscrie valoarea părților sociale (cotelor de participație, acțiunilor proprii și altor instrumente de capital propriu) indicată în actele de constituire ale entității și/sau în alte documente prevăzute de legislație.

67. În rîndul 450 „Capital nevărsat” se indică între paranteze suma creanțelor proprietarilor aferente aporturilor la capitalul social la constituirea entității și contribuțiilor suplimentare pentru acoperirea pierderilor anilor precedenți.

68. În rîndul 460 „Capital neînregistrat” se reflectă valoarea nominală a acțiunilor emise la înființarea societății pe acțiuni, care încă nu au fost înregistrate la Comisia Națională a Pieței Financiare și valoarea aporturilor proprietarilor aferente majorării capitalului social pînă la înregistrarea de stat a modificărilor operate în actele de constituire ale entității.

69. În rîndul 470 „Capital retras” se indică între paranteze valoarea de retragere a părților sociale achiziționate, 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 și/sau alte documente prevăzute de legislație, cu excepția patrimoniului înregistrat în componența capitalului social.

71. În rîndul 490 „Total capital social și neînregistrat” se reflectă suma totală a capitalului social și neînregistrat, determinată prin relația: 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 și valoarea nominală a părților sociale, precum și excedentul dintre valoarea de retragere și valoarea nominală sau de înstrăinare a părților sociale proprii retrase și ulterior anulate sau înstrăinate.

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

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

75. În rîndul 550 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” se înscrie suma corecțiilor rezultatelor anilor precedenți depistate în perioada de gestiune: profitul – cu înregistrare obișnuită, pierderea – cu semnul minus (între paranteze), determinat conform SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

76. În rîndul 560 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” se reflectă suma

profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți care se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și 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 situația de profit și 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 și în alte scopuri prevăzute de legislație, de statut sau stabilite prin deciziile organului de conducere împuternicit al entității.

79. În rîndul 590 „Total profit (pierdere)” se reflectă suma totală a profitului (pierderii), determinată prin relația: 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 și corporale”.

81. În rîndul 610 „Alte elemente de capital propriu” se reflectă valoarea subvențiilor aferente activelor primite de către entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate (după îndeplinirea condițiilor contractuale) și 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 relația: 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 obligațiuni, inclusiv din emisiunea obligațiunilor convertibile, și 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, vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii și altor operațiuni, care se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii” și SNC „Contracte de leasing”.

86. În rîndul 660 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung” se reflectă suma datoriilor față de entitățile-fiice, asociate, societățile civile și alte părți afiliate a căror componență se determină în conformitate cu SNC „Părți afiliate și 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 și 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 excepția veniturilor anticipate aferente subvențiilor privind activele primite de entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, care se decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) la alte elemente de capital propriu.

89. În rîndul 690 „Alte datorii pe termen lung” se reflectă suma finanțărilor și încasărilor cu destinație specială, datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică și 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 entității, determinată prin relația: 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 obligațiuni, inclusiv din emisiunea

obligațiunilor convertibile, și a altor împrumuturi pe termen scurt.

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

94. În rîndul 740 „Datorii față de părțile afiliate curente” se indică suma datoriilor curente ale entității față de părțile 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 și servicii.

96. În rîndul 760 „Datorii față de personal” se reflectă suma datoriilor entității față de personal privind retribuirea muncii și alte operațiuni (de exemplu, datoriile aferente delegărilor și compensarea unor cheltuieli fără primirea avansului, utilizării bunurilor personale în scopuri de serviciu).

97. În rîndul 770 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” se indică suma datoriilor entității față de organele de asigurări sociale și medicale (inclusiv și cele individuale), determinate conform legislației.

98. În rîndul 780 „Datorii față de buget” se înregistrează suma datoriilor față de buget privind impozitele și taxele, precum și sancțiunile aferente, determinate în conformitate cu legislația.

99. În rîndul 790 „Datorii față de proprietari” se înscrie suma datoriilor entității privind dividendele calculate și alte operațiuni 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 excepția veniturilor anticipate aferente subvențiilor privind activele primite de entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, care se decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) la alte elemente de capital propriu.

101. În rîndul 810 „Alte datorii curente” se înscrie suma finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente, datoriilor preliminate, datoriilor privind asigurarea bunurilor și persoanelor, datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică, datoriilor privind sancțiunile comerciale și 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 entității, determinată prin relația: 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 angajaților”, 840 „Provizioane pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor”, 850 „Provizioane pentru impozite” și 860 „Alte provizioane” se reflectă suma provizioanelor constituite, care se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”.

104. În rîndul 870 „Total provizioane” se reflectă suma totală a provizioanelor, determinată prin relația: 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 și curente și a provizioanelor entității, determinată prin relația: rd.620 + rd.700 + rd.820 + rd.870.

Bilanțul prescurtat

106. Bilanțul prescurtat se întocmește 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 execuție și în utilizare, determinată conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

108. În rîndul 020 „Imobilizări corporale” se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor corporale în curs de execuție, a terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor minerale, activelor biologice imobilizate, investițiilor imobiliare, determinată conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”, precum și suma avansurilor acordate pentru imobilizări corporale.

109. În rîndul 030 „Investiții financiare pe termen lung” se indică valoarea titlurilor de valoare procurate, depozitelor bancare, împrumuturilor acordate și alte investiții în părți neafiliate și afiliate cu termenul de deținere (stingere) mai mare de 12 luni din data raportării, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare”.

110. În rîndul 040 „Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate” se înscrie valoarea creanțelor, suma cheltuielilor anticipate și a altor active cu termenul de deținere (stingere) ce depășește 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 relația: 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 și scurtă durată, producției în curs de execuție, produselor și mărfurilor, care se determină în conformitate cu SNC „Stocuri” și SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”.

113. În rîndul 070 „Creanțe curente și alte active circulante” se reflectă suma creanțelor comerciale, ale bugetului, personalului, cheltuielile anticipate și alte active care urmează a fi utilizate (decontate) pe parcursul unei perioade, ce nu depășește 12 luni din data raportării.

114. În rîndul 080 „Investiții financiare curente” se indică valoarea titlurilor de valoare procurate, depozitelor bancare, împrumuturilor acordate și alte investiții în părți neafiliate și afiliate cu termenul de deținere (stingere) ce nu depășește 12 luni din data raportării, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare”.

115. În rîndul 090 „Numerar și documente bănești” se înscrie suma totală a numerarului în monedă națională și valută străină din casierie și la conturile curente, a numerarului la alte conturi bancare, în expediție și valoarea documentelor bănești (timbrelor de acciz, mărcilor poștale, biletelor de călătorie, biletelor de tratament și odihnă etc.).

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

117. În rîndul 110 „Total active” se înscrie valoarea totală a activelor imobilizate și circulante ale entității, determinată prin relația: rd.050 + rd.100.

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

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

120. În rîndul 140 „Rezerve” se reflectă, respectiv, suma rezervelor constituite pe seama profitului net conform prevederilor legislației, statutului entității și deciziilor adunării generale a proprietarilor sau a altui organ de conducere împuternicit al entității.

121. În rîndul 150 „Profit (pierdere)” se reflectă suma corecțiilor rezultatelor anilor precedenți depistate în perioada de gestiune, a profitului (pierderii) anilor precedenți și a perioadei de gestiune curente, care se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”.

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

123. În rîndul 170 „Alte elemente de capital propriu” se reflectă valoarea subvențiilor aferente activelor primite de către entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate (după îndeplinirea condițiilor contractuale) și 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 relația: 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 și datorii”.

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

127. În rîndul 210 „Total datorii” se înscrie suma totală a datoriilor pe termen lung și curente, determinată prin relația: rd.190 + rd.200.

128. În 220 „Provizioane” se reflectă suma provizioanelor constituite pentru concediile de odihnă ale angajaților, garanții, impozite și alte scopuri, care se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”.

129. În rîndul 230 „Total pasive” se indică suma totală a capitalului propriu, datoriilor și a provizioanelor entității, determinată prin relația: rd.180 + rd.210 + rd.220.

Situația de profit și pierdere/Situația de profit și pierdere prescurtată

Generalități

130. Situația de profit și pierdere/situația de profit și pierdere prescurtată caracterizează performanța financiară a entității pentru perioada de gestiune și conține informații privind:

1) *veniturile* – creșteri 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 creșteri ale capitalului propriu, cu excepția celor legate de contribuțiile proprietarilor. Veniturile includ: veniturile din activitatea operațională și veniturile din alte activități. Veniturile din activitatea operațională constituie veniturile din vânzări și alte venituri din activitatea operațională definite în prezentul standard. Venituri din alte activități sînt veniturile din operațiuni cu active imobilizate, veniturile financiare și veniturile excepționale.

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

3) *rezultatele financiare* – profitul (pierderea) calculat ca diferență dintre veniturile și cheltuielile perioadei de gestiune.

131. Veniturile și cheltuielile aferente aceluiași operațiuni economice se reflectă în situația de profit și pierdere/situația de profit și pierdere prescurtată în aceeași perioadă de gestiune (de exemplu, valoarea contabilă a bunurilor vîndute și valoarea de vînzare a acestora se recunosc concomitent în aceeași 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 situația de profit și 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” și nu au fost suportate cheltuieli, acestea trebuie prezentate în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost cîștigate.

Situația de profit și pierdere

133. Situația de profit și pierdere se întocmește în baza clasificării cheltuielilor după destinație (funcții) conform formatului prezentat în anexa 3 la prezentul standard.

134. În rîndul 010 „Venituri din vânzări” se reflectă suma veniturilor din vânzări obținute în cadrul activității operaționale. În rîndurile 011–016 se prezintă, respectiv, veniturile din vînzarea produselor și mărfurilor, din prestarea serviciilor și executarea lucrărilor din contracte de construcție, din contractele de leasing operațional și financiar (arendă/locățiune), de microfinanțare și alte venituri (de exemplu, din dividende, participații, dobînzii, care pentru entitate reprezintă activitatea operațională).

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

135. În rîndul 020 „Costul vânzărilor” se reflectă costurile aferente obținerii veniturilor din vânzări înregistrate în rîndul 010. În rîndurile 021–026 se prezintă, respectiv, valoarea contabilă a

produselor/mărfurilor vândute, costul serviciilor prestate/lucrărilor executate terților, costurile aferente contractelor de construcție, de leasing operațional și financiar (arendă/locățiuine), de microfinanțare și alte costuri suportate în cadrul activității operaționale a entității și corelate cu veniturile din vânzări.

Suma costului vânzărilor înregistrată în perioada de gestiune se ajustează cu valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vândute și returnate entității în aceeași perioadă de gestiune în care a avut loc livrarea.

136. În rîndul 030 „Profit brut (pierdere brută)” se reflectă diferența dintre veniturile din vânzări și costul vânzărilor, determinată prin relația: rd.010 – rd.020.

Exemplul 3. În anul 201X entitatea a comercializat 2870 unități de produse la costul unitar de 45 lei și prețul de vânzare unitar de 60 lei. Pe parcursul aceleiași perioade de gestiune au fost returnate 185 de unități de produse.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în situația de profit și pierdere:

- în rd.010 „Venituri din vânzări” suma de 161100 lei (2870 unități × 60 lei – 185 unități × 60 lei);
- în rd.020 „Costul vânzărilor” suma de 120825 lei (2870 unități × 45 lei – 185 unități × 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 operațională” se reflectă veniturile care apar în procesul desfășurării activității operaționale, dar care nu pot fi atribuite la venituri din vânzări. Acestea cuprind veniturile din: ieșirea altor active circulante (cu excepția veniturilor reflectate în rîndul 010); majorări de întârziere (penalități), amenzi și alte sancțiuni; recuperarea prejudiciului material cauzat entității; decontarea datoriilor cu termen de prescripție expirat; subvenții, finanțări și încasări cu destinație specială, active intrate cu titlul gratuit care nu au fost incluse în venituri din vânzări; plusurile de active constatate la inventariere; diferențele favorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare/vânzare a valutei străine utilizate în activitatea operațională și din alte operațiuni aferente activității operaționale.

Exemplul 4. În anul 201X entitatea a înregistrat venituri aferente activității operaționale rezultate din:

- vânzarea unor materiale – 18990 lei;
- constatarea plusurilor de mărfuri la inventariere – 1200 lei;
- calcularea prejudiciului material cauzat entității de către persoana vinovată – 7290 lei;
- decontarea datoriilor comerciale cu termenul de prescripție expirat – 17500 lei;
- anularea sancțiunilor fiscale aferente perioadelor precedente conform hotărîrii instanței judecătorești – 3500 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 040 „Alte venituri din activitatea operațională” din situația de profit și 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 și/sau executarea lucrărilor determinate în conformitate cu SNC „Cheltuieli”.

139. În rîndul 060 „Cheltuieli administrative” se reflectă cheltuielile privind deservirea și gestiunea entității în ansamblu, determinate în conformitate cu SNC „Cheltuieli”.

140. În rîndul 070 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” se prezintă cheltuielile legate de desfășurarea activității operaționale a entității, dar care nu pot fi atribuite la costul vânzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative. Componența acestor cheltuieli se determină în conformitate cu SNC „Cheltuieli”.

141. În rîndul 080 „Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)” se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile din activitatea operațională a perioadei de gestiune, determinată prin relația: 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 obținute de la părțile afiliate; veniturile din dobînzii (cu excepția veniturilor aferente dobînzilor din contracte de leasing și contracte de microfinanțare, care se reflectă în rd.014 și rd.015), inclusiv

veniturile sub formă de dobânzi obținute de la părțile afiliate; veniturile din alte investiții financiare pe termen lung, inclusiv veniturile obținute de la părțile afiliate; veniturile aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente; veniturile din ieșirea investițiilor financiare; veniturile aferente diferențelor de curs valutar și 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 părților afiliate; cheltuielile aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente; cheltuielile aferente ieșirii investițiilor financiare; cheltuielile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă etc.

[Pct.143 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

144. În rîndul 110 „Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă)” se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile financiare care se determină prin relația: rd.090–rd.100.

145. În rîndul 120 „Venituri cu active imobilizate și excepționale” se reflectă suma veniturilor aferente activelor imobilizate, cu excepția plusurilor de active constatate la inventariere; reluării pierderilor din depreciere; compensațiilor pentru acoperirea pierderilor excepționale; din decontarea fondului comercial negativ; altor fapte economice care nu se referă la activitatea operațională și financiară.

146. În rîndul 130 „Cheltuieli cu active imobilizate și excepționale” se reflectă suma cheltuielilor aferente activelor imobilizate și cheltuielilor excepționale, determinată în conformitate cu SNC „Cheltuieli”.

147. În rîndul 140 „Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)” se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente operațiunilor cu active imobilizate și excepționale care se determină prin relația: rd.120–rd.130.

148. În rîndul 150 „Rezultatul din alte activități: profit (pierdere)” se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente altor activități care se determină prin relația: rd.110+rd.140.

149. În rîndul 160 „Profit (pierdere) pînă la impozitare” se indică rezultatul financiar pînă la impozitare, determinat prin relația: 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 diferența dintre profitul (pierderea) pînă la impozitare și cheltuielile privind impozitul pe venit prin relația: rd.160–rd.170. Acest indicator trebuie să coincidă cu indicatorul rîndului 570 din bilanț.

Situația de profit și pierdere prescurtată

152. Situația de profit și pierdere prescurtată se întocmește în baza clasificării cheltuielilor după destinație (funcții) conform formatului prezentat în anexa 4 la prezentul standard.

153. În rîndul 010 „Venituri din vânzări” se reflectă suma veniturilor din vânzări obținute în cadrul activității operaționale. Acestea cuprind veniturile din vânzarea produselor și mărfurilor, din prestarea serviciilor și executarea lucrărilor, din contracte de construcție, din contractele de leasing operațional și financiar (arendă/locațiune), de microfinanțare și alte venituri (de exemplu, din dividende, participații, dobînzii, care pentru entitate reprezintă activitatea operațională). Suma veniturilor din vânzări recunoscută în perioada de gestiune se ajustează cu valoarea produselor și mărfurilor returnate de cumpărători și/sau reducerile de preț la produse, mărfuri livrate și/sau servicii prestate, în aceeași perioadă de gestiune în care a avut loc livrarea.

154. În rîndul 020 „Costul vânzărilor” se reflectă costurile aferente obținerii veniturilor din vânzări înregistrate în rîndul 010. Acesta cuprinde valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vîndute, costul serviciilor prestate/lucrărilor executate terților, costurile aferente contractelor de construcție și de leasing operațional/financiar (arendă/locațiune), de microfinanțare și alte costuri suportate în cadrul activității operaționale a entității și corelate cu veniturile din vânzări.

Suma costului vânzărilor înregistrată în perioada de gestiune se ajustează cu valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vândute și returnate entității în aceeași perioadă de gestiune în care a avut loc livrarea.

155. În rîndul 030 „Profit brut (pierdere brută)” se reflectă diferența dintre veniturile din vânzări și costul vânzărilor, determinată prin relația: rd.010 – rd.020.

Exemplul 5. În anul 201X entitatea a comercializat 2870 unități de produse la costul unitar de 45 lei și prețul de vânzare unitar de 60 lei. Pe parcursul aceleiași perioade de gestiune au fost returnate 185 de unități de produse.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în situația de profit și pierdere:

- în rd.010 „Venituri din vânzări” suma de 161100 lei (2870 unități × 60 lei – 185 unități × 60 lei);
- în rd.020 „Costul vânzărilor” suma de 120825 lei (2870 unități × 45 lei – 185 unități × 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 operațională” se reflectă veniturile care apar în procesul desfășurării activității operaționale, dar care nu pot fi atribuite la venituri din vânzări. Acestea cuprind veniturile din: ieșirea altor active circulante (cu excepția veniturilor reflectate în rîndul 010); majorări de întârziere (penalități), amenzi și alte sancțiuni; recuperarea prejudiciului material cauzat entității; decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat; subvenții, finanțări și încasări cu destinație specială, active intrate cu titlul gratuit care nu au fost incluse în venituri din vânzări; plusurile de active constatate la inventariere; diferențele favorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare/vânzare a valutei străine utilizate în activitatea operațională și din alte operațiuni aferente activității operaționale.

Exemplul 6. În anul 201X entitatea a înregistrat venituri aferente activității operaționale rezultate din:

- vânzarea unor materiale – 18990 lei;
- constatarea plusurilor de mărfuri la inventariere – 1200 lei;
- calcularea prejudiciului material cauzat entității de către persoana vinovată – 7290 lei;
- decontarea datoriilor comerciale cu termenul de prescripție expirat – 17500 lei;
- anularea sancțiunilor fiscale aferente perioadelor precedente conform hotărîrii instanței judecătorești – 3500 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 040 „Alte venituri din activitatea operațională” din situația de profit și 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 și/sau executări de lucrări determinate în conformitate cu SNC „Cheltuieli”.

158. În rîndul 060 „Cheltuieli administrative” se reflectă cheltuielile privind deservirea și gestiunea entității în ansamblu, determinate în conformitate cu SNC „Cheltuieli”.

159. În rîndul 070 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” se prezintă cheltuielile legate de desfășurarea activității operaționale a entității, dar care nu pot fi atribuite la costul vânzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative. Componenta acestor cheltuieli se stabilește în conformitate cu SNC „Cheltuieli”:

160. În rîndul 080 „Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)” se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile din activitatea operațională din perioada de gestiune, determinată prin relația: rd.030 + rd.040 – rd.050 – rd.060 – rd.070.

161. În rîndul 090 „Rezultatul profit (pierdere) financiar(ă)” se reflectă diferența dintre suma veniturilor și a cheltuielilor financiare din perioada de gestiune. Veniturile financiare includ: veniturile din interese de participare (de exemplu dividende); veniturile din dobînzii (cu excepția veniturilor aferente dobînzilor din contracte de leasing și contracte de microfinanțare, care se reflectă în rd.010); veniturile din alte investiții financiare pe termen lung; veniturile din ieșirea investițiilor financiare; veniturile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă etc. Cheltuielile financiare includ: cheltuielile privind dobînzile; cheltuielile aferente ieșirii investițiilor financiare; cheltuielile aferente diferențelor de curs valutar și de

sumă etc.

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

162. În rîndul 100 „Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)” se reflectă diferența dintre suma veniturilor și a cheltuielilor din operațiuni cu active imobilizate și excepționale din perioada de gestiune. Veniturile includ: suma veniturilor aferente activelor imobilizate, cu excepția celor aferente valorilor mobiliare și a plusurilor de active constatate la inventariere; reluării pierderilor din depreciere cu excepția celor aferente valorilor mobiliare; compensațiilor pentru acoperirea pierderilor excepționale; din decontarea fondului comercial negativ; altor fapte economice care nu se referă la activitatea operațională și financiară. Cheltuielile cu active imobilizate și excepționale includ suma cheltuielilor aferente activelor imobilizate și cheltuielilor excepționale, determinată în conformitate cu SNC „Cheltuieli”.

163. În rîndul 110 „Rezultatul din alte activități: profit (pierdere)” se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente altor activități care se determină prin relația: rd.090+rd.100.

164. În rîndul 120 „Profit (pierdere) pînă la impozitare” se indică rezultatul financiar pînă la impozitare, determinat prin relația: 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 diferența dintre profitul (pierderea) pînă la impozitare și cheltuielile privind impozitul pe venit prin relația: rd.120–rd.130.

Situația modificărilor capitalului propriu

167. Situația modificărilor capitalului propriu caracterizează existența și modificarea elementelor capitalului propriu în cursul perioadei de gestiune și conține informații privind:

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

2) *primele de capital* – excedentul dintre valoarea apurturilor proprietarilor în capitalul social al entității și valoarea nominală a părților sociale, precum și excedentul dintre valoarea de retragere sau de înstrăinare a părților sociale proprii retrase și ulterior anulate sau înstrăinate;

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

4) *profitul (pierderea)* – corecțiile rezultatelor anilor precedenți, profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți, 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 și datorii”.

169. În situația modificărilor capitalului propriu pentru fiecare element se indică soldul la începutul perioadei de gestiune, majorările și diminuările pe parcursul perioadei și soldul la sfîrșitul perioadei de gestiune, care se determină prin relația:

$$\begin{array}{c} \text{Sold la} \\ \text{sfîrșitul} \\ \text{perioadei de} \\ \text{gestiune} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Sold la} \\ \text{începutul} \\ \text{perioadei de} \\ \text{gestiune} \end{array} + \text{Majorările} - \text{Diminuările}$$

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

171. Soldurile elementelor capitalului propriu la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune

prezentate în situația modificărilor capitalului propriu trebuie să fie identice soldurilor elementelor respective din bilanț.

172. Mărima 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 situația modificărilor capitalului propriu în mod obișnuit (fără paranteze). Mărima 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 situația modificărilor capitalului propriu cu semnul minus (între paranteze).

173. Situația modificărilor capitalului propriu se întocmește conform formatului prezentat în anexa 5 la prezentul standard.

174. În rîndul 010 „Capital social” se indică soldurile și modificările părților sociale, acțiunilor proprii emise sau altor instrumente de capital propriu la valoarea indicată în actele de constituire ale entității și/sau alte documente prevăzute de legislație.

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 operațiuni economice: în ianuarie 201X a fost micșorat capitalul social cu 3200 lei prin stingerea părții sociale care a fost dobîndită de societate de la asociatul său și 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 proporțională a părților sociale din contul profitului anilor precedenți.*

În baza datelor din exemplu, entitatea reflectă în rd.010 „Capital social” din situația 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 sfîrșitul 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 și modificările creanțelor proprietarilor aferente:

- 1) aporturilor în capitalul social la constituirea entității;
- 2) contribuțiilor suplimentare pentru acoperirea pierderilor anilor precedenți.

176. În rîndul 030 „Capital neînregistrat” se indică soldurile și modificările capitalului neînregistrat la valoarea nominală a:

1) acțiunilor, emise la înființarea societății pe acțiuni, care încă nu au fost înregistrate în modul stabilit de legislație;

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

Exemplul 8. *La 10.12.201X asociații unei societăți cu răspundere limitată au decis să majoreze capitalul social de la 5400 lei pînă la 28000 lei. La 15.12.201X asociații au depus suma de 22600 lei în contul majorării părții sociale. La 10.01.201X+1 a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al societății.*

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

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

177. În rîndul 040 „Capital retras” se reflectă între paranteze soldurile și modificările părților sociale (cotelor de participație, acțiunilor, altor instrumente de capital propriu) achiziționate, răscumpărate sau dobîndite de entitate de la proprietarii săi.

Exemplul 9. *O societate pe acțiuni în august 201X a răscumpărat de la acționari 350 acțiuni proprii la preț de 100 lei/acțiune din care 120 acțiuni au fost revîndute în noiembrie a aceluiași an la preț de 115 lei/acțiune.*

În baza datelor din exemplu, entitatea reflectă în situația 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 acțiuni × 100 lei);

- în col.6 – diminuarea capitalului retras în suma de 12000 lei (120 acțiuni × 100 lei);

- în col.7 – soldul capitalului retras la sfîrșitul 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 și valoarea nominală a acțiunilor răscumpărate în suma de 1800 lei [120 acțiuni × (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 și modificările patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate la valoarea indicată în actele de constituire și/sau alte documente prevăzute de legislație, cu excepția patrimoniului înregistrat în componenta capitalului social.

179. În rîndul 060 „Total capital social și neînregistrat” se indică valoarea totală determinată prin relația: rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040+ rd.050.

180. În rîndul 070 „Prime de capital” se reflectă soldurile și modificările aferente excedentului dintre:

- 1) valoarea efectivă a aporturilor proprietarilor în capitalul social al entității și valoarea nominală a părților sociale (acțiunilor, altor instrumente de capital propriu);

- 2) valoarea de retragere și valoarea nominală sau de înstrăinare a părților sociale (acțiunilor) proprii retrase și ulterior anulate sau înstrăinate.

Exemplul 10. *La înființarea unei societăți pe acțiuni au fost plasate 5000 de acțiuni simple cu valoarea nominală de 10 lei/acțiune la preț de 12 lei/acțiune.*

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

- în rîndul 010 „Capital social” majorarea capitalului social (col.5) și soldul acestuia la sfîrșitul perioadei de gestiune (col.7) în sumă de 50000 lei (5000 acțiuni × 10 lei);

- în rîndul 070 „Prime de capital” excedentul dintre valoarea de vînzare și nominală a acțiunilor plasate (col.5) și soldul acestuia la sfîrșitul perioadei de gestiune (col.7) în suma de 10000 lei (5000 acțiuni × 2 lei).

181. În rîndul 080 „Capital de rezervă” se înscriu soldurile și modificările rezervelor, a căror constituire este prevăzută de legislație.

Exemplul 11. *Soldul capitalului de rezervă a unei societăți 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 societății cu 15000 lei, înregistrarea de stat a modificării respective a fost efectuată în aceeași lună.*

În baza datelor din exemplu, societatea reflectă în rd.080 „Capital de rezervă” din situația 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 sfîrșitul perioadei de gestiune în sumă de 6800 lei (14000 lei + 7800 lei – 15000 lei).

182. În rîndul 090 „Rezerve statutare” se indică soldurile și modificările rezervelor constituite în conformitate cu statutul entității, cu excepția rezervelor indicate în rd.070 din situația modificărilor capitalului propriu.

183. În rîndul 100 „Alte rezerve” se indică soldurile și modificările rezervelor constituite în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entității, cu excepția rezervelor indicate în rd.080 și 090 din situația modificărilor capitalului propriu.

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

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

186. În rîndul 130 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” se înscrie soldurile și modificările profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți. Soldul la începutul perioadei de gestiune se determină după reformarea bilanțului 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 obișnuită 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 entității.

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

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

191. În rîndul 180 „Alte elemente de capital propriu” se indică soldurile și modificările subvențiilor aferente activelor primite de entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate la capitalul propriu (după îndeplinirea condițiilor contractuale) în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii” și 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 relația: rd.060 + rd.070 + rd.110 + rd.160 + rd.170 + rd.180.

Situația fluxurilor de numerar

Generalități

193. Situația fluxurilor de numerar caracterizează soldurile și fluxurile de numerar pentru perioada de gestiune și conține informații privind:

1) *numerarul* – mijloace bănești în monedă națională și valută străină (inclusiv numerarul legat) în casierie, în conturi curente și alte conturi bancare (de exemplu, carduri bancare);

2) *numerarul în expediție* – mijloace bănești transmise în casierile băncilor, oficiilor poștale sau încasatorilor pentru înregistrarea ulterioară în conturile curente sau alte conturi bancare ale entității sau pentru transmiterea către beneficiari;

3) *documentele bănești* – timbrele de acciz, mărcile poștale, biletele de călătorie, biletele de tratament și odihnă.

194. În situația fluxurilor de numerar nu se reflectă:

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

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

195. Situația fluxurilor de numerar se întocmește în baza contabilității de casă, conform căreia numerarul este înregistrat la sumele efectiv încasate/achitate în/din casierie și conturi bancare, iar documentele bănești – la valoarea documentelor bănești efectiv intrate/ieșite.

196. Situația fluxurilor de numerar se întocmește conform metodei directe, potrivit căreia intrările și

ieșirile de numerar se determină în baza datelor din conturile de evidență a numerarului.

197. Elementele situației fluxurilor de numerar sînt prezentate separat pe tipuri de activități ale entității care cuprind:

1) activitatea operațională – totalitatea operațiunilor economice aferente activităților principale ale entității, precum și activităților conexe acestora care nu sînt activități de investiții sau financiare;

2) activitatea de investiții – totalitatea faptelor economice aferente intrărilor și/sau ieșirilor de active imobilizate;

3) activitatea financiară – totalitatea operațiunilor în urma cărora se modifică mărimea și componența capitalului propriu și a împrumuturilor entității.

198. Diferențele de curs valutar se înregistrează distinct în situația fluxurilor de numerar.

199. Situația fluxurilor de numerar se întocmește conform formatului prezentat în anexa 6 la prezentul standard.

Fluxuri de numerar din activitatea operațională

200. În rîndul 010 „Încasări din vânzări” se reflectă numerarul, inclusiv aferent impozitelor indirecte încasat de la:

1) cumpărători, clienți pentru produsele/mărfurile vîndute și/sau serviciile prestate/lucrările executate;

2) locatari pentru activele transmise în leasing operațional și financiar (arendă, locațiune), precum și dobînda aferentă leasingului financiar;

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

201. În rîndul 020 „Plăți pentru stocuri și servicii procurate” se reflectă plățile de numerar, inclusiv aferente impozitelor indirecte, achitate:

1) furnizorilor, antreprenorilor pentru stocurile și serviciile procurate;

2) locatorilor pentru activele primite în leasing operațional și financiar (arenda, locațiune), cu excepția dobînzilor;

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

202. În rîndul 030 „Plăți către angajați și organe de asigurare socială și medicală” se reflectă numerarul plătit:

1) salariaților în contul retribuirii muncii și altor operații (cu excepția împrumuturilor acordate și dividendelor plătite);

2) organelor de asigurare socială și medicală privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorilor și angajaților.

203. În rîndul 040 „Dobînze plătite” se reflectă dobînzile plătite în perioada de gestiune pentru:

1) creditele și 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) obligațiunile, cambiile și alte titluri de datorii.

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

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

1) din vânzarea altor active circulante;

2) sub formă de amenzi, penalități și alte sancțiuni;

3) din onorarii și comisioane;

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

5) sub formă de finanțări și încasări cu destinație specială;

6) sub formă de subvenții, prime și sponsorizări;

7) din redevențele aferente activității operaționale;

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

9) din recuperarea prejudiciului material cauzat entității (cu excepția prejudiciului rezultat din evenimente excepționale) etc.

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

- 1) sub formă de amenzi, penalități și alte sancțiuni;
- 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 și taxe, precum și sancțiunilor pentru încălcarea legislației;
- 4) sub formă de documente bănești utilizate în perioada de gestiune cu achitarea ulterioară a acestora;
- 5) sub formă de redevențe aferente activității operaționale etc.

207. În rîndul 080 „Fluxul net de numerar din activitatea operațională” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și plătit în cursul perioadei de gestiune din activitatea operațională, determinată prin relația: rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070.

Fluxuri de numerar din activitatea de investiții

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

209. În rîndul 100 „Plăți aferente intrărilor de active imobilizate” se reflectă numerarul plătit pentru achiziționarea și/sau crearea activelor imobilizate, precum și avansurile acordate pentru procurarea acestora.

210. În rîndul 110 „Dobînzii încasate” se reflectă dobînzile primite pentru împrumuturile acordate, conturile de depozit și alte investiții financiare, cu excepția dobînzilor înregistrate în rd.010.

211. În rîndul 120 „Dividende încasate” se reflectă suma totală a dividendelor încasate din cotele de participație (acțiuni) în capitalul social al altor entități din țară și străinătate, iar în rîndul 121 – suma dividendelor încasate din străinătate.

212. În rîndul 130 „Alte încasări (plăți)” se reflectă diferența dintre încasările și plățile de numerar rezultate din activitatea de investiții, care nu sînt incluse în rîndurile 090–120.

213. În rîndul 140 „Fluxul net de numerar din activitatea de investiții” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și plătit în cursul perioadei de gestiune din activitatea de investiții, determinată prin relația: 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 și împrumuturi” se reflectă încasările de numerar sub formă de credite și împrumuturi, inclusiv din plasarea obligațiunilor proprii, cambiilor și altor titluri de datorii.

215. În rîndul 160 „Plăți aferente rambursării creditelor și împrumuturilor” se reflectă plățile de numerar în contul rambursării creditelor și împrumuturilor (cu excepția dobînzilor), stingerii/achitării obligațiunilor și a altor titluri de datorii etc.

216. În rîndul 170 „Dividende plătite” se indică suma totală a dividendelor plătite proprietarilor rezidenți și nerezidenți, iar în rîndul 171 – suma dividendelor plătite nerezidenților.

217. În rîndul 180 „Încasări din operațiuni de capital” se înscriu încasările din emisiunea acțiunilor proprii, majorarea părților sociale, din vînzarea cotelor de participație în capitalul social (acțiunilor proprii) răscumpărate anterior de la proprietari.

218. În rîndul 190 „Alte încasări (plăți)” se reflectă diferența dintre încasările și plățile de numerar rezultate din activitatea financiară, care nu sînt incluse în rîndurile 150–180. Acestea includ:

- 1) încasări de numerar:
 - a) sub formă de redevențe, cu excepția celor înregistrate în rîndul 060;
 - b) din modificarea altor elemente ale capitalului propriu;

c) pentru acoperirea pierderilor excepționale etc.;

2) plăți (ieșiri) de numerar:

a) sub formă de redevențe, cu excepția celor înregistrate în rîndul 070;

b) aferente răscurpării cotelor de participație și acțiunilor proprii ale entității;

c) aferente pierderilor din evenimente excepționale (de exemplu, furturi și exproprieri de numerar, incendii, inundații, perturbații politice în urma cărora numerarul a fost distrus).

219. În rîndul 200 „Fluxul net de numerar din activitatea financiară” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și plătit (ieșit) în perioada de gestiune din activitatea financiară, determinată prin relația: 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 activitățile operațională, de investiții și financiară, determinat prin relația: ± rd.080 ± rd.140 ± rd.200.

221. În rîndul 220 „Diferențe de curs valutar favorabile (nefavorabile)” se reflectă mărimea netă a diferențelor de curs valutar favorabile și 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 evidență a numerarului și documentelor bănești la începutul perioadei de gestiune curente. Acesta trebuie să corespundă cu indicatorul rîndului 410 „Numerar și documente bănești” din col.4 a bilanțului.

223. În rîndul 240 „Sold de numerar la sfîrșitul perioadei de gestiune” se reflectă soldul de numerar în conturile de evidență a numerarului și documentelor bănești la sfîrșitul perioadei de gestiune curente, determinat prin relația: ± rd.210 ± rd.220 + rd.230. Soldul obținut trebuie să corespundă cu indicatorul rîndului 410 „Numerar și documente bănești” din col.5 a bilanțului.

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

Nota explicativă la situațiile financiare

225. Nota explicativă detaliază și concretizează informațiile din bilanț/bilanțul prescurtat, situația de profit și pierdere/situația de profit și pierdere prescurtată, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar. Conținutul notei explicative pentru diferite categorii de entități este stabilit de Legea contabilității și raportării financiare și Standardele Naționale de Contabilitate.

Aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare

226. Situațiile financiare se aprobă de către adunarea generală a proprietarilor și/sau de alt organ împuternicit în conformitate cu legislația.

227. Situațiile financiare se semnează și se prezintă utilizatorilor în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare.

Reformarea bilanțului/bilanțului prescurtat

228. După aprobarea și prezentarea situațiilor financiare entitatea reformează bilanț/bilanțul prescurtat prin decontarea:

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

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

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

4) rezultatului din tranziția la noile reglementări contabile la profitul nerepartizat (pierderea

neacoperită) al anilor precedenți.

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

Anexa 1

BILANȚUL

la _____ 20 _____

Nr. crt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfișitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. Imobilizări necorporale			
	1. Imobilizări necorporale în curs de execuție	010		
	2. Imobilizări necorporale în exploatare, total	020		
	din care:			
	2.1. concesiuni, licențe și mărci	021		
	2.2. drepturi de autor și titluri de protecție	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 execuție	060		
	2. Terenuri	070		
	3. Mijloace fixe, total	080		
	din care:			
	3.1. clădiri	081		
	3.2. construcții speciale	082		
	3.3. mașini, utilaje și instalații tehnice	083		
	3.4. mijloace de transport	084		
	3.5. inventar și mobilier	085		
	3.6. alte mijloace fixe	086		
	4. Resurse minerale	090		
	5. Active biologice imobilizate	100		
	6. Investiții 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. Investiții financiare pe termen lung			

	1. Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate	140		
	2. Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate, total	150		
	din care:			
	2.1. acțiuni și cote de participație deținute în părțile afiliate	151		
	2.2. împrumuturi acordate părților afiliate	152		
	2.3. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare	153		
	2.4. alte investiții financiare	154		
	Total investiții financiare pe termen lung (rd.140 + rd.150)	160		
	IV. Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate			
	1. Creanțe comerciale pe termen lung	170		
	2. Creanțe ale părților afiliate pe termen lung	180		
	inclusiv: creanțe aferente intereselor de participare	181		
	3. Alte creanțe pe termen lung	190		
	4. Cheltuieli anticipate pe termen lung	200		
	5. Alte active imobilizate	210		
	Total creanțe pe termen lung și 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 și obiecte de mică valoare și scurtă durată	240		
	2. Active biologice circulante	250		
	2. Producția în curs de execuție	260		
	3. Produse și mărfuri	270		
	4. Avansuri acordate pentru stocuri	280		
	Total stocuri (rd.240 + rd.250 + rd.260 + rd.270 + rd.280)	290		
	II. Creanțe curente și alte active circulante			
	1. Creanțe comerciale curente	300		
	2. Creanțe ale părților afiliate curente	310		
	inclusiv: creanțe aferente intereselor de participare	311		
	3. Creanțe ale bugetului	320		
	4. Creanțele ale personalului	330		
	5. Alte creanțe curente	340		
	6. Cheltuieli anticipate curente	350		
	7. Alte active circulante	360		
	Total creanțe curente și alte active circulante (rd.300 + rd.310 + rd.320 + rd.330 + rd.340 + rd.350 + rd.360)	370		
	III. Investiții financiare curente			
	1. Investiții financiare curente în părți neafiliate	380		
	2. Investiții financiare curente în părți afiliate, total	390		
	din care:			
	2.1. acțiuni și cote de participație deținute în părțile afiliate	391		
	2.2. împrumuturi acordate părților afiliate	392		
	2.3. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare	393		

	2.4. alte investiții financiare în părți afiliate	394		
	Total investiții financiare curente (rd.380 + rd.390)	400		
	IV. Numerar și documente bănești	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	sfișitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
C.	CAPITAL PROPRIU			
	I. Capital social și 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 și 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. Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	550		
	2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	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 obligațiuni	641		
	inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligațiuni convertibile	642		
	2.2. alte împrumuturi pe termen lung	643		

	3. Datorii comerciale pe termen lung	650		
	4. Datorii față de părțile 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 obligațiuni	721		
	inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligațiuni convertibile	722		
	2.2. alte împrumuturi pe termen scurt	723		
	3. Datorii comerciale curente	730		
	4. Datorii față de părțile afiliate curente	740		
	inclusiv: datorii aferente intereselor de participare	741		
	5. Avansuri primite curente	750		
	6. Datorii față de personal	760		
	7. Datorii privind asigurările sociale și medicale	770		
	8. Datorii față de buget	780		
	9. Datorii față 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 angajaților	830		
	2. Provizioane pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientșilor	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 Finanțelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

Anexa 2

BILANȚUL PRESCURTAT

la _____ 20 _____

Nr. crt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei	sfișitul perioadei de

			de gestiune	gestiune
1	2	3	4	5
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. Imobilizări necorporale	010		
	II. Imobilizări corporale	020		
	III. Investiții financiare pe termen lung	030		
	IV. Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate	040		
	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE (rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040)	050		
B.	ACTIVE CIRCULANTE			
	I. Stocuri	060		
	II. Creanțe curente și alte active circulante	070		
	III. Investiții financiare curente	080		
	IV. Numerar și documente bănești	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	sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
C.	CAPITAL PROPRIU			
	I. Capital social și 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

SITUAȚIA DE PROFIT ȘI PIERDERE
de la _____ pînă la _____ 20__

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	curentă
1	2	3	4
Venituri din vânzări, total	010		
din care:			
venituri din vânzarea produselor și mărfurilor	011		
venituri din prestarea serviciilor și executarea lucrărilor	012		
venituri din contracte de construcție	013		
venituri din contracte de leasing	014		
venituri din contracte de microfinanțare	015		
alte venituri din vânzări	016		
Costul vânzărilor, total	020		
din care:			
valoarea contabilă a produselor și mărfurilor vândute	021		
costul serviciilor prestate și lucrărilor executate terților	022		
costuri aferente contractelor de construcție	023		
costuri aferente contractelor de leasing	024		
costuri aferente contractelor de microfinanțare	025		
alte costuri aferente vânzărilor	026		
Profit brut (pierdere brută) (rd.010 – rd.020)	030		
Alte venituri din activitatea operațională	040		
Cheltuieli de distribuire	050		
Cheltuieli administrative	060		
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070		
Rezultatul din activitatea operațională: 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 obținute de la părțile afiliate	092		
venituri din dobânzi:	093		
inclusiv: veniturile obținute de la părțile afiliate	094		
venituri din alte investiții financiare pe termen lung	095		
inclusiv: veniturile obținute de la părțile afiliate	096		
venituri aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente	097		
venituri din ieșirea investițiilor financiare	098		
venituri aferente diferențelor de curs valutar și de sumă	099		
Cheltuieli financiare, total	100		
din care:			
cheltuieli privind dobânzile	101		
inclusiv: cheltuielile aferente părților afiliate	102		
cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente	103		

cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare	104		
cheltuieli aferente diferențelor de curs valutar și de sumă	105		
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă) (rd.090 – rd.100)	110		
Venituri cu active imobilizate și excepționale	120		
Cheltuieli cu active imobilizate și excepționale	130		
Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere) (rd.120 -rd.130)	140		
Rezultatul din alte activități: 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

SITUAȚIA DE PROFIT ȘI PIERDERE PRESCURTATĂ
de la _____ pînă la _____ 20__

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	curentă
1	2	3	4
Venituri din vânzări	010		
Costul vânzărilor	020		
Profit brut (pierdere brută) (rd.010 – rd.020)	030		
Alte venituri din activitatea operațională	040		
Cheltuieli de distribuire	050		
Cheltuieli administrative	060		
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070		
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd.030 + rd.040 – rd.050 – rd.060 – rd.070)	080		
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă)	090		
Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)	100		
Rezultatul din alte activități: 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

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU
de la _____ pînă la _____ 20__

Nr. cpt.	Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6	7
	I. Capital social și 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 și 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. Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	120				
	2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	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

SITUAȚIA 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 operațională			
Încasări din vânzări	010		
Plăți pentru stocuri și servicii procurate	020		
Plăți către angajați și organe de asigurare socială și medicală	030		
Dobânzi plătite	040		
Plata impozitului pe venit	050		
Alte încasări	060		
Alte plăți	070		
Fluxul net de numerar din activitatea operațională (rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070)	080		
Fluxuri de numerar din activitatea de investiții			
Încasări din vânzarea activelor imobilizate	090		
Plăți aferente intrărilor de active imobilizate	100		
Dobânzi încasate	110		
Dividende încasate	120		
inclusiv: dividende încasate din străinătate	121		
Alte încasări (plăți)	130		
Fluxul net de numerar din activitatea de investiții (rd.090 – rd.100 + rd.110 + rd.120 ± rd.130)	140		
Fluxuri de numerar din activitatea financiară			
Încasări sub formă de credite și împrumuturi	150		
Plăți aferente rambursării creditelor și împrumuturilor	160		
Dividende plătite	170		
inclusiv: dividende plătite nerezidenților	171		
Încasări din operațiuni de capital	180		
Alte încasări (plăți)	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		
Diferențe de curs valutar favorabile (nefavorabile)	220		
Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune	230		
Sold de numerar la sfârșitul perioadei de gestiune (± rd.210 ± rd.220 + rd.230)	240		

[Standardul Național de Contabilitate “Prezentarea Situațiilor Financiare” în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

**STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE
“POLITICI CONTABILE, MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE,
ERORI ȘI EVENIMENTE ULTERIOARE”**

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, IAS 8 “Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” și IAS 10 “Evenimente ulterioare perioadei de raportare”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

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

Domeniu de aplicare

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

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

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

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

Data semnării situațiilor financiare – data la care situațiile financiare sînt semnate de către persoanele abilitate de legislație.

Erori contabile – omisiunile sau prezentările incorecte a informațiilor în contabilitate și/sau în situațiile financiare ale entității.

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

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

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

Politici contabile – principii, baze, convenții, reguli și practici specifice aplicate de o entitate la ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare.

Prag de semnificație – criteriul prestabilit de către entitate pentru determinarea necesității de a prezenta sau corecta informații în situațiile financiare, luînd în considerare posibilitatea influenței acestor prezentări sau corectări asupra deciziilor economice ale utilizatorilor.

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

Sistem de reglementare normativă a contabilității – totalitatea actelor legislative și normative care reglementează ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare (Legea contabilității și raportării financiare, hotărârile Guvernului, Standardele Naționale de Contabilitate, indicațiile metodice și alte acte normative aprobate de către organele abilitate de legislație).

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

Politici contabile

Selectarea și aplicarea politicilor contabile

5. Politicile contabile se selectează de către fiecare entitate de sine stătător și se aprobă pentru fiecare perioadă de gestiune de către persoana responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară.

Entitatea nou-creată aprobă politicile contabile pînă la prezentarea situațiilor financiare pentru prima perioadă de gestiune.

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

6. Politicile contabile se perfectează printr-un document de dispoziție (hotărîre, dispoziție, ordin

etc.) emis de către persoana responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară și se aplică tuturor subdiviziunilor entității începând cu prima zi a perioadei de gestiune următoarei celei în care politicile contabile au fost aprobate. Politicile contabile ale entității nou-create se aplică de la data înregistrării de stat a acesteia.

[Pct.6 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 contabilității care prevede diferite variante de recunoaștere, evaluare și contabilizare a elementelor (obiectelor) contabile (de exemplu, metoda de amortizare a activelor imobilizate, metoda de evaluare curentă a stocurilor, metoda de recunoaștere a veniturilor din prestarea serviciilor).

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

[Pct.8 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor 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 și obligatorii pentru utilizare (de exemplu, componența și modul de formare a costului de intrare a activelor imobilizate și circulante, modalitatea de reflectare a stocurilor în situațiile financiare, modul de contabilizare a diferențelor de curs valutar reprezintă procedee cu o singură variantă de realizare și nu trebuie incluse în politicile contabile).

10. La selectarea și aplicarea politicilor contabile trebuie respectate principiile generale și caracteristicile calitative ale informațiilor din situațiile financiare prevăzute de Legea contabilității și raportării financiare.

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

11. Politicile contabile se prezintă în situațiile financiare în modul prevăzut de prezentul standard și [SNC "Prezentarea situațiilor financiare"](#).

12. Politicile contabile trebuie selectate și aplicate în mod consecvent pentru fapte economice similare în cursul perioadei de gestiune, precum și 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 contabilității;
- 2) are ca rezultat informații mai relevante și credibile referitoare la faptele economice ale entității.

14. Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- 1) aprobarea unei politici contabile pentru fapte economice care diferă ca esență 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 Naționale de Contabilitate și 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 ținerea contabilității și raportarea financiară.

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

15¹. Efectele modificării politicilor contabile aferente perioadelor de gestiune precedente se înregistrează ca corecții ale rezultatelor anilor precedenți, iar cele aferente perioade de gestiune – ca venituri sau cheltuieli curente.

[Pct.15¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 funcție de necesitățile informaționale ale utilizatorilor entitatea poate aplica retroactiv modificările politicilor contabile cu recalcularea indicatorilor situațiilor financiare cel puțin a perioadei de gestiune precedente.

[Pct.17 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 condițiilor sau evenimentelor viitoare (de exemplu, se pot solicita modificări cu privire la: duratele de utilizare a imobilizărilor corporale amortizabile și valorile reziduale ale acestora, mărirea provizionului pentru garanții acordate clienților, valoarea realizabilă netă a stocurilor).

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

19. Estimările contabile se bazează pe cele mai recente și credibile informații deținute de entitate. Utilizarea estimărilor contabile întemeiate este o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu pune la îndoială veridicitatea acestora.

20. Estimările contabile pot necesita revizuirii în urma schimbărilor în circumstanțele pe care s-au bazat aceste estimări, apariției noilor informații sau acumulării experienței.

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

22. Modificarea bazei (procedului, metodei) de evaluare a activelor și datoriilor aplicate de entitate reprezintă o modificare a politicilor contabile, și 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 recunoaște în mod prospectiv începând cu data modificării estimării și nu afectează perioadele de gestiune anterioare.

24. Efectul modificării estimării contabile, cu excepția 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 creanțele compromise în mărime de 3% de la soldul creanțelor comerciale. La sfârșitul anului 201X entitatea a majorat estimarea contabilă anterioară a provizionului cu 0,5%. Soldul creanțelor comerciale la această dată este de 345000 lei.*

În situația expusă în exemplu, modificarea estimării contabile afectează numai rezultatele anului 201X. Entitatea ajustează provizionul pentru creanțele compromise la sfârșitul anului 201X cu sumă de 1725 lei $[(345000 \text{ lei} \times 0,5) : 100]$ care va fi înregistrată ca majorare simultană a cheltuielilor curente și a corecțiilor (provizionului) privind creanțele compromise.

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

Exemplul 2. *O entitate a pus în funcțiune 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 și valoarea lui reziduală – la 9600 lei. Potrivit politicilor contabile amortizarea utilajelor tehnologice se calculează conform metodei liniare. La sfârșitul anului 201X+2 entitatea a modificat (a diminuat) durata de utilizare a utilajului de la 8 ani la 7 ani.*

În situația expusă în exemplu, modificarea estimării contabile afectează rezultatele anilor 201X+3, 201X+4, 201X+5 și 201X+6. Până la modificarea duratei de utilizare suma anuală a amortizării utilajului a constituit 28800 lei $[(240000 \text{ lei} - 9600 \text{ lei}) : 8 \text{ ani}]$. La sfârșitul anului 201X+2 amortizarea utilajului a alcătuit 86400 lei $(28800 \text{ lei} \times 3 \text{ ani})$. După modificarea duratei de utilizare entitatea calculează amortizarea anuală a utilajului în sumă de 36000 lei $[(240000 \text{ lei} - 86400 \text{ lei} - 9600 \text{ lei}) : 4 \text{ ani}]$, care se

înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor și amortizării immobilizărilor corporale.

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

Exemplul 3. În noiembrie 201X o entitate a început construcția într-un loc public a unui pavilion pentru comercializarea mărfurilor. Odată cu obținerea dreptului de folosire a locului de amplasare timp de 4 ani, entitatea și-a asumat obligația de a demonta pavilionul la expirarea termenului de utilizare indicat. Suma estimată inițială a costurilor de ieșire a pavilionului constituie 24000 lei. În februarie 201X+1, pînă la transmiterea pavilionului în exploatare, din partea organelor abilitate au fost înaintate și acceptate de entitate cerințe suplimentare privind refacerea locului de amplasare după demontarea pavilionului. Respectiv, costurile de ieșire a pavilionului au fost reestimate la 38000 lei. În conformitate cu politicile contabile entitatea capitalizează costurile estimate aferente ieșirii immobilizărilor corporale.

În baza datelor din exemplu, entitatea în anul 201X constituie un provizion pe termen lung pentru acoperirea costurilor de ieșire a acestui obiect în sumă de 24000 lei care se înregistrează ca majorare concomitentă a immobilizărilor corporale în curs de execuție și 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 immobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor pe termen lung (provizioanelor).

Erori contabile

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

1) aplicării incorecte a prevederilor sistemului de reglementare normativă a contabilității și politicilor contabile;

2) comiterii greșelilor de calcul;

3) neînregistrării, înregistrării multiple și/sau interpretării greșite a faptelor economice;

4) fraudelor și delapidărilor.

Exemplul 4. La întocmirea situațiilor financiare pentru 201X s-a depistat că entitatea a aplicat incorect prevederile SNC "Costurile îndatorării", deoarece nu a capitalizat dobînzile și alte costuri atribuibile direct construcției clădirii administrative în sumă de 1938000 lei. Această sumă a fost eronat înregistrată ca cheltuieli curente. Clădirea a fost pusă în funcțiune 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:

- micșorarea costului de intrare a obiectului de immobilizări corporale cu 1938000 lei;

- diminuarea amortizării calculate pentru obiectul de immobilizări corporale pentru 3 luni ale anului 201X și amortizărilor acumulate cu 9690 lei $[(1938000 \text{ lei} : 50 \text{ ani}) : 12 \text{ luni}] \times 3 \text{ luni}]$

- majorarea cheltuielilor curente și micșorarea 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 și estimărilor contabile, lipsurile și plusurile de active și datorii constatate la inventariere, sumele amenzilor, penalităților și despăgubirilor pentru prejudiciul cauzat, pierderile aferente producției rebutate care a fost fabricată în anii precedenți, sumele creanțelor compromise și datoriilor expirate decontate, abaterile costului efectiv al activelor de la cel normativ, primele calculate spre plată în perioada de gestiune curentă conform rezultatelor activității entității în anii precedenți, pierderile aferente returnării activelor livrate în anii precedenți, sumele reducerilor de preț, sconturilor și rabaturilor acordate/primate în perioada de gestiune pentru livrările/achizițiile efectuate în anii precedenți.

28. Corectarea erorilor contabile este condiționată 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 aceeași perioadă de gestiune poate influența deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza

situațiilor financiare.

30. Entitatea apreciază de sine stătător semnificația erorilor luînd în considerare natura, precum și mărimea acestora în comparație cu pragul de semnificație. Pragul de semnificație se stabilește în politicile contabile ale entității ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare, sau ca cîteva criterii pentru grupe separate de elemente. Pragul de semnificație se determină în mărime absolută sau relativă cum ar fi o sumă fixă sau un procent de la mărimea elementului (grupului de elemente) din situațiile financiare.

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

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

31. Situațiile financiare nu se consideră conforme cu standardele naționale de contabilitate în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative comise în mod intenționat pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de numerar.

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

- elementele de bilanț – 2% de la valoarea totală a activelor la sfîrșitul perioadei de gestiune;

- elementele situației de profit și pierdere – 5% de la suma veniturilor din vînzări obținute în perioada de gestiune.

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

La întocmirea situațiilor 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% $[(68970 \text{ lei} : 1356927 \text{ lei}) \times 100\%]$ din veniturile din vînzări înregistrate pînă la corectarea erorii. Situațiile financiare ale entității vor fi conforme cu standardele naționale de contabilitate doar în cazul corectării erorii comise.

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

1) eroarea comisă și depistată în aceeași perioadă de gestiune se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea;

2) eroarea comisă în perioadă de gestiune curentă și depistată după sfîrșitul acestei perioade, dar pînă la semnarea situațiilor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima lună a acestei perioade;

3) eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă și depistată pînă la sfîrșitul perioadei de gestiune curente (dar după semnarea situațiilor financiare pentru perioada în care s-a comis eroarea) se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea;

4) eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă și depistată după sfîrșitul perioadei de gestiune curente, dar pînă la semnarea situațiilor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima lună a perioadei de gestiune curente.

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

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

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

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

4) în cazul în care suma înregistrată eronat este mai mică decît suma corectă – diferența se reflectă prin înregistrarea contabilă suplimentară în aceeași corespondență a conturilor.

[Pct.33 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 condiționează apariția profitului perioadelor precedente – se înregistrează ca majorare a creanțelor sau altor active, diminuare a datoriilor, amortizării sau deprecierei activelor concomitent cu majorarea corecțiilor 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 unități, 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 vândute) 1200 unități 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 unități × 1200 unități) ca majorare a stocurilor și corecțiilor rezultatelor anilor precedenți.

2) în cazul depistării erorii care condiționează apariția pierderii perioadelor precedente – se înregistrează ca diminuare a corecțiilor rezultatelor perioadelor precedente concomitent cu diminuarea creanțelor sau altor active, majorarea datoriilor, amortizării sau deprecierei activelor.

35. Corectarea erorilor comise în perioadele de gestiune precedente nu determină modificarea și prezentarea repetată a situațiilor financiare ale anilor precedenți, precum și nu cere corectarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare ale perioadei de gestiune curente. În cazul erorii semnificative, informațiile comparative corectate prin aplicarea retroactivă se prezintă în nota explicativă la situațiile financiare, dacă efectul aplicării retroactive este semnificativ.

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

[Pct.36 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și data semnării situațiilor financiare care au influențat sau pot influența poziția financiară, performanța financiară sau fluxul de numerar al entității.

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

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

38. Evenimentele ulterioare datei raportării includ:

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

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

Evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare

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

40. Evenimentele ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor 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 situațiilor financiare se reflectă în ultima zi a perioadei de gestiune.

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

1) soluționarea 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 recunoaște un nou provizion;

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

Exemplul 10. În baza documentelor contabile soldul creanțelor comerciale la 31 decembrie 201X al unei entități constituie 300000 lei. În luna ianuarie 201X+1 unul din clienții entității, creanța căruia constituie 50000 lei, a fost declarat insolvent. Soldul provizionului privind creanțele compromise la 31 decembrie 201X constituie 38000 lei. Situațiile 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 creanțele compromise în sumă de 12000 lei (50000 lei – 38000 lei) care se reflectă ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a provizionului privind creanțele compromise.

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

Exemplul 11. O entitate a înregistrat la 31 decembrie 201X diferența dintre costul de intrare și 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 vândute la valoarea de 750000 lei. Situațiile financiare au fost semnate la 5 martie 201X+1.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

la 31 decembrie 201X:

- diferența dintre costul și 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 și diminuare a stocurilor;

la 5 februarie 201X+1:

- valoarea de vânzare a telefoanelor mobile în sumă de 750000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- valoarea contabilă a telefoanelor mobile vândute în sumă de 750000 lei – ca majorare a costului vânzărilor și diminuare a stocurilor.

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

Evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

42. Entitatea nu trebuie să ajusteze situațiile financiare pentru reflectarea evenimentelor ulterioare datei raportării care indică condițiile apărute în perioada de gestiune următoare și nu sînt legate de situația activelor și datoriilor la data raportării. Informațiile privind evenimentele ulterioare semnificative se prezintă în note la situațiile financiare.

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

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

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

În baza datelor din exemplu, entitatea va reflecta informația privind absorbția entității care îi prestează servicii de reparație a mijloacelor de transport în note la situațiile financiare pentru anul 201X-1.

2) anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități;

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

În baza datelor din exemplu, entitatea nu va ajusta situațiile financiare pe anul 201X-1, însă în note

la acestea va menționa decizia privind lichidarea subdiviziunii respective.

3) tranzacții de proporții cu imobilizări corporale și alte active;

4) acțiuni ale organelor de stat (de exemplu, naționalizarea, exproprierea unor active cu valoare semnificativă), distrugerea unei părți semnificative a activelor entității în urma altor evenimente excepționale (de exemplu, accidente, incendii, calamități naturale);

5) tranzacții de proporții cu titluri de valoare emise de entitate;

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

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

În baza datelor din exemplu, entitatea nu va ajusta situațiile financiare pe anul 201X. În note la situațiile financiare pentru anul 201X, trebuie dezvăluite informațiile privind modificarea semnificativă a cursului de schimb valutar și efectul asupra situației financiare a entității sub formă de diferențe nefavorabile de curs valutar în sumă de 331845 lei $[(17,4768 \text{ lei/euro} - 15,2645 \text{ lei/euro}) \times 150000 \text{ euro}]$.

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

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

[Pct.43 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Continuitatea activității

44. Situațiile financiare nu se întocmesc în baza principiului continuității activității dacă după data raportării conducerea decide să lichideze entitatea, este nevoită să-și întrerupă sau să-și diminueze semnificativ activitatea și nu are altă alternativă decât să procedeze astfel (de exemplu, ca evenimente care pot fi premise sau dovezi pentru neaplicarea principiului continuității activității servesc pierderile semnificative, problemele constante cu lichiditățile, reducerea volumului vânzărilor, insuficiența capitalului, prognozele negative în privința fluxurilor de numerar, inițierea procedurii de insolvență).

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

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

2) să evalueze toate activele la valoarea de piață;

3) să recunoască datoriile contingente în legătură cu rezilierea contractelor și posibilele sancțiuni care îi pot fi aplicate de către persoanele terțe etc.

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

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

[Pct.45 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prezentarea informațiilor

46. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații privind:

1) politicile contabile:

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

- b) efectul modificărilor politicilor contabile asupra rezultatelor activității entității;
- 2) modificările estimărilor contabile:
 - a) natura și suma modificării unei estimări contabile ce afectează perioada de gestiune curentă sau care se așteaptă 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 și valoarea corectării respective;
 - b) informațiile comparative retratate retroactiv în urma corectării erorilor semnificative aferente oricărei perioade precedente;
 - c) faptul privind imposibilitatea aplicării retroactive a informațiilor comparative;
- 4) data semnării situațiilor financiare și persoanele abilitate să le semneze.

[Pct.46 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

47. Presentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

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

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “IMOBILIZĂRI NECORPORALE ȘI CORPORALE”

Introducere

1. Presentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, IAS38 „Imobilizări necorporale”, IAS16 „Imobilizări corporale”, IFRS6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale” și IAS40 „Investiții imobiliare”.

[Pct.1 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor 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 și corporale și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Presentul standard se aplică tuturor imobilizărilor necorporale și corporale cu excepția imobilizărilor primite în leasing financiar, la recunoașterea inițială a lor (SNC „Contracte de leasing”).

[Pct.3 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile 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 evidență și costurile direct atribuibile pentru a-l aduce în locul și în starea necesară pentru folosirea după destinație.

Durată de utilizare a unei imobilizări este:

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

2) cantitatea unităților de produse, lucrări, servicii sau de alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină din utilizarea imobilizării.

Imobilizări – active deținute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an în activitatea entității sau pentru a fi transmise în folosință terților.

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

Imobilizări corporale – imobilizări sub formă de mijloace fixe, terenuri, imobilizări corporale în curs de execuție, investiții imobiliare și resurse minerale.

Imobilizări corporale în curs de execuție – imobilizări corporale (cu excepția terenurilor, investițiilor imobiliare și resurselor minerale) procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru a fi utilizate în calitate de mijloace fixe.

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

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

Imobilizări necorporale în curs de execuție – imobilizări necorporale procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru utilizare după destinație, precum și imobilizările necorporale interconexate cu alte imobilizări care necesită lucrări de pregătire pentru utilizare după destinație.

Investiție imobiliară – un teren sau o clădire ori o parte a unei clădiri sau ambele deținute de proprietar sau locatar în baza unui contract de leasing financiar, mai degrabă în scopul închirierii și/sau pentru creșterea valorii acestora, decât pentru a fi:

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

2) vândută în procesul desfășurării normale a activității.

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

Obiect (element) de evidență 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) deținută de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar, pentru a fi utilizată în producție, 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 extracție), pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială.

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

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 evidență diminuat cu amortizarea și pierderile din depreciere acumulate.

Valoare justă – prețul de vânzare estimat al unei imobilizări în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

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

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

Reguli generale

Recunoașterea și evaluarea inițială

5. Recunoașterea inițială a imobilizărilor se efectuează pe obiecte de evidență (în continuare –

obiecte), a căror nomenclator se stabilește de entitate de sine stătător (de exemplu, dacă o imobilizare complexă cuprinde câteva componente, entitatea poate contabiliza această imobilizare ca un obiect unic de evidență sau fiecare componentă a imobilizării ca obiecte distincte).

6. Obiectul se recunoaște ca imobilizare numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:

- 1) obiectul este identificabil și controlabil de entitate;
- 2) proprietățile și particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor necorporale sau corporale;
- 3) este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului; și
- 4) costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

7. Evaluarea inițială a fiecărui obiect se efectuează la cost de intrare. Componenta costului de intrare diferă în funcție de modalitatea de intrare a obiectului: prin achiziționare, 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) prețul de cumpărare, taxele vamale, impozitele și taxele nerecuperabile, cu scăderea tuturor reducerilor, rabaturilor și sconturilor comerciale la procurare;
- 2) orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării și în starea necesară pentru folosire după destinație.

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

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

8¹. În costul de intrare a imobilizărilor nu se includ:

- 1) costurile de ceremonii, festivități și alte acțiuni 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 și promoționale);
- 3) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu clienți noi (inclusiv costurile de instruire a personalului);
- 4) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității;
- 5) alte costuri care nu sînt legate direct de intrarea imobilizărilor și/sau de pregătire a acestora pentru utilizare după destinație.

[Pct.8¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

9. În cazul în care nu sînt necesare costuri privind pregătirea imobilizărilor necorporale și a mijloacelor fixe pentru utilizare după destinație și 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 și a datoriilor curente.

Exemplul 1. O entitate a achiziționat un utilaj tehnologic la preț de 150000 lei. Costurile direct atribuibile includ: costul serviciilor de transport – 7500 lei, costurile cu personalul aferente încărcării-descărcării – 3500 lei și costurile aferente punerii în funcțiune și 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 execuție concomitent cu majorarea datoriilor curente și diminuarea activelor utilizate pentru pregătirea obiectului spre exploatare. La transmiterea obiectului în exploatare entitatea înregistrează majorarea mijloacelor fixe și diminuarea imobilizărilor corporale în curs de execuție.

[Pct.9 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

10. Imobilizările procurate, a căror valoare este exprimată în valută străină, se evaluează în moneda națională prin recalcularea valutei străine în modul stabilit de [SNC "Diferențe de curs valutar și](#)

de sumă". Diferențele de curs sau de sumă ce apar după recunoașterea 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, contribuțiile pentru asigurările sociale și primele de asistență medicală aferente, costurile indirecte de producție etc.

12. Imobilizările pot fi primite în schimbul altor active nemonetare sau a unei combinații de active nemonetare și monetare. Asemenea tranzacții se tratează ca două operații: înstrăinarea activului transmis în schimb și procurarea activului primit în schimb.

Exemplul 2. O entitate a transmis în schimb o instalație 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 lângă valoarea contractuală a instalației tehnologice cedate, a achitat furnizorului și 20000 lei.

În baza datelor din exemplu, strungul primit în schimb se recunoaște la cost de intrare de 140000 lei, egal cu valoarea lui contractuală sau cu valoarea contractuală a instalației 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 și a datoriilor curente.

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

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

14. Imobilizările primite cu titlu gratuit (ca donație) 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 și a datoriilor (veniturilor anticipate). Pe durata exploatării valoarea imobilizărilor amortizabile primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente în mărimea și proporția amortizării calculate, iar valoarea imobilizărilor neamortizabile – în modul prevăzut în politicile contabile ale entității. Conform politicilor contabile costul imobilizărilor primite cu titlu gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a veniturilor curente.

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

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

[Pct.14¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

15. Costul de intrare a imobilizărilor deținute 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 redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Evaluarea ulterioară

[Denumirea modificată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

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

[Pct.17 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18. În conformitate cu politicile contabile ale entității, 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 aceeași natură și cu utilizări similare în activitățile entității. Exemple de clase de imobilizări corporale sînt: terenurile, clădirile, construcțiile speciale, mașinile, utilajele și instalațiile tehnice, mijloacele de transport, inventarul și mobilierul, alte mijloace fixe.

[Pct.18 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18¹. 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.18¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18². În cazul aplicării modelului reevaluării, imobilizările se evaluează la valoarea reevaluată care reprezintă valoarea justă la data reevaluării diminuată cu suma amortizării și pierderilor din depreciere cumulate. Valoarea justă a imobilizărilor se determină în baza valorii lor de piață în urma evaluărilor efectuate de către evaluatori independenți sau de o comisie, numită de către conducătorul entității.

[Pct.18² introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18³. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încît valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data raportării. Frecvența reevaluărilor depinde de modificările valorii juste a imobilizărilor. Clasele de imobilizări a căror valoare justă suferă modificări semnificative și fluctuante, se reevaluează anual, iar clasele de imobilizări cu modificări nesemnificative ale valorii juste – o dată în 3–5 ani.

[Pct.18³ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18⁴. 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 prețurilor de piață sau proporțional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea acumulată la data reevaluării este ajustată astfel încît să fie egală cu diferența dintre costul de intrare și 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.18⁶ din prezentul standard.

[Pct.18⁴ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18⁵. Diferențele din reevaluare se determină pe fiecare obiect de imobilizări reevaluat și se contabilizează în funcție 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 aceeași clasă.

[Pct.18⁵ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18⁶. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor se contabilizează în următorul mod:

1) surplusul de reevaluare se recunoaște în componența capitalului propriu ca rezerve din reevaluare. Surplusul de reevaluare care compensează reducerea de reevaluare a aceluiași obiect,

decontată anterior la cheltuieli, se recunoaște ca venituri curente.

Exemplul 2¹. 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 reevalure în mărime de 22100 lei.

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

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

2) reducerea de reevaluare se recunoaște ca cheltuieli curente. În cazul existenței unui surplus de reevaluare pentru același obiect, reducerea se decontează la diminuarea capitalului propriu.

Exemplul 2². 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 reevalure în mărime de 15600 lei.

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

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

[Pct.18⁶ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18⁷. Surplusul de reevaluare se decontează prin transferul direct a sumei totale a surplusului la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) la ieșirea 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 precedenți).

[Pct.18⁷ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18⁸. În cazul derecunoașterii parțiale a terenurilor și clădirilor anterior reevaluate, diferența din reevalure aferentă părții derecunoscute se consideră surplus de reevaluare corespunzător valorii contabile a terenurilor sau a clădirilor ieșite.

[Pct.18⁸ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

18⁹. Prin derogare de la cerințele pct.18¹, entitatea poate reevalua obiectele de imobilizări complet amortizate, separat de clasa din care acestea fac parte, cu stabilirea acestora unei noi valori și a unei noi durate de utilizare corespunzătoare perioadei estimate rămase de utilizare.

Exemplul 2³. 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 și coincide cu amortizarea cumulată. Conform deciziei conducerii entității 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 și valorii mijloacelor fixe;
- reflectarea valorii reevaluate în mărime de 65800 lei – ca majorare concomitentă a valorii mijloacelor fixe și capitalului propriu.

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

[Pct.18⁹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Amortizarea

[Denumirea introdusă prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

19. Amortizarea se calculează lunar pentru fiecare obiect de evidență amortizabil pornind de la

valoarea amortizabilă a obiectului și 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 și valoarea reziduală a fiecărui obiect se determină de către entitate în mod independent la data transmiterii obiectului în utilizare cu excepția 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 și/sau cheltuielilor curente (de exemplu, amortizarea utilajelor tehnologice a entității 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 unităților de producție, 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 și numărul perioadelor (anilor, lunilor, zilelor) în cadrul duratei de utilizare a obiectului. Norma amortizării este constantă pe toată durata de utilizare și se calculează ca raportul dintre 100% și 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 unităților de producție prevede calcularea amortizării ca produsul mărimii amortizării pe unitate de produs (servicii) și 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 și numărul de unități de produse (servicii).

Exemplul 4. Conform estimărilor entității, 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 unităților de producție

(în lei)

Perioada	Costul de intrare	Mărimea amortizării pe unitate de produs	Cantitatea pieselor fabricate, unități	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea 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 obținut într-o perioadă mai scurtă sau mai lungă decât 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 entității nu mai mult decât de două ori în comparație 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 față de costul de intrare a obiectului;

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

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

Exemplul 5. Utilizând 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% ($20\% \times 2$). 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 și le specifică în politicile contabile. Metodele alese trebuie să reflecte modelul (schema) obținerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor de către entitate.

27. În cazul în care se constată o modificare semnificativă în modelul de obținere 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 și evenimente ulterioare"](#).

Exemplul 6. Utilizând 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 și volumul lucrărilor executate cu utilizarea acestuia anual va crește. 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.

**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	$50\% \times 48600 = 24300$	35700	24300
3	60000	24300	$50\% \times 24300 = 12150$	47850	12150
4	60000	12150	$50\% \times 12150 = 6075$	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 și constituie 48600 lei.

28. În conformitate cu politicile contabile entitatea calculează amortizarea unei imobilizări, începând 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 și/sau ieșirii obiectului; sau

2) începând cu prima zi a lunii care urmează după luna expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului.

29. Deprecierea imobilizărilor se contabilizează în conformitate cu [SNC “Deprecierea activelor”](#).

30. Deprecierile sau pierderile obiectelor, drepturile de a cere compensații sau plățile de compensații de la terți, precum și orice achiziții și construcții ulterioare de obiecte de înlocuire se înregistrează în mod separat. Compensarea de la terți pentru imobilizările depreciate, pierdute sau înstrăinate, se recunosc ca venituri în baza contabilității 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 parțial o clădire. Conform cerințelor [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 terți a alcătuit 58000 lei. Conform politicilor contabile ale entității 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 și deprecierei imobilizărilor corporale;

- costurile aferente restaurării activului în sumă de 58000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și datoriiilor curente;

- despăgubirile de asigurare în sumă de 45000 lei – ca majorare a creanțelor și veniturilor curente.

Derecunoașterea

31. Imobilizările se derecunosc la ieșirea acestora în cazul:

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

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

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

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

32. În cazul ieșirii imobilizării, entitatea înregistrează decontarea amortizării obiectului respectiv și pierderilor din depreciere (dacă acestea există) concomitent cu diminuarea valorii obiectului de imobilizări necorporale și/sau corporale. Surplusul de reevaluare aferent obiectelor de imobilizări ieșite se decontează în modul stabilit în pct.18⁷ din prezentul standard.

[Pct.32 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

33. În cazul lichidării sau înstrăinării imobilizărilor până 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 reziduală 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 ieșirea aparatului entitatea contabilizează:

- amortizarea acumulată a obiectului în sumă de 14400 lei $[(18000 \text{ lei} : 10 \text{ ani}) \times 8 \text{ ani}]$ – ca diminuare concomitentă a amortizării și valorii imobilizărilor corporale;

- valoarea contabilă a obiectului în sumă de 3600 lei (18000 lei – 14400 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a valorii imobilizărilor corporale.

34. Costurile aferente ieșirii imobilizărilor corporale se contabilizează în conformitate cu pct.64-66 și 79-84 din prezentul standard. Valoarea bunurilor obținute la ieșirea imobilizărilor se înregistrează conform pct.67 din prezentul standard.

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

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

36. Rezultatul (profitul sau pierderea) din derecunoașterea imobilizărilor se determină ca diferența dintre venituri și cheltuieli aferente ieșirii obiectelor respective.

Exemplul 9. O entitate a vândut un calculator al cărui cost de intrare constituie 15000 lei, durata de utilizare – 5 ani, amortizarea acumulată până la data vânzării – 9000 lei, valoarea reziduală fiind egală cu zero. Prețul de vânzare 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 și valorii imobilizărilor corporale;

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

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

37. Prin derogare de la cerințele pct.31-36 din prezentul standard, vânzarea imobilizărilor (instalațiilor tehnice, echipamentelor) folosite de antreprenor doar la executarea unui contract concret de construcții se contabilizează conform [SNC "Contracte de construcții"](#).

Particularitățile contabilității imobilizărilor necorporale

38. Imobilizările necorporale includ:

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

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

3) fond comercial – diferența pozitivă sau negativă dintre costul de intrare și valoarea justă la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o entitate. Acest element se include în componența imobilizărilor necorporale numai în cazul transferului tuturor activelor sau a unei părți a acestora și, după caz, de datorii și capital propriu, indiferent dacă este realizat ca urmare a procurării sau a unor operațiuni de fuziune.

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

[Pct.38 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

39. Recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale se efectuează în modul stabilit în pct.6 din prezentul standard cu excepția regulilor specifice, și anume:

1) imobilizările necorporale păstrate în/pe un obiect fizic, cum ar fi purtătorii de informație (în cazul unei programe informatice) sau documentația juridică (în cazul unei licențe) se recunosc la data dobândirii dreptului de utilizare a acestor informații;

2) imobilizările necorporale sub forma titlurilor de protecție (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 destinație, se recunosc la data punerii în funcțiune 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 și dreptul de utilizare a tehnologiei de fabricare în valoare de 40000 lei. Fabricarea produsului respectiv este imposibilă fără utilajul special care a fost achiziționat la 01.06.201X în valoare de 120000 lei, dar instalat și pus în funcțiune 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 și dreptul de utilizare a tehnologiei de fabricare în sumă de 40000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și a datoriilor curente;

în iunie:

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

în august:

- punerea în funcțiune a utilajului special în sumă de 120000 lei – ca majorare a mijloacelor fixe și diminuare a imobilizărilor corporale în curs de execuție;

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

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

40. Costurile direct atribuibile imobilizărilor necorporale includ: plata pentru serviciile juridice și de consultanță, taxa de stat pentru înregistrarea obiectelor proprietății intelectuale, costurile aferente evaluării, costurile ce țin de pregătirea pentru utilizare după destinație, costurile îndatorării capitalizate conform [SNC "Costurile îndatorării"](#) etc.

Exemplul 11. O entitate, conform contractului de licență, a procurat dreptul de utilizare a unui desen industrial pe un termen de 5 ani la valoare de 80000 lei. Plata pentru serviciile juridice și de

consultanță constituie 800 lei, iar costurile aferente evaluării desenului industrial – 1200 lei. Costurile cu personalul ce țin de pregătirea desenului industrial pentru utilizarea după destinație 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 execuție și a datoriilor curente;

- transmiterea în folosință a dreptului de utilizare a desenului industrial în sumă de 84986 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

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

Exemplul 12. O entitate a elaborat cu forțele proprii un website pentru plasare în rețeaua 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 terță – 4300 lei;

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

Website-ul creat corespunde cerințelor de recunoaștere a imobilizărilor necorporale, iar drepturile exclusive de utilizare a website-ului aparțin entității.

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 execuție și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării mijloacelor fixe și a datoriilor curente;

- costul de intrare a website-ului transmis în folosință în sumă de 23480 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

41¹. Fondul comercial pozitiv se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și datoriilor sau diminuare a investițiilor financiare, iar fondul comercial negativ – ca majorare a activelor imobilizate și circulante și diminuare a imobilizărilor necorporale.

[Pct.41¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

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

[Pct.41² introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

41³. Pierderile din deprecierea fondului comercial pozitiv se recunosc și se contabilizează în conformitate cu SNC „Deprecierea activelor”.

[Pct.41³ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

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

[Pct.42 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și se contabilizează ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a

stocurilor, majorare a amortizării mijloacelor fixe și 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 până la perfecționare a constituit 6000 lei, costurile aferente perfecționării – 15348 lei. După perfecționare durata de utilizare a programei s-a majorat și constituie 5 ani.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează costurile ulterioare suportate în sumă de 15348 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și 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) și se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale.

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

45. Durata de utilizare a unei imobilizări necorporale se stabilește în funcție de: durata preconizată de utilizare, eventuala învechire morală (necorespunderea cerințelor noi față de astfel de imobilizări), dependența duratei de utilizare de valabilitatea dreptului juridic (în cazul imobilizărilor necorporale procurate de la licențiar durata de utilizare o constituie termenul contractului de licență), termenul de valabilitate a titlului de protecție respectiv. Durata de utilizare a titlului de protecție (a unui brevet, a dreptului de autor etc.) poate să coincidă cu perioada de protecție juridică a acestora, de exemplu, dacă durata de protecție a unui brevet de invenție este 5 ani, durata de utilizare a brevetului poate fi stabilită 5 ani.

46. Dacă din utilizarea imobilizării necorporale entitatea preconizează să obțină beneficii economice în decursul unei perioade mai scurte decât durata stabilită anterior, durata de utilizare a activului respectiv corespunde perioadei de obținere a beneficiilor economice. Astfel, dacă după calitățile și 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 relevanți 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 micșorarea 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 și suma amortizării pe fiecare perioadă de gestiune.

Exemplul 14. O entitate – producător de vinuri spumante deține o marcă comercială în valoare de 78000 lei. Deoarece durata de valabilitate a certificatului de înregistrare a mărcii poate fi prelungită de câte ori este necesar, această imobilizare necorporală se constată neamortizabilă. La 1 august 201X conducerea entității în condițiile acutizării concurenței pe piață 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, majorând norma amortizării anuale până la 50% (25×2).

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

50. Leșirea imobilizărilor necorporale poate avea loc în cazul cesiunii (cedării) dreptului exclusiv de utilizare a imobilizărilor necorporale unui licențiar fără păstrarea titlului de proprietar de către entitatea – licențiar, rezilierii contractului de către licențiar sau licențiat, expirării duratei de utilizare, modernizării unei imobilizări necorporale cu înregistrarea titlului de protecție a unei imobilizări noi și casării celei

învechite. Entitatea contabilizează ieșirea immobilizărilor necorporale în conformitate cu pct.31-36 din prezentul standard.

Particularitățile contabilității immobilizărilor corporale

Generalități

[Denumirea subcapitolului introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

51. Immobilizările corporale includ:

1) immobilizări corporale în curs de execuție – construcțiile în curs de execuție, utilajul destinat instalării, utilajul și alte obiecte destinate utilizării în calitate de mijloace fixe până la transmiterea în exploatare, costurile ulterioare în curs de execuție aferente mijloacelor fixe;

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

3) mijloace fixe – clădirile; construcțiile speciale; mașinile, utilajele și instalațiile tehnice; mijloacele de transport; inventarul și mobilierul; alte mijloace fixe (investiții capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operațional, fonduri de bibliotecă etc.);

4) investiții imobiliare – proprietățile imobiliare în curs de execuție și/sau aflate în folosință, deținute pentru a fi transmise în leasing operațional sau în scopul creșterii valorii;

5) resurse minerale – resurse minerale aflate în curs de execuție și/sau transmise în exploatare (pentru extracție).

[Pct.51 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

52. Recunoașterea, evaluarea inițială și ulterioară a immobilizărilor corporale se efectuează în conformitate cu pct.5–18 din prezentul standard.

[Pct.52 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

52¹. Elementele de immobilizări corporale achiziționate pentru asigurarea securității și protecției mediului se recunosc ca immobilizări corporale și se contabilizează în baza regulilor generale stabilite de prezentul standard.

[Pct.52¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

53. Costurile direct atribuibile immobilizărilor corporale cuprind: costurile de transport, încărcare, descărcare, de pregătire a locului de instalare, de instalare și montaj, de testare și inspecție a funcționalității obiectului, de pregătire a terenului pentru folosire după destinație (nivelarea, curățarea, demolarea construcțiilor vechi, costul drenajului etc.), de achitare a onorariilor profesionale (cvenite arhitecților și inginerilor etc.), costurile îndatorării capitalizate conform [SNC "Costurile îndatorării"](#). Entitatea înregistrează aceste costuri ca majorare a immobilizărilor corporale concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate.

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

53¹. În cazul în care entitatea decide ca o immobilizare corporală să fie înstrăinată (vîndută, transmisă ca cotă în capitalul social al altei entități etc.) fără o pregătire prealabilă, atunci ea continuă să recunoască acest obiect ca immobilizare corporală până la ieșirea acestuia.

Dacă entitatea decide ca o immobilizare corporală să fie înstrăinată, aceasta poate fi transferată în componența 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 immobilizări corporale la data finalizării lucrărilor de pregătire a acestuia pentru vînzare.

[Pct.53¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Terenuri și mijloace fixe

[Denumirea subcapitolului introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

54. Terenurile și clădirile se contabilizează separat, chiar dacă sînt achiziționate la un preț unic. În asemenea caz, costul de intrare se repartizează între obiectele cumpărate proporțional valorii juste a fiecărui obiect în parte.

Exemplul 15. O entitate a achiziționat un teren cu clădirea amplasată pe acesta cu 180000 lei. Dacă aceste obiecte ar fi fost cumpărate separat, valoarea de piață 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) plății contractuale către valoarea justă totală a obiectelor care constituie 0,9 (180000 lei : 200000 lei). Prin produsul valorii de piață a fiecărui obiect și a coeficientului obținut 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 achiziționate ca majorare concomitentă a immobilizărilor corporale și datorii curente.

55. În cazul transferării unui obiect din componența stocurilor în categoria immobilizărilor corporale, costul de intrare a obiectului de immobilizări 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 ședințe 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 și se înregistrează ca majorare a immobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor.

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

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

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

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

57. Costurile ulterioare aferente întreținerii, asistenței tehnice și reparației mijloacelor fixe se efectuează pentru menținerea lor în stare funcțională. Aceste costuri (inclusiv remunerarea personalului, valoarea materialelor consumate și părților componente înlocuite) de la care nu se așteaptă beneficii economice suplimentare, se reflectă ca costuri/cheltuieli curente.

[Pct.57 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 reparație sau dezvoltare a mijloacelor fixe cu scopul îmbunătățirii caracteristicilor inițiale a acestora și, respectiv, majorării beneficiilor economice așteptate din utilizarea obiectului. În particular, majorarea beneficiilor economice poate să rezulte din: prelungirea duratei de utilizare a obiectului, creșterea capacității de producție, suprafeței sau altor caracteristici ale obiectului, îmbunătățirea substanțială a calității producției fabricate (serviciilor prestate), prelungirea intervalelor între înlocuirile părților 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 inițial etc. În asemenea situații 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 secția de reparație), costul modernizării fiind de 48000 lei. Expertiza tehnică a atestat creșterea duratei de utilizare a strungului cu 4 ani față de durata stabilită la recunoașterea inițială.

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

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

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

60. Costurile ulterioare ce contribuie la majorarea beneficiilor economice așteptate din utilizarea imobilizărilor corporale care nu sînt înregistrate în bilanțul entității se reflectă ca obiecte de evidență separate. În particular această grupă de obiecte cuprinde costurile ulterioare efectuate de către locatar (arendaș) din cont propriu cu consimțămîntul locatorului (arendatorului) în privința obiectelor primite în leasing operațional (arendă/locațiune).

60¹. Componentele obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp se recunosc ca imobilizări corporale în curs de execuție, dacă corespund definiției acestora. Valoarea componentelor noi utilizate se contabilizează ca majorare a mijloacelor fixe și diminuare a imobilizărilor corporale în curs de execuție. Componentele înlocuite se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a mijloacelor fixe.

[Pct.60¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

60². Materialele și alte bunuri obținute în urma efectuării costurilor ulterioare se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale, costurilor activităților de bază/auxiliare, cheltuielilor anticipate și/sau majorare a veniturilor curente.

[Pct.60² introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

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

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 și uzura fizică preconizată, care depinde de condițiile de exploatare (numărul de ture/schimburi în care se utilizează obiectul, programul de reparații practicat de entitate), învechirea (uzura) morală a obiectului, restricțiile 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 reparație, de modernizare, în rezervă, în conservare sau nefolosite din alte motive.

64. Entitatea contabilizează ieșirea imobilizărilor corporale în conformitate cu cerințele pct.31-37 din prezentul standard. Costurile efective aferente ieșirii (de demontare și dezmembrare a activului, de restabilire a locului etc.) conform politicilor contabile ale entității se trec la cheltuieli curente sau se decontează pe seama provizionului constituit anterior.

[Pct.64 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

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

66. Constituirea provizionului pentru costurile semnificative care se așteaptă la ieșirea imobilizării

corporale se contabilizează în conformitate cu [SNC "Capital propriu și datorii"](#) și politicile contabile ale entității. Costurile suportate efectiv la ieșirea imobilizării corporale se decontează pe seama provizionului constituit. Suma provizionului constituit în plus se decontează la venituri curente. Costurile efective care depășesc 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 ieșire a unui utilaj tehnologic. Cheltuielile efective aferente ieșirii utilajului au constituit 25000 lei.

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

- cheltuielile de ieșire a utilajului în sumă de 25000 lei – ca diminuare a provizionului concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate;
- provizionul constituit în plus în sumă de 5000 lei (30000 lei – 25000 lei) – ca diminuare a provizioanelor și majorare a veniturilor curente.

67. Activele utilizabile (fier vechi, piese de schimb, materiale de construcție etc.) obținute la lichidarea obiectului de imobilizări corporale se evaluează la valoarea justă și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale în limita valorii reziduale a obiectului. Dacă valoarea justă a activelor utilizabile intrate efectiv depășește valoarea reziduală, diferența se trece la venituri curente. Dacă valoarea activelor utilizabile înregistrate la intrări este mai mică decât valoarea reziduală, diferența se reflectă ca cheltuieli curente.

Exemplul 20. O entitate a casat un strung din motivul uzurii fizice totale și expirării duratei de utilizare. Costul de intrare a strungului constituie 38000 lei, suma amortizării acumulate – 36000 lei, valoarea reziduală – 2000 lei, valoarea materialelor obținute (fierului vechi):

- varianta I – 2300 lei;
- varianta II – 1800 lei.

În baza datelor din exemplu, la ieșirea 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 obținute în sumă de 2300 lei ca majorare a stocurilor concomitent cu:

- diminuarea imobilizărilor corporale în limita valorii reziduale (2000 lei), și
- majorarea veniturilor curente în mărime de 300 lei (2300 lei – 2000 lei).

Pentru varianta II entitatea înregistrează la intrări materialele obținute în sumă de 1800 lei ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale. Diferența în mărime de 200 lei (2000 lei – 1800 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor corporale.

[Pct.67 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Investiții imobiliare

[Subcapitolul (pct.67¹-67⁹) introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67¹. Investițiile imobiliare cuprind:

- 1) terenurile și clădirile deținute în scopul creșterii pe termen lung a valorii;
- 2) terenurile și clădirile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată;
- 3) terenurile și clădirile deținute și transmise în leasing operațional în baza unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;
- 4) terenurile și clădirile deținute pentru a fi transmise în leasing operațional în baza unuia sau mai multor contracte;
- 5) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare;
- 6) alte proprietăți imobiliare care corespund definiției investiției imobiliare.

[Pct.67¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67². În componența investițiilor imobiliare nu se includ:

- 1) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității

sau aflate în procesul de construcție ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute, care reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;

2) proprietățile imobiliare utilizate de posesor, inclusiv proprietățile deținute în scopul:

a) utilizării lor viitoare ca imobilizări corporale;

b) amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca imobilizări corporale;

3) proprietățile imobiliare utilizate de:

a) salariați;

b) posesor care urmează a fi cedate;

4) proprietățile imobiliare care sunt transmise unei altei entități în baza unui contract de leasing financiar.

[Pct.67² introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67³. Pentru investițiile imobiliare se aplică regulile generale de recunoaștere, evaluare inițială și ulterioară, amortizare și de contabilizare a costurilor ulterioare și a operațiunilor de ieșire (derecunoaștere) prevăzute în pct.5–37, 52–67 din prezentul standard. Pierderile din deprecierea investițiilor imobiliare se contabilizează în conformitate cu SNC „Deprecierea activelor”.

[Pct.67³ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67⁴. În cazul în care o proprietate imobiliară include două părți – una deținută pentru a fi transmisă în leasing operațional sau cu scopul creșterii valorii acesteia, iar altă parte pentru producerea bunurilor, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative/comerciale, clasificarea se efectuează astfel:

1) dacă fiecare din aceste părți poate fi vândută sau transmisă în leasing financiar, entitatea înregistrează fiecare parte separat – ca investiție imobiliară și ca proprietate imobiliară utilizată de posesor;

2) dacă fiecare din aceste părți nu poate fi vândută în mod separat, atunci proprietatea imobiliară se consideră drept investiție imobiliară în cazul în care partea deținută pentru a fi utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestări servicii sau în scopuri administrative, comerciale etc. este nesemnificativă.

Pragul de semnificație privind delimitarea investiției imobiliare de proprietatea imobiliară utilizată de posesor se stabilește în politicile contabile ale entității.

Exemplul 20¹. *O entitate deține o clădire cu suprafața de 500 m², din care o parte (400 m²) este transmisă în leasing operațional, iar altă parte (100 m²) – este utilizată de posesor pentru prestări servicii. Părțile clădirii nu pot fi vândute în mod separat. În politicile contabile a entității este stabilit pragul de semnificație a suprafeței utilizate de posesor în totalul suprafeței în mărime de 25%.*

În baza datelor din exemplu, entitatea consideră clădirea în ansamblu drept investiție imobiliară deoarece părțile obiectului nu pot fi vândute în mod separat, iar suprafața utilizată de posesor constituie o parte nesemnificativă din suprafața totală – 20% (100 m²: 500 m² × 100%) și nu depășește pragul de semnificație stabilit de entitate.

[Pct.67⁴ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67⁵. Dacă entitatea – deținătoare a unei proprietăți imobiliare transmise în leasing operațional furnizează locatarilor servicii suplimentare, proprietatea imobiliară se contabilizează ca investiție imobiliară, dacă valoarea acestor servicii nu depășește pragul de semnificație 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 și administrează clădirea unui hotel, serviciile furnizate clienților reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract și, ca urmare, clădirea hotelului se contabilizează ca obiect de mijloace fixe.

Exemplul 20². *O entitate deține o clădire transmisă în leasing operațional, 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 și întreținere a clădirii care constituie anual 10000 lei. Pragul de semnificație stabilit în politicile contabile a entității constituie 15% din valoarea totală a contractului.

În baza datelor din exemplu, deoarece valoarea serviciilor suplimentare nu depășește pragul de semnificație (constituie doar 10%), clădirea este clasificată ca investiție imobiliară.

[Pct.67⁵ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67⁶. Transferul proprietăților imobiliare în/din categoria investițiilor imobiliare se efectuează în cazul:

1) încetării utilizării de către posesor a imobilizărilor corporale și deținerea acestora în continuare cu scopul creșterii valorii sau transmiterii în leasing operațional, ceea ce conduce la transferul imobilizărilor corporale în categoria investițiilor imobiliare;

2) transmiterii în leasing operațional a proprietăților imobiliare destinate vânzării, ceea ce conduce la transferul acestora din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare;

3) începerii utilizării (în scopuri comerciale, administrative, de producție etc.) de către posesor a investițiilor imobiliare, ceea ce conduce la transferul acestora din categoria investițiilor imobiliare în categoria imobilizărilor corporale;

4) finalizării procesului de pregătire (amenajare, reconstruire etc.) a investițiilor imobiliare pentru vânzare, ceea ce conduce la transferul lor din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;

5) altor modificări a destinației proprietăților imobiliare.

[Pct.67⁶ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67⁷. În cazul în care o imobilizare corporală este transferată în categoria investițiilor imobiliare, atunci costul de intrare a investiției imobiliare este egal cu valoarea contabilă a imobilizării corporale transferate, iar amortizarea și pierderile din deprecierea imobilizării corporale acumulate se decontează. În acest caz entitatea contabilizează:

1) valoarea contabilă a imobilizării corporale transferate – ca majorare a investițiilor imobiliare și diminuare a imobilizărilor corporale;

2) amortizarea acumulată aferentă imobilizării corporale transferate – ca diminuare concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale;

3) pierderile din depreciere acumulate aferente imobilizării corporale transferate – ca diminuare concomitentă a pierderilor din depreciere și a imobilizărilor corporale.

Exemplul 20³. O entitate la 01.03.201X a transmis în leasing operațional o clădire utilizată până 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 și imobilizărilor corporale;

- valoarea contabilă a clădirii transmise în leasing operațional în suma de 500000 lei (900000 lei – 400000 lei) – ca majorare a investițiilor imobiliare și diminuare a imobilizărilor corporale.

[Pct.67⁷ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67⁸. În cazul transferării investițiilor imobiliare în componența imobilizărilor corporale, costul de intrare a imobilizărilor corporale se consideră valoarea contabilă a investițiilor imobiliare transferate. Concomitent se decontează amortizarea acumulată și pierderile din deprecierea investițiilor imobiliare transferate.

Dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiții imobiliare existente, în scopul utilizării viitoare ca investiție imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămâne investiție imobiliară și nu este reclasificată drept imobilizare corporală în cursul reamenajării.

Conform politicilor contabile, transferul proprietăților imobiliare în/din categoria investițiilor imobiliare poate fi efectuat la costul de intrare sau altă valoare, care substituie acest cost. În acest caz

amortizarea/pierderile din deprecierea proprietăților imobiliare se contabilizează respectiv ca diminuare a amortizării/pierderilor din deprecierea obiectului transferat și majorare a amortizării/pierderilor din deprecierea a imobilizărilor în componența cărora obiectul a fost transferat.

[Pct.67⁸ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67⁹. Transferul investițiilor imobiliare în/din categoria stocurilor se efectuează și se contabilizează în modul stabilit în pct.53¹ și 55 din prezentul standard.

[Pct.67⁹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Particularitățile contabilității resurselor minerale

68. Resursele minerale se recunosc în componența imobilizărilor corporale după finalizarea lucrărilor de explorare dacă:

- 1) proprietățile resurselor decopertate corespund definiției imobilizărilor corporale;
- 2) volumul resurselor decopertate este identificabil, controlabil, pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială;
- 3) costul resurselor poate fi determinat credibil.

Evaluarea resurselor minerale

69. La recunoașterea inițială resursele minerale pregătite spre extracție sînt evaluate la cost de explorare care include:

- 1) costurile lucrărilor de cercetare topografică, geologică, geochimică, geofizică a solului, forare în faza de explorare și decopertare (dezvelire);
- 2) costurile serviciilor de determinare a fezabilității tehnice și viabilității comerciale a resurselor minerale;
- 3) alte costuri cum ar fi, amortizarea costului dreptului de extracție, în timpul lucrărilor de explorare, pierderile producției agricole recuperate de către entitatea cu drept de extracție unei entități agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia în scopul extracției resurselor ce se conțin în acesta, primele de asigurare și plata pentru arendă, locațiune, 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 extracție prin majorarea imobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și a imobilizărilor corporale.

71. Substanțele minerale conexe (nisip, pietriș, argilă, etc.) obținute în rezultatul lucrărilor de explorare se evaluează la valoarea justă și se înregistrează la intrări ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale.

[Pct.71 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

72. După finalizarea lucrărilor de explorare, resursele minerale se transferă în componența resurselor minerale în extracție, confirmînd documentar volumul și 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 entităților terțe – 500000 lei;
- cu personalul – 1612000 lei;
- privind amortizarea mijloacelor fixe – 285000 lei;
- privind amortizarea dreptului de extracție – 3000 lei;
- de combustibil, lubrifianți, piese de schimb și alte materiale – 1920000 lei;
- privind reparația mijloacelor fixe în antrepriză – 150000 lei;
- de energie electrică – 480000 lei;
- serviciile activităților auxiliare – 364000 lei;
- privind dobînda pentru creditul primit de la o bancă comercială – 140000 lei;
- aferente pierderilor producției agricole ce urmează a fi recuperate unei entități agricole – 24000

lei.

Costul nisipului obținut din lucrările de explorare estimat la valoarea realizabilă netă este de 80000 lei. Volumul estimat al pietrei brute spre extracție perfectat prin procesul-verbal nr.1 în anul 201X constituie 900000 m³.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- recunoașterea costurilor de explorare (de pregătire spre extracție) a resurselor minerale în suma de 5478000 lei ca majorare a immobilizărilor corporale și:

majorare a datoriilor curente – 2906000 lei (500000 lei + 1612000 lei + 480000 lei + 150000 lei + 140000 lei + 24000 lei);

majorare a amortizării immobilizărilor necorporale și corporale – 288000 lei (285000 lei + 3000 lei);

diminuare a stocurilor – 1920000 lei;

diminuare a costurilor serviciilor auxiliare – 364000 lei;

- înregistrarea la intrări a substanțelor minerale utile conexe în sumă de 80000 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de explorare;

- înregistrarea resurselor minerale în sumă de 5398000 lei (5478000 lei – 80000 lei) – ca majorare a immobilizărilor corporale (resurselor minerale spre extracție) și diminuare a immobilizărilor corporale (pregătire a resurselor minerale spre extracție).

73. După recunoașterea resurselor minerale în componența immobilizărilor corporale la cost acestea sînt evaluate în conformitate cu pct.17 al prezentului standard.

Amortizarea resurselor minerale

74. Amortizarea resurselor minerale pregătite spre extracție se calculează în baza costului și duratei de amortizare a acestora. În acest scop entitatea aplică metoda unităților de producție sau altă metodă stabilită în politicile contabile conform pct.22-25 din prezentul standard.

Exemplul 22. *În baza condițiilor din exemplul 21, admitem că în prima lună de extracție au fost extrase 5400 m³ de piatră brută. Entitatea calculează amortizarea resurselor minerale conform metodei unităților de producție.*

În baza datelor din exemplu, amortizarea calculată în prima lună de extracție constituie 32388 lei [(5398000 lei : 900000 m³) × 5400 m³] și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și a amortizării resurselor minerale.

Contabilitatea costurilor de extracție

75. Costurile de extracție a substanțelor minerale utile includ:

1) costuri directe de materiale, costul și/sau uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată și altor materiale;

2) costul energiei electrice consumate direct la extracția substanțelor minerale utile, costul serviciilor terțe și ale activităților auxiliare;

3) costuri cu personalul;

4) costul reparațiilor și de întreținere a mijloacelor fixe;

5) amortizarea resurselor minerale, mijloacelor fixe și a immobilizărilor necorporale;

6) suma provizionului pentru costurile de lichidare a excavațiilor și refacerea terenului atribuit;

7) suma costurilor indirecte de producție repartizate;

8) taxele și impozitele prevăzute de legislație pentru folosirea resurselor minerale;

9) alte costuri (primele de asigurare a personalului și a mijloacelor fixe, pierderile producției agricole recuperate unei entități agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia prin hotărîrea organelor abilitate, plata de arendă etc.).

[Pct.75 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

76. Costurile de extracție a substanțelor minerale utile se contabilizează prin majorarea acestora și diminuare a costului activităților de bază, majorarea datoriilor curente, amortizării immobilizărilor necorporale și corporale, majorarea provizionului pentru cheltuieli de lichidare și refacere a terenului

degradat.

77. Dacă în faza de extracție se obțin două sau mai multe tipuri de substanțe minerale utile conjugate (piatră brută și nisip, nisip și granit, ghips și piatră brută, prundiș și piatră brută etc.) suma costurilor de extracție se repartizează între aceste tipuri de produse în raport cu volumul (masa) obținut al acestora sau altă metodă stabilită în politicile contabile ale entității.

78. Costul substanțelor 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 Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

ieșirea resurselor minerale

79. Ieșirea 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, calamităților naturale etc.).

80. La ieșirea resurselor minerale entitatea contabilizează:

- 1) decontarea amortizării acumulate prin diminuarea concomitentă a amortizării și a costului resurselor minerale;
- 2) casarea valorii contabile prin majorarea cheltuielilor curente și diminuarea costului resurselor minerale.

81. Pentru cheltuielile de lichidare a excavațiilor miniere și refacere (recultivare) a sectorului (terenului) atribuit poate fi constituit un provizion, începînd cu prima lună de extracție a substanțelor minerale utile. Suma provizionului se determină prin produsul volumului (numărului de unități) substanțelor minerale utile extrase și a mărimii cheltuielilor de lichidare și refacere a terenului pe o unitate de volum estimat al acestor substanțe. Excavația minieră este o construcție în subsol sau la suprafață 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, șanțuri pentru rețelele de apă etc.).

82. Constituirea provizionului pentru cheltuieli de lichidare și refacere se contabilizează prin majorarea concomitentă a costurilor activităților de bază sau imobilizărilor corporale și a provizioanelor.

83. Cheltuielile efective de lichidare și refacere se trec la micșorarea provizionului anterior constituit cu diminuarea concomitentă a stocurilor, majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc. Cheltuielile de lichidare și refacere ce depășesc mărimea provizionului constituit se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a stocurilor, majorare a datoriilor și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale.

Exemplul 23. Conform devizului întocmit de Agenția pentru Geologie și Resurse Minerale cheltuielile de lichidare a excavațiilor miniere și refacere a terenului degradat constituie 6200000 lei. Volumul estimat al pietrei brute este de 1300000 m³. În prima lună de exploatare a resurselor minerale s-a extras 2800 m³ de piatră brută. După epuizarea resurselor minerale entitatea a suportat cheltuielile efective de lichidare și refacere a terenului în sumă de 6150000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- provizionul pentru cheltuielile de lichidare și refacere constituit în prima lună de extracție în sumă de 13353,84 lei (6200000 lei : 1300000 m³ × 2800 m³) – ca majorare concomitentă a costurilor de extracție a resurselor minerale utile și a datoriilor (provizioanelor);

- cheltuielile efective de lichidare și refacere în sumă de 6150000 lei – ca micșorare a provizionului constituit, micșorare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;

- provizionul constituit în plus în sumă de 50000 lei (6200000 lei – 6150000 lei) – ca micșorare a provizioanelor și majorare a veniturilor curente.

84. Provizionul pentru cheltuielile de lichidare a excavației miniere și refacere a sectorului

(terenului) atribuit pe parcursul duratei de extracție a substanțelor minerale utile este actualizat la întocmirea bilanțului în mod similar cu alte provizioane conform [SNC "Capital propriu și datorii"](#).

Prezentarea informațiilor

85. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații 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 situațiile financiare) a obiectelor amortizate integral și care continuă să funcționeze;

c) valoarea și denumirile obiectelor transferate în/din componența investițiilor imobiliare;

d) valoarea imobilizărilor corporale gajate sau ipotecate, sau acordate drept garanție pentru anumite datorii ale entității.;

3) resurse minerale:

a) metoda de constituire a provizioanelor incluse în costurile de extracție a substanțelor minerale utile;

b) suma provizioanelor constituite și utilizate în perioada de gestiune.

[Pct.85 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Dispoziții tranzitorii

86. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării standardului în vigoare

87. Prezentul standard intră în vigoare începând cu 1 ianuarie 2014.

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE "INVESTIȚII IMOBILIARE"

[Standardul Național de Contabilitate „Investiții Imobiliare” abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE "CONTRACTE DE LEASING"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 17 "Contracte de leasing".

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a operațiunilor de leasing și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare ale locatarilor și locatorilor.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor contractelor de leasing, cu excepția:

1) contractelor de leasing privind explorarea și/sau exploatarea resurselor minerale ([SNC "Imobilizări necorporale și corporale"](#));

2) contracte de licență pentru brevete, drepturi de autor și drepturi conexe ([SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#)).

4. Prezentul standard nu reglementează modul de evaluare a:

1) investițiilor imobiliare deținute de locatari ([SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#));

2) investițiilor imobiliare transmise de către locatari în leasing operațional ([SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#));

3) activelor biologice primite de locatari în leasing financiar și activelor biologice transmise de către locatari în leasing operațional ([SNC “Particularitățile contabilității în agricultură”](#)).

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

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Contract de leasing – contract potrivit căruia locatorul cedează locatarului, contra unei plăți sau serii de plăți, dreptul de utilizare a activului pentru o perioadă convenită de timp. În sensul prezentului standard noțiunea de leasing cuprinde de asemenea arenda, locațiunea (închirierea).

Contract de leasing financiar – contract de leasing în care partea preponderentă din riscurile și beneficiile aferente deținerii activului transmis în leasing trece de la locator la locatar.

Contract de leasing operațional – orice contract de leasing care nu reprezintă contract de leasing financiar.

Chirie contingentă – o parte din plățile de leasing care nu se fixează în contractul de leasing în mărime valorică determinată, ci se stabilește în baza altor indicatori (de exemplu, un procent din volumul lor).

Durată de funcționare economică:

1) perioada de timp în decursul căreia activul este utilizabil de către unul sau mai mulți utilizatori, sau

2) cantitatea unităților de produse/servicii care se prevede să se obțină din utilizarea activului de către unul sau mai mulți utilizatori.

Durată de funcționare 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 așteaptă obținerea beneficiilor din utilizarea activului.

Început al termenului de leasing – data la care se efectuează primirea-predarea activelor în leasing.

Plăți minime de leasing – plăți (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 plățile minime de leasing nu se includ: chiria contingentă, impozite, plăți de asigurare, cheltuieli de reparație, de întreținere și 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 și nu include dobînda de leasing.

Valoare justă – suma cu care activul ar putea fi schimbat benevol în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și 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 funcție de gradul de repartizare între locator și locatar a riscurilor și beneficiilor aferente deținerii activelor transmise în leasing, se delimitează două tipuri de leasing: financiar și operațional.

7. Tipul leasingului se stabilește la începutul termenului de leasing în baza condițiilor contractuale și trebuie să fie identic pentru locatar și locator. La clasificarea contractului de leasing este necesar a asigura prioritatea conținutului asupra formei, adică a lua în considerare mai curînd esența economică a contractului, decît forma lui juridică.

8. Contractul de leasing financiar prevede respectarea cel puțin a uneia din următoarele condiții:

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 și l-a transmis în leasing entității "B" pe 4 ani. Conform condițiilor contractuale la sfârșitul 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 puțin 75% din durata de funcționare economică a activului transmis în leasing;

Exemplul 2. Entitatea "A" a procurat un activ și l-a transmis în leasing entității "B" pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatorul va returna activul locatarului la sfârșitul termenului de leasing. Locatorul estimează durata de funcționare economică a activului la 5 ani.

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucât termenul contractului de leasing constituie 80% $[(4 \text{ ani} : 5 \text{ ani}) \times 100]$ din durata de funcționare economică a activului transmis în leasing.

3) suma plăților minime de leasing constituie cel puțin 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 și l-a transmis în leasing entității "B" pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatorul este obligat să:

- achite la începutul termenului de leasing un avans în sumă de 30000 lei;

- efectueze la sfârșitul fiecărui din primii 3 ani plăți egale cu 252880 lei și la sfârșitul anului 201X+3 – plată de 252890 lei pentru achitarea valorii rambursabile a activului și dobânzii de leasing la o rată anuală de 15%;

- returneze locatarului la sfârșitul termenului de leasing activul la o valoare estimativă de 84000 lei.

Locatorul estimează durata de funcționare economică a activului la 6 ani.

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucât suma plăților minime de leasing constituie 1125530 lei (30000 lei + 252880 lei \times 3 ori + 252890 lei + 84000 lei) ceea ce depășește valoarea justă a activului.

9. În cazul în care contractul de leasing nu conține nici o condiție indicată în pct.8 din prezentul standard, contractul de leasing se consideră operațional.

10. Contractul de arendă a terenului agricol se consideră operațional.

11. Dacă locatorul și locatarul au convenit să modifice condițiile contractului de leasing în așa 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 funcționare economică, valoarea reziduală a activului transmis în leasing) sau modificările de circumstanțe (de exemplu, neîndeplinirea obligațiilor de către locatar) nu condiționează 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 condițiilor contractului se suportă de către locatar.

13. Valoarea rambursabilă a activului și valoarea lui reziduală se indică în graficul plăților de leasing întocmit conform condițiilor contractuale. Primirea activului în leasing financiar se reflectă la cost de intrare ca majorare concomitentă a immobilizărilor corporale și a datoriilor pe termen lung și scurt.

Exemplul 4. În conformitate cu condițiile exemplului 3, plățile de leasing se repartizează în principalul și dobânda în felul următor:

Tabelul 1

Graficul plăților de leasing

(în lei)

Data	Plăți de leasing			Soldul valorii activului
	Total	inclusiv		
		dobânda 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 locatarului prin returnarea activului la expirarea termenului de leasing

În baza datelor din exemplul 3 și tabelul 1, la începutul termenului de leasing locatarul înregistrează:

- avansul acordat în sumă de 30000 lei – ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului;

- costul de intrare a activului primit în leasing în sumă de 800000 lei – ca majorare a immobilizărilor corporale concomitent cu majorare a cotei-părți curente a datoriilor pe termen lung în sumă de 167380 lei (30000 lei + 137380 lei) și 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 excepția costului asigurării în drum), care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se atribuie la costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a obiectului respectiv. În cazul în care costurile de asigurare depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară la costuri și/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 și a suportat următoarele costuri:

- aferente serviciilor de transportare a utilajului, prestate de o entitate terță în sumă de 6000 lei;
- prima de asigurare anuală în sumă de 30000 lei plătită în luna noiembrie a perioadei de gestiune. Costurile menționate nu depășesc pragul de semnificație 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 immobilizărilor corporale și datoriilor curente;

- prima de asigurare în sumă de 30000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

15. La primirea activului în leasing financiar locatarul determină plățile minime de leasing și

stabilește:

- 1) durata de funcționare utilă a activului, care nu poate depăși termenul contractului de leasing;
- 2) metoda de calculare a amortizării activului.

16. Plățile de leasing financiar care se efectuează de locatar în decursul termenului de leasing includ:

- 1) părțile principalului (reducerea valorii rambursabile a activului primit în leasing); și
- 2) dobânzile de leasing.

17. Plățile aferente valorii rambursabile a activului primit în leasing se contabilizează pe măsura survenirii termenelor de plată ca diminuare a cotei-părți curente a datoriilor pe termen lung și majorare a datoriilor curente.

18. Dobânda de leasing se calculează în decursul termenului de leasing pe măsura survenirii termenelor de plată prin metodă prevăzută în contractul de leasing și se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează conform [SNC "Costurile îndatorării"](#).

19. Locatarul înregistrează chiria contingentă în baza contabilității de angajamente ca cheltuieli curente ale perioadei, în care acestea au fost suportate.

Exemplul 6. În conformitate cu condițiile contractuale, locatarul care a primit în leasing financiar o încăpere cu destinație comercială, este obligat să efectueze la sfârșitul fiecărei luni pe lângă ratele de leasing și achitarea chiriei contingente în mărime de 3% din veniturile din vânzări lunare. În prima lună a termenului de leasing locatarul nu a constatat venituri din vânzări, iar în a doua lună vânzările au constituit 57800 lei.

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează la sfârșitul celei de-a doua luni cheltuieli aferente chiriei contingente în sumă de 1734 lei ($57800 \text{ lei} \times 0,03$) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

20. Durata de funcționare utilă a activului se stabilește de locatar la începutul termenului de leasing. Dacă conform condițiilor contractuale nu se prevede că la expirarea termenului de leasing dreptul de proprietate asupra activului trece la locatar, durata de funcționare utilă a activului va fi egală cu cel mai mic termen dintre termenul contractului de leasing și durata de funcționare 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 și 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 funcție de destinația și locul de utilizare a activului primit în leasing.

Exemplul 7. În baza datelor din exemplul 3 și 4 să presupunem că locatarul utilizează activul primit în leasing în scopuri administrative și 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 ($800000 \text{ lei} - 84000 \text{ lei}$) în decursul termenului de leasing (4 ani). Amortizarea lunară în mărime de 14917 lei ($716000 \text{ lei} : 4 \text{ ani} : 12 \text{ luni}$) se va înregistra ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și amortizării imobilizărilor corporale.

22. Deprecierea activelor primite în leasing se contabilizează în același mod ca și pentru activele similare proprii conform [SNC "Deprecierea activelor"](#).

23. Costurile pentru întreținerea și reparația activelor primite în leasing, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activelor respective. Costurile ulterioare se capitalizează în același mod ca și pentru activele proprii similare în conformitate cu [SNC "Imobilizări necorporale și 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 și 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 părți egale. Valoarea reziduală estimativă a activului ce urmează a fi returnat locatorului la sfârșitul 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 sfârșitul 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 și imobilizărilor corporale;
- cota neachitată a principalului în sumă de 170000 lei (600000 lei + 20000 lei – 450000 lei) – ca micșorare concomitentă a datoriilor și imobilizărilor corporale.

25. Exemplul privind modul de contabilizare a leasingului financiar este prezentat în anexa 1.

Leasing operațional

26. Activele primite în leasing operațional se reflectă de către locatar în conturile extrabilanțiere la valoarea convenită de părți în contractul de leasing.

27. Costurile direct atribuibile intrării (restituirii) activului primit în leasing și costurile de întreținere, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului respectiv. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și 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 și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatarului.

28. Plățile de leasing stabilite în contractul de leasing se atribuie la costuri și/sau cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului primit în leasing conform contabilității de angajamente pe o bază sistematică care reflectă obținerea beneficiilor din utilizarea activului pe durata termenului de leasing.

Exemplul 9. *O entitate a primit în leasing operațional 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, plățile pentru echipamentul tehnologic primit în leasing operațional efectuate în mărimea stabilită în contract se repartizează pe perioade în părți egale.*

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează plățile efectuate la începutul fiecărui trimestru ca majorare a avansurilor acordate și diminuare a numerarului. La sfârșitul fiecărei luni locatarul contabilizează majorarea costurilor de producție în mărime de 18000 lei (54000 lei : 3 luni) și majorarea datoriilor curente. Ulterior locatarul efectuează compensarea reciprocă a avansurilor acordate și a datoriilor curente.

29. Costurile aferente reparației activului primit în leasing, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează potrivit politicilor contabile ale acestuia:

- 1) ca cheltuieli curente sau anticipate – dacă reparația se efectuează în antrepriză sau în regie proprie la locul utilizării activului;
- 2) ca costuri ale activității auxiliare – dacă reparația se efectuează în regie proprie de subdiviziunea de reparație a locatarului.

30. Activele utilizabile (de exemplu, piesele de schimb și alte materiale) obținute în urma reparației activului primit în leasing și care nu urmează a fi restituite locatorului, se evaluează la valoarea realizabilă netă și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare) sau majorare a veniturilor curente.

31. Costurile de reparație suportate de locatar, care potrivit [SNC "Imobilizări necorporale și corporale"](#) nu se capitalizează, se contabilizează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului primit în leasing și diminuare a cheltuielilor anticipate curente (costurilor activităților auxiliare).

[Pct.31 completat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

32. Costurile de reparație suportate de locatar, care potrivit [SNC "Imobilizări necorporale și corporale"](#) se capitalizează, se înregistrează ca un obiect de evidență distinct al imobilizărilor corporale și, totodată ca diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare). Amortizarea acestui

obiect se calculează pe perioada cea mai mică dintre termenul contractului de leasing și durata de funcționare utilă a activului primit în leasing și se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și amortizării imobilizărilor corporale.

33. Efectuarea de către locatar a reparației activului primit în leasing pe seama diminuării plăților de leasing se contabilizează ca prestare de servicii (executare de lucrări). În acest caz costul efectiv al lucrărilor de reparație acceptate de către locator se decontează la cheltuieli curente concomitent cu diminuarea cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare). Valoarea de vânzare a lucrărilor de reparație predate locatorului se reflectă ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente. Ulterior se efectuează trecerea în cont (compensarea reciprocă) a creanțelor și datoriilor curente.

Exemplul 10. O entitate a primit în anul 201X în leasing operațional pe 3 ani o clădire cu destinație administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparație a clădirii în scopul menținerii obiectului în stare funcțională. Costul efectiv al reparației a constituit 360000 lei. Conform contractului încheiat locatorul acceptă ca costul reparației în mărime de până la 240000 lei să fie compensat din contul plăților de leasing care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni în sumă de 60000 lei. Respectiv, costul reparației, ce depășește limita stabilită în contract, urmează să fie suportat de către locatar. Potrivit politicilor contabile ale acestuia, costurile aferente reparației curente a activelor primite în leasing se înregistrează ca cheltuieli anticipate și 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 reparație a activelor primite în leasing în sumă totală de 360000 lei – ca majorare a cheltuielilor anticipate concomitent cu majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor corporale și diminuarea activelor utilizate.

La acceptarea serviciilor de reparație de către locator, locatarul contabilizează:

- costul reparației în sumă de 240000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a cheltuielilor anticipate;

- venit din prestarea serviciilor de reparație în sumă de 240000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și veniturilor din vânzări.

La sfârșitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare, locatarul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

Costurile reparației 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 și diminuare a cheltuielilor anticipate.

34. Exemplul privind modul de contabilizare a leasingului operațional este prezentat în anexa 2.

Contabilitatea leasingului la locator

Leasing financiar

35. Locatorul înregistrează transmiterea activului în leasing financiar ca ieșire a obiectului corespunzător. În acest scop la începutul termenului de leasing se contabilizează:

1) decontarea amortizării și pierderilor din depreciere acumulate până la transmiterea activului în leasing financiar (dacă acestea există);

2) majorarea concomitentă a creanțelor și veniturilor anticipate la suma valorii rambursabile și reziduale garantate a activului transmis în leasing financiar;

3) majorarea cheltuielilor anticipate și 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 alcătuiește 790000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul la începutul termenului de leasing contabilizează:

- diminuarea concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale în sumă de 225000 lei;

- majorarea concomitentă a creanțelor și a veniturilor anticipate în sumă de 790000 lei;

- majorare a cheltuielilor anticipate și diminuarea valorii imobilizărilor corporale în sumă de 750000 lei.

36. În bilanțul locatorului creanțele, veniturile și cheltuielile anticipate aferente operațiunilor de leasing financiar se divizează în cele pe termen lung și curente.

37. Costurile directe inițiale, aferente negocierii și încheierii contractului de leasing financiar (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condițiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și 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 și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

38. Creanțele pe termen lung înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se diminuează treptat, concomitent cu majorarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung. Pe măsura survenirii termenelor de plată, locatorul înregistrează majorarea creanțelor curente și diminuare a cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung.

39. Veniturile și cheltuielile anticipate înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se trec la venituri și, respectiv, cheltuieli curente treptat (pe părți) pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing.

Exemplul 12. *Utilizând datele din exemplul 11 să presupunem că clădirea este transmisă în leasing financiar pe 4 ani, plățile de leasing aferente principalului fiind achitate la finele fiecărui semestru în părți egale.*

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:

anual:

- majorarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung și diminuarea creanțelor pe termen lung în sumă de 197500 lei (790000 lei : 4 ani).

semestrial:

- majorarea creanțelor curente și diminuarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung în sumă de 98750 lei (197500 lei : 2 semestre);

- diminuarea veniturilor anticipate și majorarea veniturilor curente în sumă de 98750 lei (790000 lei : 4 ani : 2 semestre);

- majorarea cheltuielilor curente și diminuarea cheltuielilor anticipate în sumă de 93750 lei (750000 lei : 4 ani : 2 semestre).

40. Dobânda de leasing se calculează pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing financiar și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Exemplul 13. *În conformitate cu condițiile contractuale, suma dobânzii pe durata contractului de leasing financiar este de 135000 lei. Dobânda se achită trimestrial, prima rată aferentă dobânzii fiind de 18250 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatorul, la expirarea primelor trei luni din termenul de leasing, contabilizează calcularea dobânzii de leasing în sumă de 18250 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

41. Activul primit (returnat) de la locatar la expirarea termenului de leasing financiar se evaluează la valoarea reziduală garantată și/sau negarantată și se înregistrează ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate.

Exemplul 14. *O entitate-locator, la expirarea termenului de leasing financiar, în conformitate cu condițiile contractuale, primește activul de la locatar. Valoarea reziduală estimativă acceptată de părți la încheierea contractului de leasing este de 84000 lei.*

În baza datelor din exemplu, locatorul înregistrează intrarea acestui obiect ca majorare a imobilizărilor corporale și 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 și diminuare a cheltuielilor anticipate;
- 2) diminuarea concomitentă a veniturilor anticipate și creanțelor pe termen lung sau curente.

Exemplul 15. *Entitatea “A” a transmis la începutul anului 201X un utilaj de producție, cu valoarea contabilă de 270000 lei, în leasing financiar entității “B” pe 3 ani. Valoarea rambursabilă a activului (principalul) constituie 300000 lei și se achită anual în părți egale. Locatarul se obligă la sfârșitul termenului de leasing să returneze locatorului activul la valoarea reziduală estimativă de 30000 lei. Activul transmis în leasing a fost returnat de locatar la sfârșitul anului 201X+1 (cu un an înainte de termen).*

În baza datelor din exemplu, locatorul la sfârșitul anului 201X+1 contabilizează:

- intrarea activului în sumă de 110000 lei $[(270000 \text{ lei} - 30000 \text{ lei}) : 3 \text{ ani} + 30000 \text{ lei}]$ – ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate;

- diminuarea concomitentă în sumă de 130000 lei $(300000 \text{ lei} : 3 \text{ ani} + 30000 \text{ lei})$ a veniturilor anticipate și creanțelor.

Leasing operațional

43. Activele transmise în leasing operațional se reflectă în bilanțul locatorului.

44. Costurile directe inițiale, aferente nemijlocit negocierii și încheierii contractului de leasing operațional (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și 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 și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

45. Plățile de leasing operațional primite sau de primit conform condițiilor contractuale se recunosc ca venituri curente pe durata termenului de leasing conform contabilității de angajamente pe o bază sistematică prevăzută în politicile contabile ale locatorului.

Exemplul 16. *O entitate a transmis în leasing operațional un echipament tehnologic pe o perioadă de 18 luni. Potrivit contractului încheiat locatorul primește 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 operațional se recunosc în părți 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 și a datoriilor curente;

lunar:

- veniturile din leasing operațional recunoscute în sumă de 18000 lei $(54000 \text{ lei} : 3 \text{ luni})$ – ca majorare a creanțelor și veniturilor curente;

- diminuarea concomitentă în sumă de 18000 lei a datoriilor și a creanțelor curente.

46. Amortizarea activelor transmise în leasing operațional se calculează de locator în conformitate cu cerințele [SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#) prin metoda acceptată în politicile contabile. Amortizarea calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a amortizării imobilizărilor corporale.

47. Deprecierea activelor transmise în leasing operațional se contabilizează conform [SNC “Deprecierea activelor”](#).

48. Costurile ulterioare aferente reparației și restabilirii activelor transmise în leasing operațional suportate de către locatar, se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează în modul prevăzut de [SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#).

49. Costurile aferente reparației activelor transmise în leasing operațional efectuate de către locatar din contul plăților de leasing, se înregistrează la locatar ca primirea serviciilor de reparație. În acest caz

valoarea serviciilor primite se reflectă ca majorare a cheltuielilor curente sau imobilizărilor corporale (în cazul capitalizării) și concomitent cu majorarea datoriilor curente. Ulterior se efectuează compensarea reciprocă a datoriilor și creanțelor curente.

Exemplul 17. O entitate a transmis în leasing operațional pe 3 ani o clădire cu destinație administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparație a clădirii în scopul menținerii acesteia în stare funcțională. Costul efectiv al reparației a constituit 360000 lei. Conform contractului încheiat locatarul a acceptat ca costul reparației în mărime de până la 240000 să fie compensate din contul plăților de leasing care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni în sumă de 60000 lei. Respectiv, costul reparației, ce depășește limita stabilită în contract, este suportat de către locatar.

În baza datelor din exemplu, locatarul contabilizează valoarea serviciilor de reparație acceptate în mărime de 240000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

La sfârșitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare locatarul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60000 lei a datoriilor și creanțelor curente.

50. Costurile aferente returnării activelor transmise în leasing suportate de către locatar, se înregistrează ca cheltuieli curente și/sau anticipate, în funcție de pragul de semnificație prestabilit în politicile contabile.

Prezentarea informațiilor

51. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații:

la locatar:

1) privind leasingul financiar:

a) suma dobânzilor de leasing, constatate ca cheltuieli curente și/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 sfârșitul perioadei de gestiune.;

2) privind leasingul operațional:

a) suma plăților de leasing constatate ca cheltuieli curente cu separarea plăților minime de leasing și plăților de subînchiriere;

b) suma costurilor de reparație a activelor primite în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu și compensate din plățile de leasing;

c) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.;

la locator:

1) privind leasingul financiar:

a) veniturile și cheltuielile anticipate de leasing la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

b) suma veniturilor și suma cheltuielilor anticipate de leasing decontate la venituri și respectiv, cheltuieli curente a perioadei de gestiune;

c) suma dobânzilor de leasing, constatate ca venituri curente;

d) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.;

2) privind leasingul operațional:

a) suma plăților de leasing constatate ca venituri curente;

b) suma costurilor de reparație a activelor transmise în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu și compensate din plățile de leasing;

c) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.

[Pct.51 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

53. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare a standardului

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

Anexa 1

Exemplu de contabilizare a leasingului financiar

Date inițiale. La începutul anului 201X entitatea "A" a transmis în leasing financiar entității "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 diferența o achită la finele fiecărui an de gestiune în părți egale. Rata anuală a dobânzii de leasing constituie 12%, iar dobânda 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 secția vânzări.

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 și punerea la evidență a autoturismului – 1720 lei.

Conform politicilor contabile ale locatarului cheltuielile menționate sunt considerate ne semnificative.

În baza datelor din exemplu, locatorul și locatarul contabilizează operațiunile economice în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Înregistrări contabile privind leasingul financiar

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Correspondența 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	Creanțe 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	Datorii curente

					corporale	
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 și punerea la evidență a autoturismului	1720	-	-	Imobilizări corporale	Datorii curente
8.	Reflectarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care urmează a fi încasate/ achitate în primul an [57000 lei + ((297000 lei – 57000 lei) : 3 luni)]	137000	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Creanțe 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 plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	137000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
11.	Trecerea la venituri curente a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	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	Creanțe curente	Datorii curente	Avansuri acordate
14.	Calcularea dobânzii de leasing, pentru primul an [(297000 lei – 57000 lei) × 0,12]	28800	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
15.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente primului an (137000 lei – 57000 lei)	80000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobânzii de leasing aferente primului an	28800	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
16.	Înregistrarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care	80000	Cota-parte	Creanțe pe	Datorii pe	Cota-parte

	urmează a fi încasate/achitate în anul doi [(297000 lei – 57000 lei) : 3 ani]		curentă a creanțelor pe termen lung	termen lung	termen lung	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 plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
18.	Trecerea la venituri curente celei de-a doua părți a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	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 dobânzii de leasing pentru anul doi [(297000 lei – 137000 lei) × 0,12]	19200	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
21.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente anului doi	80000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobânzii de leasing aferente anului doi	19200	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
22.	Înregistrarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul trei [(297000 lei – 57000 lei) : 3 ani]	80000	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Creanțe 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 plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
24.	Trecerea la venituri curente celei de-a treia părți a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
25.	Decontarea la cheltuieli curente	80000	Cheltuieli	Cheltuieli	-	-

	a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului trei		curente	anticipate curente		
26.	Calcularea dobânzii de leasing, pentru anul trei [(297000 lei – 137000 lei – 80000 lei) × 0,12]	9600	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
27.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente anului trei	80000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobânzii de leasing aferente anului trei	9600	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar

Anexa 2

Exemplu de contabilizare a leasingului operațional

Date inițiale. La începutul anului 201X entitatea "A" a transmis entității "B" în leasing operațional 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 și de reparație curentă a clădirii, costul cărora în limita de 300000 lei urmează a fi compensat din contul plăților de leasing. După efectuarea decontărilor reciproce ce țin de reparația 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 și locatarului prevăd recunoașterea uniformă a cheltuielilor de reparație curentă a clădirilor în termen de un an.

Costul efectiv al lucrărilor de reparație care au fost efectuate de locatar în regie proprie a constituit 500000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul și locatarul contabilizează operațiunile economice în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Înregistrări contabile privind leasingul operațional

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Correspondența conturilor			
			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 operațional	Imobilizări corporale aflate în exploatare	Imobilizări corporale primite în leasing operațional (cont extrabilanțier)	
2.	Calcularea sumei amortizării lunare a clădirii transmise în leasing (8000000 lei : 40	16667	Cheltuieli curente	Amortizarea imobilizărilor corporale	-	-

	ani : 12 luni)					
3.	Reflectarea cheltuielilor de reparație a clădirii primite în leasing	500000	-	-	Cheltuieli anticipate curente	Materiale, Datorii curente
4.	Reflectarea primirii (acordării) serviciilor de reparație a clădirii	300000	Cheltuieli anticipate curente	Datorii curente	Creanțe curente	Venituri curente
5.	Reflectarea costului serviciilor acordate de reparație a clădirii	300000	-	-	Costul vânzărilor	Cheltuieli anticipate curente
6.	Reflectarea decontării lunare a cheltuielilor anticipate aferente reparației clădirii:					
	a) la locatar (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 plății de leasing în decursul a 10 luni	30000	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
8.	Reflectarea trecerii lunare în cont a costului serviciilor de reparație a clădirii pe seama plăților de leasing pentru primele 10 luni (300000 lei : 10 luni)	30000	Datorii curente	Creanțe curente	Datorii curente	Creanțe curente
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 plății de leasing după expirarea a 10 luni de leasing	30000	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
11.	Reflectarea trecerii lunare în cont a avansului încasat (acordat) la sfârșitul fiecărei luni	30000	Avansuri primite	Creanțe 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 operațional		Imobilizări corporale primite în leasing operațional (cont extrabilanțier)

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “DEPRECIEREA ACTIVELOR”

Introducere

1. Presentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 36 “Deprecierea activelor”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a deprecierei activelor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Presentul standard se aplică la contabilizarea deprecierei activelor, cu excepția:

- 1) stocurilor (SNC „Stocuri”);
- 2) activelor rezultate din contractele de construcții (SNC „Contracte de construcții”);
- 3) valorilor mobiliare (SNC „Creațe și investiții financiare”).

[Pct.3 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

4. Presentul 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 piață, unica diferență dintre valoarea justă a activului și valoarea sa justă minus costurile de vânzare, o reprezintă costurile suplimentare directe necesare pentru vânzarea activului:

a) în cazul în care costurile de vânzare sînt neesențiale, valoarea justă minus costurile de vânzare a activului reevaluat poate fi practic identică sau mai mare decît valoarea sa reevaluată. Astfel, după aplicarea cerințelor de reevaluare activul reevaluat nu se consideră a fi depreciat și valoarea justă minus costurile de vânzare nu trebuie estimată;

b) în cazul în care costurile de vânzare sînt semnificative, valoarea justă minus costurile de vânzare a activului reevaluat este mai mică decît valoarea reevaluată. Astfel, după aplicarea cerințelor 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 piață, valoarea reevaluată poate fi mai mare sau mai mică decît valoarea sa justă minus costurile de vânzare. De aceea, după aplicarea cerințelor de reevaluare vor fi utilizate prevederile prezentului standard privind deprecierea activului reevaluat.

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

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activ individual – activ pentru care poate fi determinată în mod separat valoarea justă minus costurile de vânzare.

Costuri de vânzare – costuri suplimentare atribuibile direct vânzării unui activ sau unui grup de active (de exemplu, costurile serviciilor juridice, de evaluare, taxele poștale).

Grup de active – cel mai mic ansamblu de active ce include activul examinat, a cărui valoare justă minus costurile de vânzare poate fi evaluată.

Piață activă – piața care îndeplinește simultan următoarele condiții:

- 1) activele comercializate pe piața respectivă sînt omogene;
- 2) cumpărătorii și vânzătorii interesați pot fi găsiți în orice moment; și

3) prețurile sînt accesibile publicului.

Pierdere din depreciere – diferența cu care valoarea contabilă depășește 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 bilanț după deducerea amortizării și pierderilor din depreciere.

Valoare justă minus costurile de vînzare – suma care poate fi obținută din vînzarea unui activ sau a unui grup de active, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și informate, diminuată cu costurile estimate de vînzare.

Indicii deprecierei

6. Un activ (grup de active) este depreciat atunci cînd valoarea sa contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vînzare.

7. Entitatea trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există sau nu indici ai deprecierei unui activ (grup de active). Dacă există careva indici ai deprecierei activelor, entitatea determină valoarea justă minus costurile de vînzare a acestora. Dacă nu există nici un indice al deprecierei activelor, valoarea justă minus costurile de vînzare nu se determină, cu excepția activelor indicate în pct.12 din prezentul standard.

8. În funcție de sursa de informație se deosebesc indici externi și indici interni privind deprecierea activelor.

9. Indicii externi cuprind:

- 1) diminuarea semnificativă a valorii de piață a activelor;
- 2) modificări negative în mediul tehnologic, economic sau legal care afectează entitatea;
- 3) producerea calamităților și altor evenimente excepționale;
- 4) alți indici identificați de entitate.

Exemplul 1. *Entitatea deține următoarele imobilizări corporale: două clădiri și un teren. În perioada de gestiune a avut loc scăderea prețurilor pe piața bunurilor imobiliare.*

În baza datelor din exemplu, scăderea prețurilor la bunurile imobiliare reprezintă un indice al deprecierei pentru imobilizările corporale deținute de entitate și, ca urmare, entitatea trebuie să testeze aceste active pentru depreciere.

10. Indicii interni cuprind:

- 1) existența dovezilor referitoare la învechirea sau deteriorarea fizică a unui activ;
- 2) modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, privind durata și modul de utilizare a activului;
- 3) alți 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" și "B". Ținînd cont de cerințele pieței, entitatea și-a schimbat strategia de dezvoltare prin renunțarea la fabricarea produsului "A".*

În baza datelor din exemplu, renunțarea la fabricarea produsului "A" reprezintă un indice al deprecierei tuturor activelor implicate în procesul de fabricare a acestui produs.

11. Decizia privind deprecierea activelor se aprobă de conducerea entității în baza diferitor surse externe și interne de informații (de exemplu, buletine bursiere, acte normative, rapoarte interne, prognoze proprii, documente ce confirmă evenimentul excepțional).

12. Indiferent de faptul dacă există sau nu un indice al deprecierei, entitatea trebuie să testeze anual pentru depreciere:

- 1) orice imobilizare necorporală cu durată de funcționare 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 condiția să se efectueze la aceeași dată în fiecare perioadă. Imobilizări necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Totuși, dacă o astfel de imobilizare necorporală a fost inițial recunoscută în perioada de gestiune curentă, acea imobilizare necorporală va fi testată pentru depreciere pînă la sfîrșitul perioadei de gestiune curente.

2) fondul comercial rezultat dintr-o combinatie de întreprinderi.

13. Cerința 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 deprecierei unui activ (grup de active), durata de utilizare rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală a activului (grupului de active) trebuie revizuite și ajustate în conformitate cu standardul de contabilitate aplicabil activului, chiar dacă nu se recunoaște 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 același activ sau aceleași tipuri de active, cu excepția cazurilor în care este justificată o modificare.

17. Dacă entitatea decide că, spre deosebire de perioadele anterioare, un activ aparține 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 informațiilor cu privire la motivele modificării și modalitatea precedentă și 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 cerințe:

1) include activul pentru care se indică deprecierea; și

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, informațiilor de pe piața activă și/sau altor informații credibile.

20. Valoarea justă minus costurile de vînzare se determină, de regulă, în baza unui contract de vînzare și reprezintă suma care poate fi obținută din comercializarea unui activ sau grup de active în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, informate și independente, diminuată cu costurile de vînzare.

21. Valoarea justă minus costurile de vînzare se determină în baza informațiilor de pe o piață activă în cazul în care nu există contracte de vînzare. Această valoare reprezintă prețul de piață al activului diminuat cu costurile de vînzare. Prețul de piață adecvat este, de regulă, prețul curent oferit la licitație. Cînd prețurile curente de licitație nu sînt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții poate servi pentru estimarea valorii juste minus costurile de vînzare (cu condiția că nu s-a înregistrat nici o modificare semnificativă a mediului economic între data tranzacției și data estimării).

22. Valoarea justă minus costurile de vînzare se determină în baza altor informații credibile în cazul în care nu există contracte de vînzare sau piață activă. Această valoare reprezintă suma pe care entitatea ar putea să o obțină, la data raportării, din vînzarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, informate și independente, diminuată cu costurile de vînzare. Pentru determinarea acestei valori, entitatea va lua în considerare rezultatul tranzacțiilor recente cu active similare aferente activității economice.

Recunoașterea și evaluarea pierderii din depreciere

23. Pierderea din depreciere se recunoaște în suma în care valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa justă minus costurile de vînzare. Pierderile din depreciere se reflectă într-un cont separat și se contabilizează în funcție de metoda evaluării ulterioare a activelor imobilizate aplicată de entitate.

[Pct.23 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și a pierderilor din depreciere.

Exemplul 3. O entitate deține 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 entității, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea contabilă. La data raportării valoarea justă minus costurile de vânzare a activului este egală cu 30000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaște 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 și pierderilor din depreciere.

[Pct.24 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

25. Pierderea din deprecierea unui activ contabilizat la valoarea reevaluată se recunoaște ca diminuare a surplusului de reevaluare a activului și majorare a pierderilor din depreciere. Orice sumă a depășirii pierderii din depreciere asupra surplusului de reevaluare a aceluiași activ, precum și suma integrală a pierderii din depreciere, în cazul în care surplusul de reevaluare nu există, se recunoaște ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere.

Exemplul 4. O entitate deține 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 vânzare – 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 și majorare a pierderilor din depreciere;

varianta II: ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și 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 și majorare a pierderilor din depreciere, restul pierderii din depreciere în sumă de 1000 lei (3000 lei – 2000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere.

[Pct.25 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 proporțional 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 vânzare a grupului de active constituie 80000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaște 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 componența grupului se reduce la zero, apoi restul pierderii din depreciere în sumă de 20000 lei (30000 lei – 10000 lei) se repartizează între activele "A" și "B" în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea pierderii din depreciere între activele grupului

(în lei)

Componentele grupului de active	Valoarea	Pierdere	Valoarea
---------------------------------	----------	----------	----------

	contabilă pînă la depreciere	din depreciere	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 și recunoașterea pierderii din depreciere nu trebuie să fie redusă sub cea mai mare sumă dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și zero. Suma pierderii din depreciere care în caz contrar ar fi fost alocată activului, trebuie să fie alocată în mod proporțional 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 recunoaștere 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 legislației 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 recunoaște pierderea din depreciere a activului egală cu 190000 lei (100000 lei + 90000 lei) ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și:

- pierderilor din depreciere în sumă de 100000 lei;
- datoriilor (provizioanelor) în sumă de 90000 lei conform [SNC "Capital propriu și datorii"](#).

[Pct.28 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

29. După recunoașterea pierderii din deprecierea unui activ amortizabil, amortizarea aferentă activului trebuie ajustată și 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 și 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 recunoașterea 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

Cerințele generale aferente activului individual și/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 funcție de sursa de informații se deosebesc indici interni și externi privind dispariția sau diminuarea pierderii din depreciere.

31. Indicii externi includ:

- 1) creșterea semnificativă a valorii de piață 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 prețurile de piață pentru active analogice au crescut semnificativ și sînt în continuă creștere.

În situația din exemplu, creșterea prețurilor de piață este un indice că activul nu mai trebuie să fie

depreciat și entitatea trebuie să estimeze valoarea lui justă minus costurile de vânzare.

2) modificări semnificative în perioada de gestiune cu efect favorabil asupra entității sau probabilitatea producerii unor astfel de modificări în viitorul apropiat în mediul tehnologic, economic, juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este destinat activul.

Exemplul 9. *O entitate folosește în procesul de producere echipamentul tehnologic depreciat anterior. În perioada de gestiune entitatea și-a schimbat sortimentul produselor prin retragerea unor produse care nu se bucură de cerere suficientă pe piața de desfacere și prin introducerea în fabricație a unui produs nou pentru care există o cerere semnificativ mai mare.*

În situația din exemplu, valoarea justă minus costurile de vânzare a echipamentului tehnologic poate deveni mai mare.

3) alți indici stabiliți de entitate.

32. Indicii interni includ:

1) modificări semnificative în perioada de gestiune cu efect favorabil asupra entității, sau probabilitatea producerii unor astfel de modificări în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate în perioada de gestiune pentru a îmbunătăți și a majora performanța activului sau pentru a restructura activitatea în care activul este utilizat.

Exemplul 10. *O entitate dispune de un activ depreciat anterior pentru care la sfârșitul perioadei de gestiune se recalculează valoarea justă minus costurile de vânzare deoarece:*

- s-au schimbat estimările entității în privința duratei de utilizare a activului (durata a fost majorată);
- a crescut performanța (productivitatea) activului în urma investițiilor efectuate (reconstruirilor, modernizărilor etc.);
- s-au micșorat considerabil costurile indirecte de producție în urma introducerii regimului de economie din inițiativa conducerii noi.

Condițiile expuse în exemplu indică la majorarea valorii juste minus costurile de vânzare a activului depreciat anterior.

2) performanța economică a activului conform raportărilor interne este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial.

Exemplul 11. *În perioada de gestiune o entitate a implementat dispozitive moderne de măsurare și proceduri noi de informare. Indicațiile acestor dispozitive și datele obținute prin aplicarea procedurilor noi de informare confirmă faptul că performanța activului depreciat este superioară celei estimate anterior.*

Un astfel de indice condiționează necesitatea recalculării valorii juste minus costurile de vânzare a activului.

3) alți indici stabiliți de entitate.

33. Dacă există vreun indice similar celor menționați în pct.31 și 32 din prezentul standard, entitatea trebuie să estimeze valoarea justă minus costurile de vânzare a activului depreciat anterior.

34. Pierderea din depreciere recunoscută în perioadele de gestiune anterioare pentru un activ trebuie reluată numai dacă după recunoașterea ultimei pierderi din depreciere s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare a activului. Într-o astfel de situație valoarea contabilă a activului urmează să fie majorată pînă la valoarea sa justă minus costurile de vânzare, cu excepția situației prevăzute la pct.36 din prezentul standard. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere și se contabilizează conform cerințelor speciale aferente activului individual, grupului de active sau fondului comercial.

35. Modificările estimărilor utilizate la recunoașterea deprecierei pot cuprinde orice modificare a mărimii elementelor componente a valorii juste sau a costurilor de vânzare.

Exemplul 12. *O entitate deține un activ depreciat anterior. În perioada de gestiune s-au produs următoarele modificări: au crescut prețurile de piață pentru activele analogice, s-au efectuat investiții în acest activ ce a majorat valoarea lui justă, au scăzut semnificativ estimările entității privind costurile de vânzare.*

În situația din exemplu, creșterea valorii juste minus costurile de vânzare a activului conduce la reluarea pierderii din depreciere.

Cerințe speciale aferente activului individual, altul decât fondul comercial

36. Reluarea pierderii din depreciere a unui activ se recunoaște în limita valorii contabile (după deducerea amortizării) care ar fi determinată cu condiția dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în perioadele anterioare.

37. Reluarea pierderii din depreciere se înregistrează în funcție 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 și majorare a veniturilor curente.

Exemplul 13. O entitate deține 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 entității, evaluarea ulterioară a mijloacelor fixe se efectuează la cost, amortizarea se calculează prin metoda liniară.

La 31.12.201X valoarea justă minus costurile de vânzare a activului constituie 70000 lei. În rezultat, se recunoaște o pierdere din depreciere în sumă de 10000 lei (80000 lei – 70000 lei) și în continuare se calculează amortizarea anuală a activului în sumă de 14000 lei (70000 lei : 5 ani).

La 31.12.201X+2, când valoarea contabilă a activului este de 42000 lei [70000 lei – (70000 lei : 5 ani) × 2 ani], se determină valoarea justă minus costurile de vânzare a activului care este egală cu 52000 lei. Valoarea contabilă care ar fi determinată cu condiția 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 recunoaște o reluare a pierderii din depreciere în sumă de 6000 lei (48000 lei – 42000 lei) care se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

[Pct.38 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și se contabilizează în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale” sau alt standard relevant. În cazul în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiași activ a fost recunoscută anterior ca cheltuieli curente, reluarea acestei pierderi din depreciere trebuie recunoscută ca venituri curente.

Exemplul 14. Utilizând datele exemplului 13, să presupunem că conform politicilor contabile ale entității, 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 și majorare a veniturilor curente;

- surplusul din reevaluarea activului în sumă de 4000 lei (52000 lei – 48000 lei) – ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a capitalului propriu.

[Pct.39 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și calculată în perioadele viitoare în baza valorii contabile corectate (majorate) a activului.

Exemplul 15. O entitate deține un activ depreciat anterior, valoarea contabilă a căruia este de 60000 lei, durata de funcționare rămasă – 5 ani, valoarea reziduală fiind egală cu zero. Amortizarea activului se calculează prin metoda liniară. Pentru acest activ se recunoaște 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].

Cerințe speciale aferente grupului de active

41. Reluarea pierderii din depreciere pentru un grup de active trebuie repartizată între activele

grupului, cu excepția fondului comercial, în mod proporțional 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 depășească cea mai mică valoare dintre:

1) valoarea sa justă minus costurile de vânzare; și

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 decât fondul comercial, informațiile despre care sînt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

Informații 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 prezentați în tabelul 3.

Tabelul 3

Informații 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	Depășirea 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 recunoaște în suma totală de 20000 mii lei și se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

Cerințe speciale aferente fondului comercial

43. Valoarea justă a fondului comercial nu poate fi evaluată în mod direct deoarece acesta nu poate fi vândut. În consecință, 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 așteaptă, vor beneficia de o majorare a eficienței rezultată din combinarea de întreprinderi în urma căreia a apărut fondul comercial, indiferent de faptul dacă alte active sau datoriile entității cumpărate sînt incluse în aceste grupuri de active.

Exemplul 17. Entitatea "A" confecționează și comercializează produse cosmetice. Pentru a-și extinde aria de activitate entitatea "A" decide să cumpere entitatea "B", care este unul din principalii concurenți ai ei. Scopul principal al acestei combinări de întreprinderi constă în intenția entității "A" de a prelua clienții entității "B". Entitatea "A" nu intenționează să mențină și să producă în continuare produsele cosmetice ale entității "B".

În situația din exemplu, entitatea "A" urmează să aloce cea mai mare parte a fondului comercial ce rezultă din cumpărarea entității "B" grupurilor sale de active care, după cum se așteaptă, vor beneficia din preluarea clienților entității "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 deprecierei fondului comercial. Pe lângă analiza indicilor enumerați în pct.9-10 din prezentul standard, entitatea trebuie să ia în considerare următoarea informație:

- 1) a avut sau nu, de la data combinării de întreprinderi, entitatea care deține fondul comercial, o performanță mai mică decât s-a preconizat;
- 2) este sau nu, entitatea care deține fondul comercial, restructurată, deținută pentru vânzare sau abandonată;
- 3) au fost sau nu recunoscute pierderi din depreciere semnificative, pentru alte active ale entității care deține fondul comercial.

45. Dacă există un indice al deprecierei fondului comercial, entitatea va recunoaște și 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 informațiilor

47. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații privind deprecierea activelor:

- 1) evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea fiecărei pierderii semnificative din depreciere;
- 2) informații ce au servit drept bază pentru determinarea valorii juste minus costurile de vânzare a activelor (grupurilor de active) depreciate;
- 3) descrierea grupelor de active depreciate (de exemplu, o linie de producție, o secție de fabricare a unor tipuri de produse concrete) și modificările acestor grupuri pe parcursul perioadei de gestiune;
- 4) soldul pierderilor din depreciere la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune;
- 5) sumele pierderilor din depreciere recunoscute sau reluate în cursul perioadei de gestiune.

[Pct.47 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

48. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

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

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “CREANȚE ȘI INVESTIȚII FINANCIARE”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrelui general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 19 “Beneficiile angajaților”, IAS 32 “Instrumente financiare: prezentare”, IFRS 7 “Instrumente financiare: informații de furnizat”, IAS “Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a creanțelor, investițiilor financiare și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică tuturor creanțelor și investițiilor financiare pe termen lung și scurt.

[Pct.3 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Creanțe – drepturi ale entității ce decurg din tranzacții sau evenimente trecute și din stingerea cărora se așteaptă intrări (majorări) de resurse care încorporează beneficii economice.

Investiții financiare – active sub formă de valori mobiliare, cote de participație în capitalul social al altor entități și alte investiții deținute de entitate în scopul exercitării controlului, obținerii veniturilor sau altor beneficii economice.

Piața valorilor mobiliare – parte componentă a pieței financiare unde are loc emisiunea și circulația valorilor mobiliare.

Valoare justă – prețul de vânzare estimat al activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

Valoare contabilă – valoarea la care creanțele și investițiile financiare sînt recunoscute în situații financiare.

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

Reguli generale

5. Creanțele și investițiile financiare se recunosc ca active în baza contabilității de angajamente în cazul în care:

1) există o certitudine întemeiată că în urma stingerii creanțelor sau deținerii investițiilor entitatea va obține beneficii economice viitoare;

2) valoarea creanțelor și investițiilor financiare poate fi evaluată în mod credibil.

6. Diferențele de curs valutar și de sumă aferente creanțelor și investițiilor financiare se contabilizează în conformitate cu prevederile [SNC “Diferențe de curs valutar și de sumă”](#).

7. Creanțele și investițiile financiare se clasifică după următoarele criterii:

1) conținut economic;

- 2) grad de afiliere al părților;
- 3) termene de achitare și deținere.

8. După conținutul economic, creanțele și investițiile financiare se grupează în conformitate cu pct.16 și 54 din prezentul standard.

9. După gradul de afiliere al părților, creanțele și investițiile financiare se divizează în creanțe și investiții financiare aferente părților afiliate și neafiliate. Componenta părților afiliate este stabilită în [SNC "Părți afiliate și contracte de societate civilă"](#). În componența creanțelor părților afiliate se evidențiază creanțele aferente intereselor de participare.

[Pct.9 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

10. În funcție de termenele de achitare și deținere, creanțele și investițiile financiare se divizează în curente și pe termen lung. Creanțele și investițiile financiare se consideră curente dacă termenul de achitare (deținere probabilă) nu depășește 12 luni de la data raportării. În celelalte cazuri, creanțele și investițiile financiare se tratează ca creanțe și investiții financiare pe termen lung.

11. La data raportării, entitatea determină cota curentă a creanțelor și investițiilor financiare pe termen lung, care se înregistrează ca majorare a creanțelor și investițiilor financiare curente și diminuare a creanțelor și investițiilor financiare pe termen lung.

Contabilitatea creanțelor

12. La recunoașterea inițială, creanțele se evaluează la valoarea nominală, inclusiv impozitele și taxele calculate în conformitate cu legislația în vigoare (de exemplu, taxa pe valoarea adăugată, accize, alte impozite și taxe).

13. Derecunoașterea creanțelor poate fi efectuată prin stingerea acestora (de exemplu, încasarea numerarului, trecerea în cont (decontarea) avansurilor primite, compensarea datoriilor).

14. Stingerea creanțelor se contabilizează ca majorare a numerarului, costurilor, cheltuielilor sau diminuare a datoriilor și diminuare a creanțelor.

15. În situațiile financiare creanțele se reflectă la valoarea contabilă. Dacă la data raportării, suma mijloacelor încasate în urma stingerii unor creanțe depășește valoarea recunoscută a acestora, diferența respectivă se înregistrează ca datorii.

16. Creanțele se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

- 1) creanțe comerciale;
- 2) avansuri acordate;
- 3) creanțe ale bugetului;
- 4) creanțe ale personalului;
- 5) alte creanțe.

Creanțe comerciale și avansuri acordate

17. Creanțele comerciale cuprind creanțele privind bunurile vândute, serviciile prestate și lucrările executate.

18. Creanțele comerciale se contabilizează pe măsura livrării bunurilor, prestării serviciilor și executării lucrărilor ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor, după caz, a datoriilor curente.

Exemplul 1. La 15 octombrie 201X o entitate a livrat cu achitare ulterioară 100 unități de produse la prețul 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 unități × 500 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și veniturilor curente;
- TVA aferentă livrării în sumă de 10000 lei (50000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și 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 operațiunilor de intermediere (în baza contractului de mandat, comision etc.) creanțele comerciale se contabilizează, la valoarea totală ca majorare concomitentă a creanțelor și datoriilor cu excepția comisionului.

20. În cazul acceptării cambiilor creanțele comerciale includ:

1) creanțele privind bunurile livrate, serviciile prestate, lucrările executate care se contabilizează în modul stabilit în pct.18 din prezentul standard;

2) creanțele privind dobânzile care se contabilizează ca majorare a creanțelor și veniturilor curente.

Exemplul 2. În luna noiembrie 201X o entitate a livrat 200 unități de produse la prețul de 300 lei/unitatea (fără TVA). Suma TVA aferentă livrării constituie 12000 lei [(300 lei × 200 unități) × 20%]. În luna decembrie 201X entitate a acceptat o cambie emisă de către cumpărător pentru achitarea produselor livrate cu scadența 5 luni și o dobîndă anuală de 10%. Dobînda se calculează lunar din suma totală a creanțelor.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- valoarea produselor livrate în sumă de 60000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și veniturilor curente;

- TVA aferentă livrării în sumă de 12000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și datoriilor curente;

în decembrie 201X:

- cambia emisă de cumpărător în sumă de 72000 lei (60000 lei + 12000 lei) – ca corespondență internă în cadrul creanțelor comerciale;

- dobînda lunară în sumă de 600 lei [(72000 lei × 10%) : 12 luni] – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

[Exemplul 2 modificat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

21. Creanțele comerciale recunoscute inițial se ajustează în cazul:

1) acordării reducerilor de preț după vânzarea bunurilor/prestarea serviciilor;

2) acordării de bonusuri pentru îndeplinirea condițiilor contractuale;

3) returnării bunurilor vândute;

4) corectării erorilor etc.

22. Ajustarea creanțelor comerciale, cu excepția corectării erorilor, se contabilizează:

1) în cazul în care recunoașterea inițială și ajustarea creanțelor (fără TVA) au loc în aceeași perioadă de gestiune – ca stornare a creanțelor și veniturilor curente;

2) în cazul în care recunoașterea inițială și ajustarea creanțelor (fără TVA) au loc în perioade de gestiune diferite – ca majorare a cheltuielilor (pierderii) sau diminuare a provizioanelor și diminuare a creanțelor curente;

3) indiferent de perioada de gestiune în care au avut loc recunoașterea inițială și ajustarea creanțelor – ca stornare a creanțelor și datoriilor curente la suma TVA aferentă creanțelor.

Exemplul 3. În decembrie 201X o entitate a vîndut 20000 kg de produse la un preț de 12 lei/kg, inclusiv TVA – 20%, costul cărora constituie 8 lei/kg. La recepționarea acestora de către cumpărător au fost depistate 5000 kg de produse necalitative, fiind înaintată o reclamație vînzătorului. După recunoașterea reclamației de către vînzător, produsele necalitative au fost returnate:

varianta I – în luna decembrie 201X;

varianta II – în luna ianuarie 201X+1.

Stingerea creanțelor 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 creanțelor comerciale și veniturilor curente;

- TVA aferentă vînzării în sumă de 40000 lei (200000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a

creanțelor comerciale și datoriilor curente;

- valoarea de vânzare (fără TVA) a produselor returnate în sumă de 50000 lei (5000 kg × 10 lei) – ca stornare a creanțelor comerciale și veniturilor curente;

- TVA aferentă valorii produselor returnate în sumă de 10000 lei (50000 lei × 20%) – ca stornare a creanțelor comerciale și datoriilor curente;

în mai 201X+1:

- stingerea creanțelor comerciale în sumă de 180000 lei [(200000 lei + 40000 lei) – (50000 lei + 10000 lei)] – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor comerciale.

varianta II:

în decembrie 201X:

- valoarea produselor vândute în sumă de 200000 lei (20000 kg × 10 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și veniturilor curente;

- TVA aferentă vânzării în sumă de 40000 lei (200000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și datoriilor curente;

în ianuarie 201X+1:

- diferența dintre valoarea de vânzare și costul produselor returnate în sumă de 10000 lei [5000 kg × (10 lei – 8 lei)] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor comerciale;

- TVA aferentă valorii produselor returnate în sumă de 10000 lei (50000 lei × 20%) – ca stornare a creanțelor comerciale și datoriilor curente;

- costul produselor returnate de la cumpărător în sumă de 40000 lei (5000 kg × 8 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a creanțelor comerciale;

în mai 201X+1:

- stingerea creanțelor comerciale în sumă de 180000 lei [(200000 lei + 40000 lei) – (10000 lei + 10000 lei + 40000 lei)] – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor comerciale.

23. Corectarea erorilor anilor precedenți se contabilizează ca diminuare (majorare) concomitentă a corecțiilor rezultatelor financiare ale anilor precedenți și creanțelor curente.

24. Avansurile acordate reprezintă plățile efectuate în contul procurării ulterioare a bunurilor, serviciilor, lucrărilor și se contabilizează ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului. În cadrul avansurilor acordate pe termen lung și scurt se evidențiază avansurile acordate pentru imobilizări necorporale și corporale și pentru stocuri care se prezintă în situațiile financiare, respectiv, în componența activelor imobilizate și circulante indiferent de termenul de achitare a avansurilor.

[Pct.24 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și creanțelor.

26. Restituirea avansurilor acordate și neutilizate se contabilizează ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor.

Creanțe ale bugetului

27. Creanțele bugetului includ: impozitele și taxele achitate în avans/rate, sumele plătite în plus la buget, diferența dintre suma TVA trecută în cont și calculată, suma TVA aferentă avansurilor primite, impozitele indirecte spre restituire, alte creanțe ale bugetului în conformitate cu legislația în vigoare.

28. Creanțele bugetului se contabilizează ca majorare a creanțelor și 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 și 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 legislația în vigoare. Mărimea efectivă a impozitului 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 creanțelor curente și 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) și datoriilor curente;

- trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în rate în sumă de 100000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

Creanțe ale personalului

29. Creanțele personalului cuprind: avansurile acordate în contul salariului, sumele acordate titularilor de avans, creanțele privind recuperarea prejudiciului material, alte creanțe ale personalului.

30. Creanțele personalului privind avansurile acordate în contul salariului apar în urma plății în avans a salariului și se contabilizează ca majorare a creanțelor personalului și diminuare a numerarului.

31. Creanțele privind sumele acordate titularilor de avans se contabilizează ca majorare a creanțelor personalului și diminuare a numerarului.

32. Creanțele personalului privind recuperarea prejudiciului material se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor sau datoriilor curente. În conformitate cu politicile contabile, ținând cont de pragul de semnificație suma prejudiciului material care urmează a fi recuperat în perioadele viitoare poate fi înregistrată ca venituri anticipate cu decontarea ulterioară la venituri curente.

Alte creanțe

33. Alte creanțe cuprind: creanțele privind recuperarea pierderilor, creanțele privind reclamațiile înaintate și recunoscute, creanțele organelor de asigurări sociale și medicale etc.

34. Creanțele privind recuperarea pierderilor includ despăgubirile care urmează a fi achitate de către companiile de asigurări, recompensele calculate și recunoscute de către organele de stat, recompensele recunoscute de către alte entități/persoane sau stabilite prin hotărâri ale instanței de judecată. Aceste creanțe se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

35. Creanțele privind reclamațiile înaintate și recunoscute includ reclamațiile calculate, recunoscute și neachitate de către organele de stat și alte entități și se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Exemplul 5. În luna noiembrie 201X entitatea "A" a înaintat o reclamație (privind sancțiunile calculate conform condițiilor contractuale) în sumă de 8000 lei entității "B" care nu a recunoscut reclamația. În luna mai 201X+1 entitatea "A" a obținut hotărârea instanței de judecată privind satisfacerea parțială a reclamației 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:

- reclamația înaintată și nerecunoscută în sumă de 8000 lei – în contul extrabilanțier;

în mai 201X+1:

- creanțele privind reclamațiile înaintate și recunoscute în sumă de 5000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- decontarea reclamației în sumă de 8000 lei din contul extrabilanțier;

în iunie 201X+1:

- stingerea creanțelor privind reclamațiile în sumă de 5000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente.

Creanțe compromise

36. Creanțele se consideră compromise în cazuri în care termenul de prescripție prevăzut de legislația în vigoare a expirat sau cumpărătorul (clientul) se află în situație financiară nefavorabilă (creanțele nu au acoperire garantată și nu pot fi încasate). Recunoașterea creanțelor drept compromise are loc în baza documentelor care confirmă apariția circumstanței respective.

37. În conformitate cu politicile contabile, creanțele compromise pot fi contabilizate prin:

- 1) metoda directă, sau
- 2) metoda provizioanelor (corecțiilor).

38. În cazul aplicării metodei directe, creanțele compromise se decontează la cheltuieli curente în perioada de gestiune în care au fost recunoscute drept compromise. Decontarea creanțelor compromise se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente.

Exemplul 6. În luna decembrie 201X în urma inventarierii o entitate a depistat creanțe cu termenul de prescripție expirat în sumă de 36000 lei. Entitatea nu este înregistrată ca plătitor de TVA și nu constituie corecții privind creanțele compromise. În conformitate cu rezultatele inventarierii conducătorul entității a luat decizia de a deconta creanțele cu termenul de prescripție expirat.

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X entitatea contabilizează decontarea creanțelor compromise în sumă de 36000 lei ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente.

39. Restabilirea creanțelor compromise decontate anterior la cheltuieli curente se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente și, după caz, a datorii curente.

[Pct.39 completat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

40. Metoda provizioanelor (corecțiilor) poate fi aplicată pentru ajustarea creanțelor comerciale. Corecțiile se constituie pe măsura vânzării bunurilor sau prestării serviciilor în termenele prevăzute de politicile contabile (lunar, trimestrial, anual) și se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

41. Mărimea corecțiilor privind creanțele compromise poate fi determinată:

- 1) pe fiecare creanță reieșind din mărimea absolută a creanțelor compromise;
- 2) pe grupe de creanțe în funcție de termenul de achitare expirat al acestora;
- 3) pe creanțe în totalitate reieșind din volumul vânzărilor nete în perioada de gestiune și cota pierderilor aferente creanțelor compromise;
- 4) în alt mod prevăzut în politicile contabile.

42. Pentru determinarea mărimii provizioanelor (corecțiilor) pe fiecare creanță se analizează solvabilitatea fiecărui debitor și posibilitatea îndeplinirii integrale sau parțiale a obligațiilor financiare de către acesta.

Exemplul 7. La 20 mai 201X o entitate a vândut unui cumpărător produse în valoare de 30000 lei. Termenul de achitare conform contractului – 20 iunie 201X. În termenul stabilit creanțele nu au fost achitate din motivul insolvabilității cumpărătorului.

În baza datelor din exemplu, la data raportării entitatea contabilizează constituirea provizioanelor în sumă de 30000 lei ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

43. Pentru determinarea mărimii corecțiilor pe grupe de creanțe este necesară clasificarea acestora după termenul de achitare expirat și stabilirea cotei creanțelor compromise aferente fiecărei grupe. Cota creanțelor compromise se calculează în baza datelor din conturile analitice ale perioadelor precedente (de exemplu, 3-5 ani). Mărimea corecțiilor se determină prin aplicarea cotei creanțelor compromise la soldul creanțelor din fiecare grupă.

Exemplul 8. O entitate dispune de următoarele date privind creanțele comerciale grupate după termenul de achitare expirat.

Tabelul 1

Situația creanțelor la 31.12.201X
(determinarea grupelor)

Cumpărătorul	Soldul creanțelor comerciale,	Termenul de achitare expirat				
		1 – 30 zile	31 – 60 zile	61 – 90 zile	91 – 120	peste 120

	lei				zile	zile
"A"	36000		36000			
"B"	90000			90000		
"C"	240000	154000	86000			
"D"	52000				52000	
Alți cumpărători	784000	360000	278000	80000	40000	26000
Total	1202000	514000	400000	170000	92000	26000
Cota creanțelor compromise, %	x	1	3	10	30	50

În baza datelor din tabelul 1 se determină corecțiile privind creanțele compromise.

Tabelul 2

Situația creanțelor compromise la 31.12.201X
(determinarea corecțiilor privind creanțele compromise)

Termenul de achitare expirat	Soldul creanțelor comerciale, lei	Cota creanțelor compromise, %	Corecții privind creanțele 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

În baza datelor din exemplu, mărimea corecțiilor privind creanțele compromise în sumă de 74740 lei se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

[Exemplul 8 modificat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

44. Corecțiile privind creanțele compromise determinate în conformitate cu prevederile pct.42-43 din prezentul standard, se ajustează cu diferențele dintre mărimea corecțiilor calculate și soldul neutilizat al acestora conform datelor contabilității.

Exemplul 9. O entitate dispune de următoarele date analitice privind creanțele pentru anul 201X (tabelul 3). În conformitate cu politicile contabile corecțiile privind creanțele compromise se stabilesc în baza mărimii absolute a creanțelor compromise. Soldul neutilizat al corecțiilor privind creanțele compromise la 1 ianuarie 201X constituie 125900 lei.

Tabelul 3

Situația creanțelor la 31.12 201X

Cumpărătorul	Soldul creanțelor comerciale, lei	Soldul creanțelor compromise, lei
"A"	450000	37500

“B”	320000	56000
“C”	200000	200000
Total	970000	293500

În baza datelor din exemplu, corecțiile privind creanțele compromise calculate (293500 lei) se ajustează și se contabilizează în sumă de 167600 lei (293500 lei – 125900 lei) ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

45. Mărimea corecțiilor pe creanțe în totalitate, se determină prin produsul dintre cota medie a creanțelor compromise și volumul vânzărilor nete. Volumul vânzărilor nete reprezintă veniturile din vânzările în credit (cu plată ulterioară) ajustate cu valoarea bunurilor returnate și/sau cu suma reducerii de prețuri aferente vânzării. Cota medie a creanțelor compromise se calculează ca raportul dintre suma efectivă a pierderilor aferente creanțelor compromise în perioadele de gestiune precedente (de exemplu, 3-5 ani) și volumul vânzărilor nete în aceeași perioadă.

Exemplul 10. În anul 201X volumul vânzărilor unei entități a constituit 2810000 lei, iar valoarea bunurilor returnate – 50000 lei. Mărimea corecțiilor privind creanțele compromise se determină la finele anului în baza datelor privind volumul vânzărilor nete și pierderile aferente creanțelor compromise pentru 3 ani precedenți.

Tabelul 4

Volumul vânzărilor nete și pierderi aferente creanțelor compromise

Anii	Volumul vânzărilor nete, lei	Pierderi aferente creanțelor compromise, lei
201X–3	2250000	85000
201X–2	2520000	72000
201X–1	3050000	92000
Total	7820000	249000

Conform datelor din exemplu, cota medie a creanțelor compromise constituie 3,18% (249000 lei : 7820000 lei × 100%). Corecțiile privind creanțele compromise – 87768 lei [(2810000 lei – 50000 lei) × 3,18%] la 31 decembrie 201X se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

46. În cazul aplicării metodei corecțiilor, decontarea creanțelor compromise se contabilizează ca diminuare concomitentă a corecțiilor privind creanțele compromise și creanțelor comerciale. Dacă suma corecțiilor constituite este mai mică decât suma decontată, diferența se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

47. Restabilirea creanțelor decontate anterior ca compromise pe seama corecțiilor se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și corecțiilor privind creanțele compromise.

48. Mărimea corecțiilor privind creanțele compromise se ajustează la determinarea valorii contabile a creanțelor comerciale.

49. În cazul trecerii de la metoda corecțiilor la metoda directă de contabilizare a creanțelor compromise, soldul corecțiilor se decontează prin diminuarea corecțiilor privind creanțele compromise și majorarea veniturilor curente.

Contabilitatea investițiilor financiare

50. Investițiile financiare se evaluează inițial la costul de intrare, componența căruia diferă în funcție de tipul și modalitatea de intrare a investițiilor.

51. Dividendele și dobânzile calculate pentru investițiile financiare se recunosc ca venituri și se contabilizează în conformitate cu prevederile [SNC "Venituri"](#).

52. Costurile aferente deservirii investițiilor financiare (de exemplu, comisioanele, serviciile brokerilor și alte costuri de deservire) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a numerarului, creanțelor și majorare a datoriilor curente.

53. Reclasificarea investițiilor financiare se efectuează după necesitate, luând în considerare modificarea termenelor de deținere probabilă a investițiilor, termenelor de achitare și alți factori.

54. Investițiile financiare se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

- 1) valori mobiliare și cote de participație;
- 2) alte investiții financiare.

Valori mobiliare și cote de participație

55. Valorile mobiliare reprezintă titluri financiare care certifică dreptul patrimonial al deținătorului sau dreptul împrumutătorului – posesor de document față de emitentul acestora.

56. Valorile mobiliare includ:

1) acțiunile – titluri de capital sub formă de certificate sau înscrieri în contul personal care confirmă dreptul deținătorilor săi (acționarilor) de a participa la conducerea societății pe acțiuni, de a primi dividende, precum și o parte din patrimoniul societății în cazul lichidării acesteia;

2) obligațiunile – titluri de creanțe care acordă deținătorilor (obligatarilor) dreptul de a primi în termenul stabilit valoarea nominală a obligațiunilor și venitul sub formă de dobândă aferentă acestora;

3) alte valori mobiliare – titluri de creanțe sub formă de:

a) bonuri de trezorerie, care reprezintă valori mobiliare de stat emise cu scont și răscumpărate la valoarea lor nominală, având termenul de circulație pînă la un an;

b) certificate bancare, care confirmă dreptul deținătorilor de a primi, la expirarea termenului fixat, numerarul depus și o anumită dobândă.

57. Costul de intrare al valorilor mobiliare include prețul de procurare (sau valoarea justă a altei forme de compensare acordate) și costurile aferente procurării (de exemplu, comisioanele și onorariile achitate consultanților, brokerilor și dealerilor, taxele prevăzute de legislația în vigoare, alte costuri tranzacționale).

58. Costul de intrare al valorilor mobiliare se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului, creanțelor curente, capitalului nevărsat sau neînregistrat și/sau majorare a datoriilor, veniturilor curente.

Exemplul 11. O entitate prin intermediul unei companii de brokeri a procurat 300 de acțiuni la prețul de 80 lei/acțiunea, valoarea nominală fiind de 75 lei/acțiunea. Costurile aferente procurării acțiunilor au constituit 1800 lei.

La momentul inițierii tranzacției pentru procurarea acțiunilor și 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 tranzacțiilor cu valori mobiliare în sumă de 25800 lei – ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului;

- valoarea acțiunilor la prețul de procurare în sumă de 24000 lei (300 acțiuni × 80 lei/acțiune) – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a creanțelor curente;

- costurile aferente procurării acțiunilor în sumă de 1800 lei – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a creanțelor curente.

59. Costul de intrare al valorilor mobiliare sub formă de obligațiuni (cu excepția celor cotate pe piața 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 scadență).

60. Diferența dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor se amortizează prin metoda liniară pe măsura calculării dobânzii sau în alt mod stabilit în politicile contabile și se contabilizează astfel:

- 1) pentru valorile mobiliare cu scont (procurate la un preț mai mic decît valoarea nominală) – ca

majorare concomitentă a investițiilor financiare și veniturilor curente;

2) pentru valorile mobiliare cu primă (procurate la un preț mai mare decât valoarea nominală) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare.

Exemplul 12. La 1 iulie 201X o entitate, prin intermediul băncii licențiate, a procurat contra numerar 300 de obligațiuni cu scont la prețul 95 lei/obligațiunea. Valoarea nominală – 100 lei/obligațiunea, iar dobânda fixă anuală – 10%. Serviciile de brokeraj prestate de bancă constituie 342 lei. Termenul de deținere al obligațiunilor – 5 ani. Dobânda se achită de 2 ori pe an: la 30 iunie și 31 decembrie.

Conform politicilor contabile diferența dintre costul de intrare și valoarea nominală se decontează concomitent cu calcularea dobânzilor.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în iulie 201X:

- valoarea obligațiunilor la prețul de procurare în sumă de 28500 lei (300 obligațiuni × 95 lei) – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului;

- serviciile de brokeraj achitate în sumă de 342 lei – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului;

în decembrie 201X:

- dobânda semestrială în sumă de 1500 lei [(300 obligațiuni × 100 lei) × 0,1 : 2 semestre] – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- diferența dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor aferentă perioadei de calculare a dobânzii în sumă de 115,80 lei [(300 obligațiuni × 100 lei) – (300 obligațiuni × 95 lei + 342 lei) : 5 ani : 2 semestre] – ca majorare concomitentă a investițiilor financiare și veniturilor curente.

[Exemplul 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 obligațiunilor include dobânzile calculate și neachitate, suma dobânzilor aferentă perioadei de până la procurarea obligațiunilor diminuează costul de intrare al acestora. Dobânzile aferente perioadei de după procurarea obligațiunilor 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 tranzacționare pe o piață reglementată al căror cost de intrare nu s-a modificat semnificativ în perioada de gestiune;

2) la costul ajustat – valorile mobiliare sub formă de obligațiuni al căror cost de intrare diferă de valoarea nominală a acestora;

3) la valoarea justă – valorile mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu excepția entităților care întocmesc situații financiare prescurtate care evaluează aceste valori mobiliare în conformitate cu subpct.1) și 2)..

[Pct.62 modificat prin [Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019](#), în vigoare 01.01.2020]

63. Diferența dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) și valoarea justă a valorilor mobiliare cotate pe piața financiară se contabilizează astfel:

1) în cazul micșorării valorii contabile – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare;

2) în cazul majorării valorii contabile – ca majorare concomitentă a investițiilor financiare și veniturilor curente.

Exemplul 13. Costul de intrare al acțiunilor procurate de către o entitate constituie 34500 lei (345 acțiuni × 100 lei/acțiunea). Conform situației din 31 decembrie 201X cursul bursier al acțiunilor a constituit:

- varianta I – 95 lei/acțiunea;

- varianta II – 107 lei/acțiunea.

În baza datelor din exemplu, la 31.12.201X entitatea contabilizează diferența dintre costul de intrare și valoarea justă a acțiunilor:

varianta I: în sumă de 1725 lei [(95 lei – 100 lei) × 345 acțiuni] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare;

varianta II: în sumă de 2415 lei [(107 lei – 100 lei) × 345 acțiuni] – ca majorare concomitentă a investițiilor financiare și veniturilor curente.

64. La fiecare dată de raportare entitatea determină dacă există sau nu temei pentru deprecierea valorilor mobiliare, cu excepția celor evaluate la valoarea justă. Drept criterii pentru depreciere pot servi:

- 1) dificultățile financiare semnificative a emitentului valorilor mobiliare;
- 2) dispariția pieței financiare pentru valorile mobiliare respective;
- 3) nerespectarea de către emitent a clauzelor contractuale privind plata dividendelor și dobânzilor;

sau

- 4) alte informații relevante de care dispune entitatea.

65. În cazul în care se constată necesitatea deprecierei valorilor mobiliare, acestea se evaluează la valoarea justă minus costurile probabile de vânzare. Dacă valoarea contabilă a valorilor mobiliare depășește valoarea justă minus costurile probabile de vânzare entitatea recunoaște pierderea din depreciere.

66. Pierderile din deprecierea valorilor mobiliare se contabilizează într-un cont separat și se reflectă ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din deprecierea investițiilor financiare.

[Pct.66 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

67. În cazul în care temeiurile pentru deprecierea valorilor mobiliare își pierd relevanța (de exemplu, s-a îmbunătățit situația financiară a emitentului sau obligatarului, există piața financiară respectivă) pierderile din depreciere trebuie reluate și contabilizate ca diminuare a pierderilor din deprecierea investițiilor financiare și majorare a veniturilor curente.

[Pct.67 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

68. Ieșirea valorilor mobiliare are loc în urma vânzării, stingerii, transmiterii cu titlu gratuit etc. și se decontează la valoarea contabilă care se determină pe fiecare titlu aparte sau pe grupe de valori mobiliare cu același emitent. Valorile mobiliare care au același emitent și care au fost înregistrate în contabilitate la date și costuri de intrare diferite, la ieșire se evaluează în conformitate cu politicile contabile, după metoda costului mediu ponderat sau metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit).

69. Valoarea contabilă a valorilor mobiliare ieșite se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare. Pierderile din deprecierea valorilor mobiliare ieșite se decontează la venituri curente.

[Pct.69 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

70. Veniturile din ieșirea valorilor mobiliare se contabilizează ca majorare concomitentă a numerarului, creanțelor și veniturilor curente.

71. Costurile aferente ieșirii valorilor mobiliare (de exemplu, serviciile de consultanță, comisioanele achitate brokerilor) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a numerarului, creanțelor curente sau majorare a datoriilor curente.

Exemplul 14. O entitate a vândut 100 de obligațiuni, valoarea de vânzare a cărora constituie 30000 lei, iar valoarea contabilă – 26000 lei. Costurile aferente vânzării care urmează a fi achitate includ serviciile de consultanță în sumă de 350 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- valoarea contabilă a obligațiunilor vândute în sumă de 26000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare;

- valoarea de vânzare a obligațiunilor în sumă de 30000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- costurile aferente vânzării obligațiunilor în sumă de 350 lei – ca majorare a cheltuielilor și datoriilor curente.

72. Cotele de participație reprezintă drepturi sub formă de părți sociale sau alte participații deținute

de entitate în capitalul social al altor entități.

73. Mărirea cotelor de participație se negociază între asociați și se reflectă în actele de constituire ale entității în care investitorul deține astfel de cote.

74. Cotele de participație se prezintă în situațiile financiare la costul de intrare.

75. Intrarea și ieșirea cotelor de participație, precum și veniturile din aceste cote se contabilizează în modul stabilit în pct.50, 51, 58, și 69-71 din prezentul standard.

[Pct.75 completat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

Exemplul 15. În luna ianuarie 201X entitatea "A" a depus 18000 lei ca cotă parte în capitalul social al entității "B". În luna februarie 201X+1 entitatea "B" a repartizat profitul anului 201X, inclusiv entității "A" în sumă de 3000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea "A" contabilizează:

în ianuarie 201X:

- cota de participație în capitalul social al entității "B" în sumă de 18000 lei – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului;

în februarie 201X+1:

- venitul obținut din cota de participație în sumă de 3000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

75¹. Acțiunile și cotele de participație deținute în părțile afiliate se evidențiază separat și se contabilizează în modul stabilit în pct.55–75 de prezentul standard.

[Pct.75¹ introdus prin [Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019](#), în vigoare 01.01.2020]

Alte investiții financiare

76. Alte investiții financiare includ împrumuturile acordate, depozitele bancare etc. În componența împrumuturilor acordate pe termen lung și scurt se evidențiază împrumuturile acordate părților afiliate și împrumuturile aferente intereselor de participare.

[Pct.76 completat prin [Ordinul Ministerului Finanțelor 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 investițiilor financiare și 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) și diminuare a investițiilor 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 dobândă de 15% anual. Conform condițiilor contractuale dobânda se calculează și se achită la finele fiecărui trimestru.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- împrumutul acordat în sumă de 50000 lei – ca majorare a investițiilor financiare curente și diminuare a numerarului;

- dobândă trimestrială calculată în sumă de 1875 lei $[(50000 \text{ lei} \times 15\%) : 4]$ – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- dobândă trimestrială încasată în sumă de 1875 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- împrumutul rambursat în sumă de 50000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a investițiilor financiare curente.

79. Împrumuturile acordate în natură se consideră investiții financiare dacă la expirarea termenului acestora sînt respectate cerințele legislației 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 instituțiile financiare la termen (pentru o

perioadă fixă de timp) sau la vedere (fără fixarea termenului de plasare) în scopul obținerii venitului sub formă de dobânzi. Deschiderea depozitelor bancare se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului.

81. Închiderea depozitelor bancare se contabilizează ca majorare a numerarului și diminuare a investițiilor financiare.

Prezentarea informațiilor

82. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații privind:

1) creanțele:

- a) valoarea contabilă a fiecărei grupe de creanțe la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
- b) cota curentă a creanțelor pe termen lung;

[Lit.c) pct.82 abrogată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

d) mărimea creanțelor compromise înregistrate și decontate în perioada de gestiune;

e) mărimea provizioanelor (corecțiilor) privind creanțele compromise la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

2) investițiile financiare:

a) valoarea contabilă a fiecărei grupe de investiții la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

b) diferența dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor decontată la cheltuieli sau venituri curente;

c) diferența dintre costul de intrare (valoarea contabilă) și valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, decontată la cheltuieli sau venituri curente;

c¹) pierderile din deprecierea valorilor mobiliare recunoscute și reluate în perioada de gestiune;

[Lit.d) pct.82 abrogată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

e) cota curentă a investițiilor financiare pe termen lung;

f) valoarea investițiilor financiare reclasificate din investițiile financiare curente în investițiile financiare pe termen lung.

[Pct.82 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

83. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

84. La data intrării în vigoare a prezentului standard entitatea decontează:

1) diferențele de reevaluare a investițiilor financiare pe termen lung (reducerea și ecartul de evaluare) – la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți;

2) majorarea/diminuarea valorii investițiilor pe termen lung – la investițiile financiare pe termen lung;

3) diminuarea valorii investițiilor curente – la investițiile financiare curente.

Data intrării în vigoare

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

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “STOCURI”

Introducere

1. Presentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 2 “Stocuri”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a stocurilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Presentul standard se aplică la contabilizarea tuturor stocurilor, cu excepția:

1) producției în curs de execuție aferente contractelor de construcție ([SNC “Contracte de construcții”](#));

2) activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării ([SNC “Particularitățile contabilității în agricultură”](#)).

4. Presentul standard nu se aplică la evaluarea stocurilor deținute de:

1) producătorii de produse agricole și forestiere, de minereuri și alte substanțe 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 vânzare.

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Stocuri – active circulante care sînt:

1) destinate pentru a fi vîndute pe parcursul desfășurării normale a activității;

2) în curs de execuție în procesul desfășurării normale a activității; sau

3) sub formă de materii prime, materiale de bază și alte materiale consumabile, care urmează a fi folosite în procesul de producție, pentru prestarea serviciilor și/sau în alte scopuri gospodărești.

Cost de intrare – totalitatea costurilor aferente achiziției, prelucrării (conversiei) și aducerii stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație.

Valoare contabilă – valoarea la care stocurile se evaluează la ieșire și se recunosc în bilanț/bilanțul prescurtat.

Valoare realizabilă netă – prețul de vânzare estimat al stocurilor diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) și costurile estimate de vânzare.

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

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

Reguli generale

6. Stocurile includ:

1) materiile prime și materialele de bază – bunuri care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;

2) materialele consumabile – bunuri care participă sau contribuie la procesul de producție și/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 și acumulatori procurate separat de mijloacele de transport);

3) obiectele de mică valoare și scurtă durată – bunuri valoarea unitară a cărora nu depășește plafonul stabilit de legislație sau pragul de semnificație 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 și dispozitive cu destinație generală și specială, utilaj de schimb, ambalaj tehnologic, inventar de producție, îmbrăcăminte și încălțăminte specială, dispozitive de protecție, lenjerie, construcții și dispozitive provizorii, inventar sportiv și turistic și alte obiecte similare);

4) producția în curs de execuție – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor tehnice și recepției sau necompletate în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție;

5) produsele – bunuri fabricate în cadrul entității care includ:

a) semifabricatele – bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (fază de fabricație) și care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secție (fază de fabricație) sau se livrează cumpărătorilor;

b) produsele finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sînt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor;

c) produsele secundare – bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare nesemnificativă față de acestea;

6) mărfurile – bunuri procurate de entitate în vederea revînzării sau produse transmise spre vânzare magazinelor proprii. În categoria mărfurilor, de asemenea, se includ clădirile, terenurile și alte bunuri imobiliare deținute pentru vânzare;

7) ambalajele – bunuri care includ ambalajele de o singură folosință sau re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate ambalării produselor (mărfurilor) și/sau altor bunuri.

7. În categoria stocurilor entității, de asemenea, se cuprind:

1) activele cu ciclul lung de producție, destinate vânzării (de exemplu, complexe de locuințe, produse vinicole aflate în proces de maturare);

2) bunurile de natura stocurilor care se află temporar la terți, din diferite cauze sau în anumite scopuri (de exemplu, bunuri transmise în custodie, comision, pentru prelucrare).

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

[Pct.7¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.8 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și/sau cheltuieli curente din momentul achiziționării lor cu condiția că datele procurării și transmiterii lor în folosință coincid.

10. Contabilitatea stocurilor se ține pe subdiviziuni în expresie cantitativă și valorică și/sau în expresie valorică pe unități de evidență cum ar fi: tipul (sortimentul), lotul, grupa omogenă de stocuri etc.

[Pct.10 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea intrării stocurilor

Recunoașterea și evaluarea inițială

11. Stocurile se recunosc ca active circulante la respectarea simultană a următoarelor condiții:

1) sînt controlate de entitate, adică se află în proprietatea acesteia;

2) există probabilitatea obținerii de către entitate a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor;

3) sînt destinate utilizării în ciclul normal de producție/prestări servicii sau vor fi vîndute în termen de 12 luni; și

4) costul de intrare poate fi determinat în mod credibil.

12. În cazul nerespectării condițiilor prezentate în pct.11 din prezentul standard, activele procurate sînt recunoscute ca cheltuieli curente, active imobilizate sau reflectate în conturi extrabilanțiere.

13. Stocurile recunoscute inițial se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa de proveniență a stocurilor cum ar fi: achiziționarea, fabricarea, intrarea ca aport în natură la

capitalul social, primirea cu titlu gratuit, ieșirea/reparația activelor imobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, înregistrarea deșeurilor recuperabile, transferare din active imobilizate etc.

14. În costul de intrare a stocurilor nu se includ:

1) pierderile de materiale, costurile cu personalul și/sau alte costuri de producție suportate peste limitele normelor și normativelor admise;

2) costurile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sînt necesare în procesul de achiziționare și/sau de producție;

3) cheltuielile administrative;

4) cheltuielile de distribuire;

5) alte costuri care nu sînt legate direct de intrarea stocurilor.

15. Costurile de intrare a stocurilor achiziționate cuprinde valoarea de cumpărare și costurile direct atribuibile intrării (de exemplu, costurile de transportare-aprovizionare, asigurare pe durata transportării, încărcare, descărcare, comisioane intermediarilor, impozitele și taxele nerecuperabile, taxele vamale și alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație cum ar fi: prelucrarea, sortarea, împachetarea). Intrarea stocurilor achiziționate se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriiilor, diminuare a creanțelor, costurilor activităților auxiliare etc. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sînt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziționate.

16. Costul de intrare a stocurilor fabricate (de exemplu, a produselor finite și semifabricatelor) coincide cu costul efectiv al acestora care include:

1) costul materiilor prime și materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producție;

2) costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producție, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului;

3) costurile indirecte de producție 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 naționale în afară de costurile prevăzute în pct.16 din prezentul standard pot fi evidențiate și alte articole de costuri care reflectă particularitățile organizațional-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 fabricație se obțin simultan două sau mai multe produse, de exemplu, produse cuplate sau un produs principal și altul secundar și costurile nu pot fi identificate distinct, astfel de costuri se repartizează în baza unei metode raționale (de exemplu, în baza valorii de vânzare 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 producție.

19. Costul stocurilor entităților de prestare a serviciilor cuprinde costurile materiale, costurile cu personalul și costurile indirecte de producție. Conform politicilor contabile ale entității, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operațiuni separate de ieșire a stocurilor. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

20. Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminată la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costul efectiv.

21. Costurile aferente fabricării produselor și prestării serviciilor se contabilizează în conformitate cu Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

22. Înregistrarea la intrări a stocurilor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare ale entității.

23. Stocurile intrate ca aport în natură la capitalul social se evaluează la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit al entității cu includerea costurilor direct atribuibile intrării și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a capitalului nevărsat sau majorare a capitalului

neînregistrat.

24. Stocurile obținute în urma ieșirii/reparației activelor imobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, precum și deșeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale, stocurilor, costurilor activităților de bază și/sau auxiliare, majorare a veniturilor curente etc.

Stocurile primite cu titlu gratuit (ca donație) 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 și 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 și a veniturilor curente.

[Pct.24 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

25. Stocurile transferate din componența activelor imobilizate (de exemplu, din mijloace fixe și/sau investiții imobiliare) se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale etc.

[Pct.25 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

26. Evaluarea stocurilor importate se efectuează în lei moldovenești prin recalcularea valutei străine la cursul de schimb al Băncii Naționale a Moldovei stabilit la data întocmirii declarației vamale (dacă contractul nu prevede o altă dată de trecere către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate). Diferențele de curs valutar, aferente stocurilor importate se contabilizează conform [SNC "Diferențe de curs valutar și de sumă"](#).

27. Evaluarea stocurilor procurate de la rezidenții Republicii Moldova a căror valoare este exprimată în unități convenționale (valută străină) se efectuează în lei moldovenești, prin recalcularea unităților convenționale (valutei străine) în modul stabilit în contracte, de regulă, la data trecerii către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate. Diferențele de sumă, aferente stocurilor evaluate în unități convenționale (valută străină) se contabilizează conform [SNC "Diferențe de curs valutar și de sumă"](#).

Costuri indirecte de producție

28. Costurile indirecte de producție cuprind costurile aferente gestiunii și deservirii subdiviziunilor (secțiilor) de producție. Aceste costuri se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor indirecte de producție și datoriilor, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare etc.

29. Costurile indirecte de producție sînt legate de fabricarea produselor/prestarea serviciilor de mai multe tipuri și se includ în costul lor prin repartizare, în modul stabilit în politicile contabile ale entității. Repartizarea acestor costuri se efectuează în două etape:

1) repartizarea costurilor între costul produselor/serviciilor/produției în curs de execuție și cheltuielile curente;

2) repartizarea costurilor pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate.

30. Pentru repartizarea între costul produselor/serviciilor/produției în curs de execuție și cheltuielile curente, costurile indirecte de producție se subdivizează în:

1) costuri variabile, mărimea cărora depinde de modificarea volumului producției (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/produției în curs de execuție în suma totală, indiferent de gradul de utilizare a capacităților de producție;

2) costuri constante, mărimea cărora relativ nu depinde de modificarea volumului producției (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe cu destinație generală de producție calculată prin metoda liniară, costurile de întreținere și exploatare a clădirilor și utilajului secțiilor de producție). Astfel de costuri se repartizează între costul produselor/serviciilor și cheltuielile curente în baza capacității normale de producție, care reprezintă volumul producției/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a

cîteva perioade de gestiune sau sezoane în condiții normale de activitate, ținînd cont de pierderile capacității cauzate de reparațiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului. Dacă volumul efectiv al producției/serviciilor este egal sau depășește capacitatea normală, suma efectivă a costurilor indirecte de producție constante se include integral în cost. În cazul în care volumul efectiv al producției este mai mic decît capacitatea normală, costurile indirecte de producție constante se includ în cost în baza cotei calculate ca raportul dintre volumul efectiv al produselor/serviciilor și capacitatea normală. Suma rămasă a costurilor indirecte de producție constante se consideră drept cheltuieli curente.

31. Repartizarea costurilor indirecte de producție pe tipurile de produse fabricate/servicii prestate se efectuează proporțional cu baza stabilită în politicile contabile ale entității (de exemplu, proporțional salariilor de bază ale muncitorilor încadrați în activitățile de bază și auxiliare, sumei totale a costurilor directe de producție, numărului de mașini-ore lucrate, cantității de produse fabricate). Repartizarea costurilor indirecte de producție se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităților de bază și/sau auxiliare, activelor imobilizate etc. și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Modul de repartizare și de contabilizare a costurilor indirecte de producție este prezentat în anexa 1.

Contabilitatea ieșirii stocurilor

32. Ieșirea stocurilor are loc în urma consumului în cadrul entității, vânzării, transmiterii terților, transferului în componența activelor imobilizate etc.

33. Stocurile ieșite 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 ieșit);
- 3) metoda costului mediu ponderat;
- 4) metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieșit).

[Pct.33 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

34. Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se iau în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar, precum și costurile aplicării metodei respective. Entitatea trebuie să utilizeze aceleași metode de evaluare curentă pentru toate stocurile care au conținut economic și utilizare similare. Pentru stocurile cu conținut 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 achiziționate 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 și divers de elemente.

36. Metoda FIFO prevede evaluarea stocurilor ieșite din entitate la costul de intrare (efectiv) al primei intrări (primului lot). Pe măsura epuizării loturilor, stocurile ieșite 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 achiziționate sau fabricate. În cazul utilizării metodei FIFO valoarea stocurilor ieșite poate fi determinată după fiecare ieșire sau în baza soldului final, stabilit în urma inventarierii. Metoda FIFO este preferabilă în cazul în care prețurile stocurilor ieșite 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 și a costurilor elementelor similare fabricate sau achiziționate în cursul perioadei de gestiune. Costul mediu

ponderat poate fi calculat după fiecare intrare a stocurilor, la sfârșitul perioadei de gestiune sau în alt mod stabilit de politicile contabile ale entității.

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 fluctuațiilor considerabile ale prețurilor stocurilor în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare a stocurilor este exemplificat în anexa 3.

37¹. Metoda LIFO prevede evaluarea stocurilor ieșite la costul de intrare al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieșite se evaluează la costul de intrare al lotului anterior în ordine cronologică. Soldul stocurilor la sfârșitul perioadei este evaluat la costul de intrare al primelor loturi de stocuri achiziționate sau fabricate. Metoda LIFO se recomandă în cazul în care prețurile stocurilor ieșite înregistrează o creștere permanentă în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei LIFO este exemplificat în anexa 3¹.

[Pct.37¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

38. Metoda de evaluare curentă a stocurilor trebuie aplicată cu consecvență, pentru elemente similare de la o perioadă de gestiune la alta. Dacă în situații excepționale entitatea decide să modifice metoda de evaluare pentru un anumit element de stocuri, în notele la situațiile financiare este necesar de prezentat motivul modificării metodei și 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 și evenimente ulterioare"](#).

39. Conform politicilor contabile, în funcție de specificul activității, pentru evaluarea stocurilor în cursul perioadei de gestiune entitatea poate utiliza următoarele metode:

- 1) metoda costului standard;
- 2) metoda prețului cu amănuntul.

[Pct.39 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

40. Costul standard se stabilește în baza normelor de consum a materialelor, normativelor privind retribuirea muncii etc. Aceste norme trebuie revizuite periodic și ajustate după caz. La aplicarea metodei costului standard se vor respecta următoarele reguli:

1) diferențele de preț față de costul de intrare sau de producție trebuie reflectate distinct în contabilitate și incluse în costul stocurilor, costurilor de producție, cheltuielilor curente etc.;

2) repartizarea diferențelor de preț asupra valorii stocurilor ieșite și asupra soldurilor stocurilor se efectuează în modul stabilit în politicile contabile ale entității.

41. Metoda prețului cu amănuntul se aplică pentru determinarea costului stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este rațional să se folosească altă metodă. În cazul acestei metode:

1) costul stocurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare a stocurilor;

2) orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

42. Valoarea contabilă a stocurilor ieșite (consumate, vândute sau transmise terților) se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuție etc. și diminuare a stocurilor.

Valoarea contabilă a anvelopelor și acumulatorilor procurate separat de mijloacele de transport transmise în exploatare se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuție etc. și diminuare a stocurilor. Conform politicilor contabile valoarea anvelopelor și acumulatorilor procurate separat de mijloacele de transport poate fi decontată la costuri/cheltuieli curente în funcție de parcursul efectiv, durata de exploatare sau în alt mod stabilit de entitate.

[Pct.42 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

43. Valoarea contabilă a stocurilor transferate în componența activelor imobilizate (de exemplu, a mijloacelor fixe și/sau investițiilor imobiliare) se contabilizează ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor.

[Pct.43 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 ținând 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, și valoarea realizabilă netă.

[Pct.44 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 decât valoarea contabilă a lor, adică în cazul:

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

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 și valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;
- 2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și 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 și valoarea realizabilă netă a tuturor stocurilor entității.

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) prețurilor contractuale, în cazul în care stocurile sînt destinate vânzării conform contractelor încheiate;
- 2) prețurilor de piață curente în cazul în care nu sînt încheiate contracte de vânzare a stocurilor, dar acestea sînt destinate vânzării;
- 3) altor informații credibile deținute de către entitate.

48. Materialele și alte stocuri destinate utilizării la fabricarea produselor finite nu vor fi evaluate la sume mai mici decât costul acestora, dacă se prevede că produsele finite care constituie baza lor vor fi vîndute la un preț egal sau mai mare decât costul lor de producție. În cazul în care se estimează că costul produselor finite va fi mai mare decât prețurile de piață 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 și majorare a ajustării pentru deprecierea stocurilor.

[Pct.49 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 bilanț la valoarea realizabilă netă și la finele perioadei de gestiune rămîn în stoc la aceeași valoare, iar circumstanțele s-au schimbat și valoarea realizabilă netă s-a majorat, aceste stocuri se evaluează la suma cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Diferența apărută în limita costului de intrare se contabilizează ca diminuare a ajustării pentru deprecierea stocurilor și majorare a veniturilor curente.

[Pct.50 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Particularitățile contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată

51. Transmiterea în exploatare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora nu depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație, se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. și 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 și scurtă durată, a căror valoare unitară depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație se decontează la costuri/cheltuieli curente, active imobilizate etc. prin calcularea uzurii. Transmiterea în exploatare a acestor obiecte se reflectă ca corespondență internă între subconturile deschise la contul de evidență a obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

53. Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată se calculează în mărime de 100% din valoarea obiectelor diminuată cu valoarea reziduală la transmiterea acestora în exploatare. În funcție de destinația utilizării obiectelor uzura calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. și uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată. Valoarea reziduală a obiectelor de mică valoare și scurtă durată se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător. Uzura acestor obiecte se decontează la ieșirea lor și se contabilizează ca diminuare concomitentă a uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată și a stocurilor.

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

54. Pentru construcțiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivele și instalațiile speciale, uzura se calculează pe toată durata de funcționare utilă, iar dacă această durată depășește termenul de construcție a obiectului de bază – pornind de la durata construcției acestuia. Conform politicilor contabile, contoarele de evidență (a energiei electrice, gazelor naturale, apei etc.) și alte dispozitive similare se supun uzurii pe toată durata de funcționare utilă. Uzura construcțiilor speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivelor, instalațiilor, contoarelor de evidență și altor dispozitive similare se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

[Pct.54 modificat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

Prezentarea informațiilor

55. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații privind stocurile:

- 1) valoarea stocurilor intrate și ieșite în perioada de gestiune;
- 2) baza de repartizare a costurilor indirecte de producție pe tipurile de produse fabricate și/sau servicii prestate;
- 3) valoarea contabilă a stocurilor evaluate la valoarea realizabilă netă;
- 4) suma ajustării pentru deprecierea stocurilor recunoscută și/sau decontată în perioada de gestiune;
- 5) valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.

[Pct.55 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

56. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare a standardului

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

Modul de repartizare a costurilor indirecte de producție

Date inițiale. În luna septembrie 201X la o entitate de producție au fost fabricate 3 tipuri de produse: "A", "B" și "C". Costurile indirecte de producție constante au constituit 120000 lei, iar cele variabile – 80000 lei.

Conform politicilor contabile, costurile indirecte de producție se repartizează pe tipuri de produse în baza volumului produselor fabricate.

Informația privind capacitatea normală de producție și volumul produselor efectiv fabricate este prezentată în tabelul 1:

Tabelul 1

Informația privind capacitatea normală și volumul efectiv de produse

Denumirea produselor	Capacitatea normală de producție, unități	Volumul produselor fabricate efectiv, unități
"A"	7000	7000
"B"	5000	4000
"C"	8000	6000

În baza datelor din exemplu, entitatea repartizează costurile indirecte de producție între costul produselor fabricate și cheltuielile curente, precum și pe tipurile de produse fabricate în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor indirecte de producție

Denumirea produselor	Capacitatea normală de producție, unități	Volumul produselor fabricate efectiv, unități	Costurile indirecte de producție, lei				
			constante, total	Inclusiv, aferente		variabile	incluse în costul produselor fabricate
				costului produselor fabricate	cheltuielilor curente		
1	2	3	$4=(3:\sum 3)\times\sum 4$	$5=(3:2)\times 4^*$	$6=4-5$	$7=(3:\sum 3)\times\sum 7$	$8=5+7$
"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 producție, costurile indirecte constante se includ integral în cost, dar nu trebuie să depășească suma din coloana 4.

Conform datelor din exemplu și a calculelor efectuate, în septembrie 201X entitatea contabilizează:

- consumurile indirecte de producție decontate la cheltuieli curente în suma de 16235,29 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor indirecte de producție;
- costurile indirecte de producție incluse în costul produselor fabricate în suma de 183764,71 lei – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieșire a stocurilor

Date inițiale. 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 operațiuni:

- 1) 6 octombrie – intrare 5000 kg la prețul de 19,0 lei/kg;
- 2) 11 octombrie – intrare 7500 kg la prețul de 19,50 lei/kg;
- 3) 15 octombrie – ieșire (consum) 11800 kg;
- 4) 22 octombrie – intrare 9600 kg la prețul de 22,0 lei/kg;
- 5) 25 octombrie – ieșire (consum) 4700 kg;
- 6) 27 octombrie – intrare 1500 kg la prețul de 21,50 lei/kg;
- 7) 29 octombrie – ieșire (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 ieșire

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 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 prețul de 20,50 lei/kg =

4800 kg la prețul de 19,50 lei/kg =

Total 11800 kg

- la data de 25 octombrie 201X:

200 kg la prețul de 19,0 lei/kg =

4500 kg la prețul de 19,5 lei/kg =

Total 4700 kg

- la data de 29 octombrie 201X:

2200 kg la prețul de 19,5 lei/kg =

Total 2200 kg

Costul stocului final de materiale se determină astfel:

a) costul stocului inițial –

b) costul materialelor intrate –

c) costul materialelor consumate –

Valoarea stocului final (a + b – c)

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;

- costul materialelor consumate în sumă de 369150 lei – ca majorare a costurilor activității de bază și diminuare a stocurilor.

Anexa 3

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat

Date inițiale. Utilizând datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieșirile de materiale conform metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare.

În baza datelor din exemplu, costul materialelor consumate se determină în modul prezentat în tabelul 4.

Tabelul 4

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

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 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:

$$\frac{143500 \text{ lei} + 95000 \text{ lei}}{7000 \text{ kg} + 5000 \text{ kg}} = \frac{238500 \text{ lei}}{12000 \text{ kg}}$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 11 octombrie 201X:

$$\frac{238500 \text{ lei} + 146250 \text{ lei}}{12000 \text{ kg} + 7500 \text{ kg}} = \frac{384750 \text{ lei}}{19500 \text{ kg}}$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 22 octombrie 201X:

$$\frac{151924,2 \text{ lei} + 211200 \text{ lei}}{7700 \text{ kg} + 9600 \text{ kg}} = \frac{363124,2 \text{ lei}}{17300 \text{ kg}}$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 27 octombrie 201X:

$$\frac{264471,2 \text{ lei} + 32250 \text{ lei}}{12600 \text{ kg} + 1500 \text{ kg}} = \frac{296721,2 \text{ lei}}{14100 \text{ kg}}$$

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 –
- b) costul materialelor intrate –
- c) costul materialelor consumate –

Costul stocului final (a + b – c)

Varianta II

- a) cantitatea stocului final – 11900 kg;
- b) costul mediu ponderat la sfârșitul perioadei – 21,044 le

Costul stocului final (a × b)

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;
- costul materialelor consumate în sumă de 377775,6 lei – ca majorare a costurilor activității de bază și diminuare a stocurilor.

Anexa 3¹

Modul de aplicare a metodei LIFO după fiecare ieșire a stocurilor

Date inițiale. Utilizînd datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieșirile de materiale conform metodei LIFO după fiecare ieșire.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei LIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 4¹:

Tabelul 4¹

Calculul costului materialelor consumate în baza metodei LIFO după fiecare ieșire

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	Valoarea, lei
1 octombrie	-	-		-	-		7000	20,50	143500

201X									
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	-	-		4300	19,0	81700	7000	20,50	143500
				7500	19,5	146250	700	19,00	13300
				11800	-	227950	7700	-	156800
22 octombrie 201X	9600	22,0	211200	-	-		7000	20,50	143500
							700	19,00	13300
							9600	22,00	211200
							17300	-	368000
25 octombrie 201X	-	-		4700	22,0	103400	7000	20,50	143500
							4900	22,00	107800
							700	19,00	13300
							12600	-	264600
27 octombrie 201X	1500	21,50	2250	-	-		7000	20,50	143500
							4900	22,0	107800
							700	19,00	13300
							1500	21,50	32250
							14100	-	296850
29 octombrie 201X	-	-		700	22,00	15400	7000	20,50	143500
				1500	21,50	32250	700	19,00	13300
							4200	22,00	92400
				2200	-	47650	11900	-	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 prețul de 19,50 lei/kg = 146250 lei

4300 kg la prețul de 19,00 lei/kg = 81700 lei

Total 11800 kg 227950 lei

- la data de 25 octombrie 201X:

4700 kg la prețul de 22,00 lei/kg = 103400 lei

- la data de 29 octombrie 201X:

1500 kg la prețul de 21,50 lei/kg = 32250 lei

700 kg la prețul de 22,00 lei/kg = 15400 lei

Total 2200 kg 47650 lei

Costul stocului final de materiale se determină astfel:

a) costul stocului inițial – 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 și datoriilor curente;

- costul materialelor consumate în sumă de 379000 lei – ca majorare a costurilor activității de bază și diminuare a stocurilor.

[Anexa 3¹ introdusă prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Anexa 4

Modul de evaluare ulterioară a stocurilor la valoarea realizabilă netă

Date inițiale. O entitate comercializează televizoare. Soldul televizoarelor la 31 decembrie 201X constituia 12 unități care sînt divizate în trei grupe: "A", "B" și "C". Costul de intrare și valoarea realizabilă netă a soldului de televizoare la 31 decembrie 201X sînt prezentate în tabelul 5.

Tabelul 5

Costul de intrare și 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 bilanț în funcție 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 și valoarea realizabilă netă pe fiecare televizor, grupă de televizoare și toate televizoarele aflate în stoc (tabelul 6).

Tabelul 6

Calculul valorii contabile a televizoarelor la 31 decembrie 201X

Cod	Grupa	Costul de intrare,	Valoarea realizabilă netă,	Valoarea cea mai
-----	-------	--------------------	----------------------------	------------------

		lei	lei	mică dintre costul de intrare și 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. Diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă în sumă de 3500 lei (85000 lei – 81500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

- varianta II: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare grupă de televizoare – 84500 lei (20000 lei + 22000 lei + 42500 lei. Diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă – 500 lei (85000 lei – 84500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

- varianta III: în cazul determinării valorii realizabile nete pe toate televizoarele aflate în stoc – 85000 lei. În această situație nu trebuie întocmite careva înregistrări contabile, deoarece stocurile se reflectă în bilanț la costul de intrare.

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “CAPITAL PROPRIU ȘI DATORII”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrelui general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 19 “Beneficiile angajaților”, IAS 20 “Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală” și IAS 37 “Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și datoriilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea elementelor de capital propriu și de datorii.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Capital propriu – mărimea rămasă în activele entității după scăderea datoriilor.

Capital social – valoarea totală a părților sociale ale proprietarilor entității.

Datorii – obligații actuale ale entității ce decurg din fapte economice anterioare și prin stingerea (decontarea) cărora se așteaptă să rezulte o ieșire (diminuare) de resurse care încorporează beneficii economice.

Părți sociale (instrumente de capital propriu) – cote ale capitalului social (acțiuni, cote de participație etc. în funcție de forma juridică de organizare a entității) care acordă proprietarilor entității drepturi stabilite de statutul acesteia și de legislația în vigoare.

Prime de capital – excedentul (diferențele favorabile) dintre:

- 1) valoarea efectivă și valoarea nominală a părților sociale depuse în capitalul social;
- 2) valoarea nominală sau de înstrăinare și valoarea de retragere a părților sociale proprii răscumpărate și ulterior anulate sau înstrăinate;
- 3) valoarea nominală a obligațiunilor și valoarea nominală a acțiunilor în care acestea au fost convertite.

Proprietari (fondatori) – persoane (acționari, asociați, participanți, membri etc. în funcție de forma juridică de organizare a entității), cărora le aparțin părțile sociale din capitalul social al entității.

Provizioane – datorii cu exigibilitate sau valoare incertă.

Rezerve – componente ale capitalului propriu sub formă de capital de rezervă (rezerve stabilite de legislație), rezerve statutare (rezerve prevăzute de statut) și alte rezerve.

Rezerve din reevaluare – surplusul de reevaluare stabilit în urma reevaluării imobilizărilor corporale.

Subvenții – asistență acordată de Guvern, alte autorități ale administrației publice, instituții și organizații naționale și internaționale sub forma unor transferuri de resurse cu condiția respectării de către entitate a anumitor cerințe.

[Pct.4 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea capitalului propriu

5. Capitalul propriu include capitalul social și neînregistrat, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare și alte elemente ale capitalului propriu.

[Pct.5 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Capital social și neînregistrat

[Denumirea modificată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

5¹. Capitalul social și neînregistrat se contabilizează în cadrul următoarelor elemente: capital social, capital nevărsat, capital neînregistrat, capital retras și patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate.

[Pct.5¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 entității și/sau în alte documente prevăzute de legislație.

7. La data înregistrării de stat a entității se contabilizează majorarea concomitentă a capitalului nevărsat și a capitalului social (în societățile pe acțiuni – a capitalului neînregistrat). Primirea aporiturilor

fondatorilor în capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor respective și diminuare a capitalului nevărsat.

Exemplul 1. Fondatorul unei societăți cu răspundere limitată a adoptat la 09.04.201X statutul entității 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 societății suma totală a aportului bănesc. La 19.04.201X a fost efectuată înregistrarea de stat a entității. 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 și a capitalului social;

- primirea aportului bănesc al fondatorului la capitalul social în sumă de 72000 lei – ca majorare a numerarului și 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 și diminuare a capitalului nevărsat.

8. După înregistrarea de stat a acțiunilor plasate la înființarea societății pe acțiuni, valoarea nominală (fixată) a acestora se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a capitalului social.

9. În cazul în care înființarea societății pe acțiuni a fost recunoscută drept neefectuată, valoarea aporturilor spre restituire se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a datoriilor față de proprietari.

10. Dacă valoarea efectivă a activelor primite sau care urmează a fi primite ca aporturi în capitalul social depășește mărimea nominală a aporturilor proprietarilor, diferența se contabilizează în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entității ca:

1) prime de capital, dacă diferența respectivă nu urmează a fi restituită proprietarilor;

2) datorii față de proprietari, când diferența respectivă urmează a fi restituită proprietarilor.

Exemplul 2. La înființarea unei societăți pe acțiuni 5000 de acțiuni ordinare cu valoarea nominală de 10 lei au fost plasate la prețul de 12 lei/acțiune. Înregistrarea de stat a societății a avut loc la 15 mai 201X. Fondatorii societății pe acțiuni, în conformitate cu actele de constituire, au depus numerarul la valoarea integrală a acțiunilor în sumă de 60000 lei (5000 acțiuni × 12 lei). Acțiunile societății au fost înregistrate de Comisia Națională a Pieței Financiare la 28.05.201X.

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

- capitalul nevărsat în sumă de 60000 lei (5000 acțiuni × 12 lei) – ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat și a capitalului neînregistrat în sumă de 50000 lei (5000 acțiuni × 10 lei) și a capitalului suplimentar în sumă de 10000 lei (5000 acțiuni × 2 lei);

- aporturile bănești primite în sumă de 60000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a capitalului nevărsat;

- capitalul social în sumă de 50000 lei (5000 acțiuni × 10 lei) – ca majorare a capitalului social și diminuare a capitalului neînregistrat.

Diferența dintre valoarea activelor primite în contul achitării acțiunilor (60000 lei) și valoarea nominală a acțiunilor (50000 lei) constituie prime de capital ale entității.

[Pct.10 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 entității și/sau în alte documente prevăzute de legislație.

12. Aporturile aferente majorării capitalului social primite pînă la înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității, se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor respective și a capitalului neînregistrat. După înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității, se contabilizează diminuarea capitalului neînregistrat și majorarea capitalului

social.

13. Dacă majorarea capitalului social nu a avut loc în termenele stabilite de legislația în vigoare, valoarea aporturilor ce urmează a fi restituite se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a datoriilor față de proprietari.

14. Majorarea capitalului social pe seama elementelor distincte ale capitalului propriu se contabilizează ca diminuare a elementelor respective și majorare a capitalului social.

Exemplul 3. *Asociații unei societăți cu răspundere limitată la 10.04.201X au decis să majoreze capitalul social al entității 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 entității.*

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X entitatea contabilizează diminuarea capitalului de rezervă și 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 legislația în vigoare;

2) diminuarea pierderilor anilor precedenți ale entității la acoperirea acestora;

3) diminuarea capitalului retras la anularea părților sociale achiziționate, răscumpărate sau dobândite anterior;

4) majorarea datoriilor față de proprietari la restituirea acestora a unor fracțiuni din părțile sociale.

Exemplul 4. *Conform datelor din bilanț la 31.12.201X, valoarea activelor nete ale unei societăți cu răspundere limitată este mai mică decât capitalul social al societății cu 30500 lei din cauza pierderilor neacoperite.*

La 16 aprilie 201X+1 asociații societății au decis să micșoreze capitalul social al acesteia cu 30500 lei în scopul acoperirii pierderilor anilor precedenți.

La 29 aprilie 201X+1 a fost efectuată înregistrarea de stat a micșorării capitalului social al societății.

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 și pierderilor anilor precedenți.

16. Părțile sociale proprii retrase (achiziționate, răscumpărate sau dobândite de entitate de la deținătorii sau succesorii acestora) se contabilizează la valoarea efectivă de retragere (achiziționare, răscumpărare sau dobândire) ca majorare a capitalului retras concomitent cu diminuarea activelor care au servit drept sursa de plată sau majorarea datoriilor față de proprietari în cazul achitării ulterioare.

17. La anularea sau înstrăinarea părților sociale retrase, diferențele favorabile dintre valoarea efectivă de retragere și valoarea nominală (fixată) sau de înstrăinare a acestora se înregistrează ca prime de capital, iar diferențele nefavorabile se decontează la profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți.

Exemplul 5. *La 21.01.201X o societate pe acțiuni a achiziționat 3000 acțiuni proprii cu valoarea nominală de 50 lei/acțiune la prețul de achiziție de 65 lei/acțiune. La 15.04.201X a fost înregistrată micșorarea capitalului social pe seama anulării a 1500 acțiuni achiziționate. La 07.05.201X au fost revândute 1000 acțiuni la prețul de 68 lei pentru o acțiune.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în ianuarie 201X:

- achiziționarea a 3000 acțiuni proprii în sumă de 195000 lei (3000 acțiuni × 65 lei) – ca majorare a capitalului retras și diminuare a numerarului;

în aprilie 201X:

- anularea a 1500 acțiuni proprii în sumă de 75000 lei (1500 acțiuni × 50 lei) – ca diminuare concomitentă a capitalului social și a capitalului retras;

- decontarea diferenței nefavorabile dintre valoarea nominală și prețul de achiziție a acțiunilor anulate în sumă de 22500 lei [1500 acțiuni × (65 lei – 50 lei)] – ca diminuare a profitului nerepartizat (majorare a pierderii neacoperite) și diminuare a capitalului retras;

în mai 201X:

- revânzarea a 1000 acțiuni proprii în sumă de 68000 lei (1000 acțiuni × 68 lei) – ca majorare a numerarului și diminuare a capitalului retras;

- decontarea diferenței dintre prețul de revânzare și prețul de achiziție a acțiunilor retrase în sumă de 3000 lei [1000 acțiuni × (68 lei – 65 lei)] – ca majorare concomitentă a capitalului retras și a primelor de capital.

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

Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate

[Subcapitolul (pct.17¹-17²) introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17¹. Intrarea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorități și instituții publice la autogestiune se contabilizează în mărimea stabilită în actele de constituire și/sau în alte documente prevăzute de legislație: cu active – ca majorare concomitentă a activelor și a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate; cu datorii – ca majorare a datoriilor și diminuare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.

[Pct.17¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17². Leșirea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorități și instituții publice la autogestiune se contabilizează: în cazul transmiterii activelor – ca diminuare concomitentă a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate și a activelor; iar în cazul transmiterii datoriilor – ca diminuare a datoriilor și majorare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.

[Pct.17² introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prime de capital

[Subcapitolul (pct.17³-17⁴) introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17³. Primele de capital apar în urma operațiunilor de constituire și majorare a capitalului social și de conversie a obligațiunilor în acțiuni și se contabilizează ca majorare a capitalului nevărsat, capitalului retras și/sau diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a primelor de capital.

[Pct.17³ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

17⁴. Primele de capital decontate conform deciziei organului de conducere al entității se contabilizează ca diminuare a primelor de capital și majorare a profitului nerepartizat (diminuare a pierderilor neacoperite) al anilor precedenți.

[Pct.17⁴ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Rezerve

18. Rezervele includ capitalul de rezervă, rezervele statutare și alte rezerve. Rezervele se constituie pe seama profitului sau altor surse prevăzute de legislație și se utilizează în baza deciziei organului de conducere împuternicit al entității.

19. Constituirea rezervelor se înregistrează ca diminuare a profitului sau altor surse permise de legislație și majorare a rezervelor. Utilizarea rezervelor se contabilizează ca diminuare a rezervelor și majorare a elementelor capitalului propriu sau datoriilor entității.

Exemplul 6. Asociații unei societăți 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 asociații au decis să majoreze capitalul social al societății cu 25000 lei pe seama capitalului de rezervă. La 28 septembrie 201X a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entității.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în februarie 201X:

- diminuarea profitului nerepartizat al anilor precedenți și majorarea capitalului de rezervă în sumă de 28200 lei;

în septembrie 201X:

- diminuarea capitalului de rezervă și majorarea capitalului social în sumă de 25000 lei.

19¹. În cazul în care entitatea încetează să creeze rezerve statutare și/sau alte rezerve, suma neutilizată a acestora se decontează, conform deciziei proprietarilor, la profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți.

[Pct.19¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Profit nerepartizat (pierdere neacoperită)

20. Profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) include: profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune, profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți, profitul utilizat al perioadei de gestiune, corecțiile rezultatelor anilor precedenți.

21. Profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile curente ale entității recunoscute în perioada de gestiune curentă.

22. Profitul utilizat al perioadei de gestiune conform deciziei organului de conducere împuternicit al entității se contabilizează ca majorare concomitentă a profitului utilizat și a datoriilor sau elementelor capitalului propriu ale entității. La reformarea bilanțului profitul utilizat al perioadei de gestiune se decontează la diminuarea (majorarea) profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune curente.

23. La reformarea bilanțului profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune se decontează și se contabilizează:

1) ca diminuare a profitului net al perioadei de gestiune și majorare a profitului nerepartizat sau diminuare a pierderii neacoperite a anilor precedenți;

2) ca diminuare a profitului nerepartizat sau majorare a pierderii neacoperite a anilor precedenți și diminuare a pierderii nete a perioadei de gestiune.

Exemplul 7. O entitate a înregistrat în anul 201X venituri și cheltuieli în sumă, respectiv, de 190000 lei și 110000 lei, profitul constituind 80000 lei. Conform deciziei consiliului entității 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 și datoriilor față de proprietari;

la 31 decembrie 201X:

- decontarea veniturilor curente în sumă de 190000 lei – ca diminuare a veniturilor curente și 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 și a cheltuielilor curente;

la reformarea bilanțului:

- decontarea profitului utilizat al perioadei de gestiune în sumă de 10000 lei – ca diminuare concomitentă a profitului utilizat al perioadei de gestiune și 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 și majorare a profitului nerepartizat al anilor precedenți.

24. Corecțiile rezultatelor anilor precedenți reprezintă profitul (pierdere) apărut în urma erorilor contabile comise la înregistrarea elementelor contabile în anii precedenți, dar depistate și corectate în perioada de gestiune. Aceste corecții se contabilizează în conformitate cu [SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"](#). La reformarea bilanțului corecțiile rezultatelor anilor precedenți se decontează la profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți.

25. Utilizarea profitului nerepartizat al anilor precedenți conform deciziei organului de conducere împuternicit al entității, se contabilizează ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenți și majorare a datoriilor sau a elementelor capitalului propriu.

Exemplul 8. Adunarea generală a asociaților unei societăți 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 capitalului de rezervă, iar restul se distribuie și se plătește asociaților în formă bănească.

În baza datelor din exemplu, entitatea în aprilie 201X contabilizează repartizarea profitului ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenți în sumă de 15200 lei și majorare a:

- capitalului de rezervă în sumă de 760 lei;
- datoriilor față de proprietari în sumă de 14440 lei.

26. Acoperirea pierderilor anilor precedenți în cursul perioadei de gestiune conform deciziei organului de conducere împuternicit al entității, se contabilizează în funcție 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 și diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenți.

Exemplul 9. Conform bilanțului valoarea activelor nete ale unei societăți cu răspunderea limitată la 31.12.201X este mai mică decât capitalul social al entității cu 9500 lei din cauza pierderilor neacoperite. În condițiile imposibilității compensării acestor pierderi pe seama reducerii capitalului social sau altor elemente de capital propriu, asociații la 3 aprilie 201X+1 au decis să acopere pierderile din contul contribuțiilor asociaților. Contribuțiile respective au fost achitate sub formă de numerar în aceeași lună.

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X+1 entitatea contabilizează:

- acoperirea pierderilor în sumă de 9500 lei – ca majorare a capitalului nevărsat și diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenți;
- încasarea numerarului în contul acoperirii pierderilor în sumă de 9500 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a capitalului nevărsat.

[Pct.26 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Rezerve din reevaluare

[Subcapitolul introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

26¹. Rezervele din reevaluare se contabilizează în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale.

[Pct.26¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și neînregistrat, în primele de capital, în rezerve, în profit (pierdere) sau în rezervele din reevaluare. La entitățile cu proprietate publică, ca alte elemente de capital propriu pot fi înregistrate subvențiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate (după îndeplinirea condițiilor contractuale) în conformitate cu pct.80 al prezentului standard.

[Pct.27 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

28. Diferențele favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente elementelor de capital propriu se contabilizează ca venituri sau cheltuieli curente în conformitate cu [SNC “Diferențe de curs valutar și de sumă”](#).

[Pct.28 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea datoriilor

Reguli generale

29. Datoriile se recunosc în baza contabilității de angajamente în cazul în care:

- 1) există certitudinea că în urma stingerii (decontării) unei datorii va avea loc o ieșire de resurse, purtătoare de beneficii economice;
- 2) valoarea datoriei poate fi evaluată în mod credibil.

30. Datoriile se înregistrează în urma tranzacțiilor sau evenimentelor anterioare, care rezultă din

contractele încheiate sau din cerințele legislației în vigoare (de exemplu, procurarea mărfurilor și serviciilor cu achitare ulterioară, primirea creditelor bancare, calcularea impozitelor etc.).

Exemplul 10. O entitate a încheiat în noiembrie 201X un contract de vânzare-cumpărare a mărfurilor în valoare de 45000 lei și 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 recunoaște datoriile. Datoriile față 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 și taxele prevăzute de legislație (taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite și taxe).

32. În funcție de termenul de achitare, datoriile se subdivizează în datorii curente și pe termen lung. Datoria se consideră curentă atunci când 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 și provizioane.

33¹. În funcție de afilierea părților datoriile se clasifică în datorii față de părțile neafiliate și afiliate. Componenta părților afiliate este stabilită în SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În cadrul datoriilor față de părțile afiliate se evidențiază datoriile aferente intereselor de participare.

[Pct.33¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

34. Diferențele de curs valutar și de sumă aferente datoriilor se contabilizează în conformitate cu [SNC “Diferențe de curs valutar și 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 și majorare a datoriilor curente.

36. Nu se admite compensarea datoriilor și creanțelor, cu excepția cazurilor când se compensează datoriile față de un creditor cu creanțele acestuia și cu condiția că această compensare a fost convenită de părți 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 depășește suma acesteia, diferența respectivă se înregistrează ca creanță.

39. Decontarea datoriilor se efectuează:

- 1) la renunțarea creditorului la drepturile sale;
- 2) la privarea creditorului de drepturile sale, inclusiv la expirarea termenului de prescripție a datoriilor;
- 3) în alte cazuri prevăzute de legislație.

Decontarea datoriilor se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

Exemplul 11. În urma inventarierii datoriilor la 31.12.201X s-a depistat că termenul de prescripție al datoriei față de un furnizor pentru materialele procurate a expirat. Conducătorul entității a luat decizia de a deconta datoria cu termenul de prescripție expirat în mărime de 21000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează anularea datoriei față de furnizor în sumă de 21000 lei – ca diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente.

40. Datoriile se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

- 1) datorii financiare;
- 2) datorii comerciale;
- 3) datorii calculate;
- 4) subvenții;

6) alte datorii.

Datorii financiare

41. Datoriile financiare includ datoriile aferente creditelor și împrumuturilor primite pe un termen stabilit și pentru o anumită plată (dobîndă) sau gratuit.

În cadrul împrumuturilor pe termen lung și scurt se evidențiază împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, inclusiv împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile și alte împrumuturi.

[Pct.41 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

42. Datoriile aferente principalului se recunosc pe măsura primirii creditelor și împrumuturilor și 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 condițiilor contractuale și se înregistrează ca majorare a cheltuielilor curente sau a valorii activelor cu ciclu lung de producție și 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 și se achită lunar. Rambursarea creditului se efectuează anual în părți 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 și a datoriilor pe termen lung;

în octombrie-decembrie 201X:

- calcularea dobînzilor în sumă de 5444 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;

- achitarea dobînzilor în sumă de 5444 lei – ca diminuare concomitentă a numerarului și 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 și majorare a datoriilor curente;

în ianuarie-decembrie 201X+1:

- calcularea dobînzilor în sumă de 18878 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;

- achitarea dobînzilor în sumă de 18878 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului;

- rambursarea creditului în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și 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 și majorare a datoriilor curente;

în ianuarie-septembrie 201X+2:

- calcularea dobînzilor în sumă de 8078 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;

- achitarea dobînzilor în sumă de 8078 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a

numerarului;

- rambursarea creditului în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului.

[Pct.44 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Datorii comerciale

45. Datoriile comerciale includ datoriile față de:

- 1) furnizori privind bunurile și serviciile procurate;
- 2) cumpărători privind avansurile primite în contul livrării ulterioare de bunuri și servicii etc.;
- 3) locatori privind bunurile primite în leasing.

[Pct.45 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

46. Datoriile comerciale se contabilizează pe măsura procurării bunurilor și primirii serviciilor procurate ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor și a datoriilor curente.

47. Datoriile comerciale recunoscute inițial se ajustează ca urmare a:

- 1) primirii reducerilor de preț de la furnizori;
- 2) returnării bunurilor procurate anterior;
- 3) corectării erorilor aferente valorii bunurilor (serviciilor) procurate în anii precedenți.

48. Ajustarea datoriilor în cazul primirii reducerilor de preț de la furnizori după intrarea bunurilor (primirea serviciilor) se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

49. Ajustarea datoriilor ca urmare a returnării bunurilor procurate se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a valorii activelor imobilizate sau curente returnate.

Exemplul 13. În noiembrie 201X o entitate a procurat 50 de seturi de mobilă pentru birou la preț unitar de 2400 lei (inclusiv TVA) cu scopul revânzării lor. La recepționare s-a depistat 4 seturi defectate și a fost înaintată o pretenție furnizorului. După recunoașterea pretenției de către furnizor seturile defectate au fost returnate în aceeași 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 și 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 față de buget și 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 și a datoriilor curente;

- stornarea sumei TVA aferentă mobilei returnate în sumă de 1600 lei (2400 lei × 4 seturi : 6) – ca majorare a datoriilor față de buget și diminuare a datoriilor curente;

în decembrie 201X:

- achitarea datoriei față de furnizor, ținând cont de mobila returnată în sumă de 110400 lei (100000 lei + 20000 lei – 8000 lei – 1600 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului.

50. Ajustarea datoriilor comerciale în urma corectării erorilor aferente valorii activelor procurate în anii precedenți și aflate în gestiunea entității se contabilizează respectiv ca majorare concomitentă a valorii activelor și a datoriilor curente sau ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a valorii activelor.

51. Ajustarea datoriilor comerciale în urma corectării erorilor aferente valorii serviciilor procurate în anii precedenți sau bunurilor procurate în anii precedenți care la momentul depistării erorilor nu se află în gestiunea entității se contabilizează respectiv, ca diminuare a corecțiilor rezultatelor anilor precedenți și majorare a datoriilor curente sau diminuare a datoriilor curente și majorare a corecțiilor rezultatelor anilor precedenți.

Datorii calculate

52. Datoriile calculate includ:

- 1) datoriile față de personal;
- 2) datoriile privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- 3) datoriile față de buget;
- 4) alte datorii.

53. Datoriile față de personal includ:

1) datoriile salariale – salariul de bază, sporurile, adaosurile, premiile, indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă, indemnizațiile pentru concediile de odihnă și alte recompense acordate de entitate angajaților;

2) datoriile privind alte operațiuni – ajutoarele materiale, recuperarea cheltuielilor privind deplasările în interes de serviciu, procurările de bunuri și servicii efectuate de către angajați pentru entitate, utilizarea bunurilor personale în scopuri de serviciu etc.

54. Datoriile salariale față de personal se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor (în funcție de destinația muncii prestate de către angajați) și a datoriilor curente.

55. Datoriile față de personal privind alte operații se contabilizează ca majorare a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor sau ca diminuare a datoriilor comerciale și majorare a datoriilor curente.

56. Datoriile față de personal se diminuează cu suma reținerilor care includ:

- 1) rețineri fiscale (impozitul pe venit);
- 2) rețineri sociale (contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajaților);
- 3) alte rețineri (compensarea prejudiciului material, sumele salariului achitate în plus în urma unei greșeli de calcul, acoperirea avansului neutilizat și nerestituit la timp, pensiile alimentare și alte rețineri cu titlu executoriu, cotizațiile sindicale etc.).

57. Reținerile din salarii și din alte venituri ale angajaților se efectuează la îndreptarea acestora spre plată și se contabilizează ca diminuare a datoriilor față de personal și majorare a datoriilor față de buget, datoriilor privind asigurările sociale de stat obligatorii și asigurarea obligatorie de asistență medicală, datoriilor față de alți creditori și/sau diminuare a creanțelor personalului.

58. Datoriile privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală cuprind datoriile față de bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală, inclusiv datoriile privind sancțiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislației în domeniu. Datoriile angajatorului privind asigurările sociale de stat obligatorii și asigurarea obligatorie de asistență medicală se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor (în funcție de destinația muncii prestate de către angajați) și a datoriilor curente.

59. Indemnizațiile acordate angajaților din contul bugetului asigurărilor sociale de stat se contabilizează ca diminuare a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și majorare a datoriilor față de personal.

Modul de contabilizare a datoriilor față de personal, privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală este prezentat în anexa 1.

60. Datoriile față de buget includ angajamentele entității față de bugetul de stat și bugetele unităților administrativ-teritoriale privind impozitele și taxele generale de stat și locale, inclusiv datoriile privind sancțiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislației fiscale, și se contabilizează ca majorare a activelor, costurilor/cheltuielilor în funcție de tipul impozitului (taxei), sau ca diminuare a datoriilor față de angajați sau alt personal și majorare a datoriilor curente.

61. Alte datorii includ angajamentele entității față de companiile de asigurări, proprietari, veniturile anticipate, datoriile față de alți creditori privind bunurile primite în gestiune economică, privind sancțiunile calculate pentru încălcarea condițiilor contractuale, finanțările și încasările cu destinație specială etc.

62. Datoriile față de companiile de asigurări includ datoriile privind asigurarea obligatorie și

benevolă a patrimoniului și personalului și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor, costurilor/cheltuielilor și a datoriilor curente.

63. Datoriile față de proprietari includ datoriile privind dividendele calculate și alte operațiuni. Datoriile privind dividendele calculate se contabilizează ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenți sau ca majorare a profitului utilizat al perioadei de gestiune și majorare a datoriilor curente.

Exemplul 14. La adunarea generală a proprietarilor (persoane fizice) unei entități din luna aprilie 201X+1 s-a decis repartizarea profitului obținut 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 și majorare a datoriilor față de proprietari;

în iunie 201X+1:

- reținerea impozitului pe venit din suma dividendelor achitate în mărime de 5100 lei (85000 lei × 6%) – ca diminuare a datoriilor față de proprietari și majorare a datoriilor față de buget;

- achitarea dividendelor proprietarilor în mărime de 79900 lei (85000 lei – 5100 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de proprietari și 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 și se înregistrează ca majorare concomitentă a numerarului sau creanțelor și a datoriilor curente și/sau pe termen lung. Decontarea veniturilor anticipate se efectuează uniform sau conform altei metode acceptate de entitate și se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

65. Datoriile privind bunurile primite în gestiune economică apar în cazul primirii bunurilor de la alte entități (fondatori, organele administrației publice) în gestiune temporară și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor și 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 și a valorii contabile a activelor returnate sau a numerarului. În cazul în care valoarea contabilă a activelor returnate este mai mică decât suma datoriilor, diferența se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente sau a capitalului neînregistrat. Dacă valoarea contabilă a activelor returnate este mai mare decât suma datoriilor, diferența se decontează la cheltuieli curente.

[Pct.65 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

66. Datoriile privind sancțiunile calculate pentru încălcarea condițiilor contractuale la recunoașterea lor de către entitate sau în baza hotărârii instanței judecătorești se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente.

67. Finanțările și încasările cu destinație specială includ numerarul și/sau valoarea activelor primite (de primit) de la alte entități și/sau persoane fizice pentru realizarea unor misiuni speciale (de exemplu, programe, proiecte). Recunoașterea acestor finanțări și încasări se înregistrează ca majorare simultană a creanțelor și datoriilor (finanțărilor și încasărilor cu destinație specială). Decontarea și restituirea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială se contabilizează conform pct.75–79 din prezentul standard.

[Pct.67 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Subvenții

68. Subvențiile includ subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor.

69. Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții primite sub formă de active imobilizate sau de mijloace bănești destinate pentru procurarea/crearea și/sau dobândirea în alt mod a acestor active.

70. Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele aferente activelor. Acestea pot fi destinate acoperirii costurilor/cheltuielilor perioadelor precedente, curente sau viitoare, sau pentru reducerea datoriilor față de stat și/sau alți creditori.

71. Subvențiile se recunosc inițial în baza contabilității de angajamente în cazul existenței unei certitudini întemeiate că:

- 1) entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea subvențiilor;
- 2) subvențiile vor fi primite;
- 3) valoarea subvențiilor poate fi evaluată în mod credibil.

72. Subvențiile se evaluează inițial în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Subvențiile 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. Subvențiile recunoscute se înregistrează inițial (la primirea documentului confirmativ) ca majorare simultană a creanțelor și a datoriilor (veniturilor anticipate). Primirea efectivă a subvențiilor se reflectă ca majorare a activelor respective sau diminuare a datoriilor față de stat și/sau alți creditori și diminuare a creanțelor.

74. Subvențiile înregistrate ca datorii (venituri anticipate) se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvențiilor. Această regulă nu se extinde asupra entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară, care decontează subvențiile în modul stabilit de pct.80 din prezentul standard.

75. Subvențiile aferente activelor amortizabile recunoscute până la transmiterea în exploatare a acestora se decontează la venituri curente pe parcursul perioadelor de utilizare a acestora și în proporția amortizării aferente activelor intrate pe seama subvențiilor.

Exemplul 15. Pentru realizarea unui program de instruire o entitate a primit o subvenție în sumă de 185200 lei, destinată procurării calculatoarelor. Avizul privind acordarea subvenției a fost primit în mai 201X, iar mijloacele bănești au fost încasate în iulie 201X. În august 201X entitatea a procurat din surse proprii și din contul subvenției calculatoare în valoare totală de 463000 lei care nu necesită costuri suplimentare de pregătire pentru utilizarea prestabilită și au fost transmise în exploatare în aceeași 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:

- recunoașterea subvenției în sumă de 185200 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a veniturilor anticipate pe termen lung;

în iulie 201X:

- primirea subvenției în sumă de 185200 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

în august 201X:

- procurarea și transmiterea în exploatare a calculatoarelor în valoare de 463000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și a datoriilor curente;

în septembrie-decembrie 201X:

- calcularea amortizării calculatoarelor în sumă de 51444 lei $[(463000 \text{ lei} : 3 \text{ ani}) \times (4 \text{ luni} : 12 \text{ luni})]$ – ca majorare simultană a cheltuielilor curente și a amortizării imobilizărilor corporale;

- înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 61733 lei $(185200 \text{ lei} : 3 \text{ ani})$ – ca diminuare a veniturilor anticipate pe termen lung și majorare a veniturilor anticipate curente;

- decontarea subvenției utilizate în mărimea amortizării aferente calculatoarelor procurate din contul subvenției în sumă de 20578 lei $[(185200 \text{ lei} : 3 \text{ ani}) \times (4 \text{ luni} : 12 \text{ luni})]$ lei – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente.

[Pct.75 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

76. Subvențiile aferente activelor neamortizabile se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectiv suportate cheltuielile aferente obligațiilor impuse de acordarea subvențiilor (de

exemplu, acordarea subvenției sub formă de teren poate fi legată de construirea unei clădiri, în acest caz subvenția se va recunoaște ca venituri curente pe parcursul duratei de utilizare a clădirii).

76¹. Subvențiile aferente activelor, recunoscute (primite) după transmiterea acestora în exploatare și suportarea altor costuri, se decontează la venituri curente în următorul mod:

1) în perioada în care subvențiile au fost recunoscute – în mărimea și proporția amortizării calculate și a altor costuri suportate, inclusiv pînă la recunoașterea subvențiilor;

2) în perioadele ulterioare de utilizare a activelor intrate pe seama subvențiilor – în modul prevăzut la pct.75-76.

Exemplul 15¹. În anii 201X-201X+2 o entitate agricolă a suportat costuri de plantare, creștere și îngrijire a unei plantații perene care a fost transmisă în exploatare în anul 201X+2. Costul de intrare al plantației perene constituie 1580000 lei, durata de utilizare – 20 ani. În anul 201X+4, entitatea a beneficiat de subvenții sub formă de numerar în mărime de 30% din costul de intrare al plantației perene. Amortizarea plantației 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, creștere și îngrijire a plantației perene pînă la transmiterea în exploatare în sumă de 1580000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și majorare a datoriilor, amortizării mijloacelor fixe, diminuare a stocurilor etc.;

- transmiterea în exploatare a plantației perene la costul de intrare de 1580000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;

- calcularea amortizării plantației perene în sumă de 98750 lei – ca majorare concomitentă a costurilor curente și a amortizării activelor biologice imobilizate.

în anul 201X+4:

- recunoașterea subvențiilor în sumă de 474000 lei (1580000 lei x 30%) – ca majorare concomitentă a creanțelor și datoriilor pe termen lung (veniturilor anticipate);

- primirea subvențiilor în sumă de 474000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor;

- calcularea amortizării plantației perene în sumă de 79000 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a amortizării activelor biologice imobilizate;

- decontarea subvențiilor aferente plantației perene în sumă de 53325 lei [(98750 lei + 79000 lei) x 30%] – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente.

[Pct.76¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

77. Decontarea subvențiilor aferente veniturilor se efectuează în următorul mod:

1) subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor deja suportate se decontează integral la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite;

2) subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor perioadelor curente sau viitoare se decontează la venituri curente în perioadele în care costurile/cheltuielile au fost efectiv suportate;

3) subvențiile destinate reducerii datoriilor față de stat și/sau alți creditori se decontează la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite.

78. Restituirea subvențiilor se înregistrează ca diminuare a veniturilor anticipate și a valorii activelor rambursate sau majorare (restabilire) a datoriilor față de stat și/sau alți creditori decontate anterior.

Exemplul 16. În anul 201X o entitate a primit o subvenție 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 parțială a condițiilor de acordare a subvenției în legătură cu care entitatea a restituit în aceeași lună prin mijloace bănești subvenția neutilizată în sumă de 200000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anul 201X:

- recunoașterea subvenției în sumă de 350000 lei – ca majorare simultană a creanțelor curente și a veniturilor anticipate pe termen lung;

- primirea subvenției în sumă de 350000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- înregistrarea cheltuielilor de instruire efectuate din contul subvenției în sumă de 150000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și majorare a datoriilor curente și/sau diminuare a valorii contabile a stocurilor utilizate;

- decontarea sumei subvenției utilizate în mărime de 150000 lei – ca diminuare a veniturilor anticipate și 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 și majorare a veniturilor anticipate curente.

în anul 201X+1:

- restituirea subvențiilor în sumă de 200000 lei – ca diminuare concomitentă a veniturilor anticipate curente și a numerarului.

79. În cazul în care suma subvenției rambursată depășește venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită se recunoaște ca cheltuieli curente.

Exemplul 17. *Utilizând datele din exemplul 16 să presupunem că suma subvenției ce urmează a fi restituită în anul 201X+1 constituie 250000 lei. Entitatea a restituit integral subvenția prin mijloace bănești în martie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:

în ianuarie 201X+1:

- decontarea subvenției neutilizate în mărimea veniturilor anticipate în sumă de 200000 lei (350000 lei – 150000 lei) – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a datoriilor curente;

- înregistrarea diferenței dintre suma subvenției decontată și care urmează a fi rambursată în mărime de 50000 lei (250000 lei – 200000 lei) – ca majorare simultană a cheltuielilor și datoriilor curente;

în martie 201X+1:

- restituirea subvenției în sumă de 250000 lei (200000 lei + 50000 lei) – ca diminuare simultană a datoriilor curente și a numerarului.

80. Entitățile cu proprietate publică decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) subvențiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, înregistrate inițial ca datorii pe termen lung (venituri anticipate), la majorarea altor elemente de capital propriu. Decontarea acestor subvenții se înregistrează ca diminuare a altor elemente de capital propriu și, respectiv, ca majorare a capitalului social și/sau a veniturilor curente. Decontarea subvențiilor aferente activelor primite de la instituțiile și organizațiile naționale și internaționale se contabilizează în conformitate cu pct.75–76¹, iar subvențiile aferente veniturilor – conform pct.77 din prezentul standard.

[Pct.80 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor 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 Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

82. Provizioanele se recunosc în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:

- 1) există o obligație generată de un eveniment anterior;
- 2) este probabil ca o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
- 3) poate fi realizată o estimare credibilă curentă a valorii obligației.

83. Obligațiile aferente provizioanelor includ:

1) obligațiile legale care rezultă dintr-un contract (în mod explicit sau implicit) sau din prevederile legislației;

2) obligațiile implicite care rezultă din acțiunile entității în cazul în care în rezultatul unei practici anterioare, prin politica sau declarația scrisă se confirmă că entitatea:

a) își asumă anumite responsabilități (de exemplu, obligația privind plata recompenselor pentru rezultatele activității anuale);

b) oferă asigurări partenerilor că își va onora responsabilitățile stabilite.

84. Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate. Provizioanele se evaluează în suma costurilor necesare stingerii obligației aferente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligațiilor aferente provizioanelor este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea datoriei la data raportării sau pentru transferarea acestei sume unei terțe părți la acel moment.

85. Provizioanele recunoscute se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor curente și a datoriilor pe termen lung sau curente.

[Pct.85 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

85¹. Provizioanele se contabilizează în cadrul următoarelor categorii:

1) provizioane pentru beneficiile angajaților care se constituie pentru datoriile entității față de personal privind concediile de odihnă, pensiile, recompensele pentru rezultatele activității anuale și alte plăți rezultate din contractele colective și individuale de muncă;

Exemplul 17¹. Conform situației din 31.12.201X la entitate au rămas neutilizate 580 zile de concediu pentru acest an, inclusiv 230 zile – pentru muncitorii secțiilor de producție și 250 zile – pentru personalul administrativ. Salariu mediu pentru o zi constituie 180 lei – pentru muncitori și 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 și datoriilor (provizioanelor).

2) provizioanele pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor, care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparații și deservirii în cursul perioadei de garanție a bunurilor vândute, pentru returnările și reducerile de preț la bunurile vândute și pentru alte garanții care rezultă din contractele încheiate cu cumpărătorii/clientii.

Exemplul 17². În anul 201X o entitate a vândut mărfuri cu termen de garanție de 12 luni. Dacă la toate mărfurile vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparație ar constitui 100000 lei, iar la depistarea defectelor majore costurile de reparație s-ar ridica la 500000 lei. Experiența anterioară și previziunile entității arată că în anul următor 75% din mărfurile vândute 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 reparație pe perioada de garanție în sumă de 45000 lei [(75% × 0) + (20% × 100000 lei) + (5% × 500000 lei)] care va fi înregistrat ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a datoriilor (provizioanelor).

3) provizioane pentru impozite care se constituie pentru diferențele de impozite rezultate din controalele inițiate și nefinisate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanțele judecătorești, precum și în alte situații care pot genera datorii aferente impozitelor și taxelor, inclusiv majorări de întârziere (penalități) și amenzi.

Exemplul 17³. În urma unui control fiscal în derulare, o entitate a luat cunoștință că la 31.12.201X are de plătit suplimentar impozite în sumă de 125600 lei. Controlul se va finaliza în anul 201X+ 1 și este foarte probabil ca suma constatată a impozitelor va fi imputată entității.

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 și datoriilor (provizioanelor).

4) alte provizioane care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor legate de litigii, de protecția mediului, de ieșirea imobilizărilor corporale, de restructurarea entității și în alte scopuri stabilite de legislație și/sau de conducerea entității.

[Pct.85¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

86. Provizioanele se utilizează numai în scopurile pentru care au fost inițial constituite. Utilizarea

provizioanelor se contabilizează ca diminuare a acestora și majorare a datoriilor, diminuare a stocurilor, costurilor etc.

87. Provizioanele se revizuiesc la fiecare dată de raportare și se ajustează pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

Exemplul 19. Utilizând datele din exemplul 17² să presupunem, că în urma estimărilor suplimentare costurile de reparație a mărfurilor vândute 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 reparație pe perioada de garanție cu suma de 6500 lei $[(75\% \times 0) + (20\% \times 15000 \text{ lei}) + (5\% \times 70000 \text{ lei})]$ care va fi înregistrată ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente.

[Pct.87 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

88. În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice, provizionul se anulează prin decontare la venituri curente.

Exemplul 20. Soldul provizionului privind plata recompenselor pentru rezultatele activității anuale la 31 decembrie 201X constituie 8600 lei. În conformitate cu prevederile contractului colectiv de muncă și cu politicile contabile, începând cu 1 ianuarie 201X+1 entitatea nu va mai constitui provizion privind plata recompenselor sus-menționate.

În baza datelor din exemplu, entitatea va deconta soldul provizionului neutilizat la 31 decembrie 201X în sumă de 8600 lei – ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

89. Provizioanele privind creanțele compromise se contabilizează conform [SNC "Creanțe și investiții financiare"](#).

Prezentarea informațiilor

90. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații 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 acțiune a societății pe acțiuni;

2) datoriile financiare, comerciale și calculate:

a) valoarea contabilă a fiecărei categorii (grupe) de datorii la începutul și sfârșitul perioadelor de gestiune;

b) suma datoriilor cu termenul cu prescripție expirat decontate în perioada de gestiune;

3) subvențiile:

a) valoarea contabilă a subvențiilor la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

b) mărimea subvențiilor primite și decontate pe parcursul perioadei de gestiune;

c) mărimea subvențiilor restituite în perioada de gestiune și/sau care urmează a fi restituite în perioada de gestiune ulterioară și 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 și anulate în perioada de gestiune.

[Pct.90 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor 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 începând cu data intrării în vigoare.

92. La data intrării în vigoare a prezentului standard entitatea va deconta:

- 1) soldul subvențiilor (cu excepția entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară) – la datorii (venituri anticipate) pe termen lung sau curente;
- 2) datoriile față de proprietari privind aporturile depuse pentru majorarea capitalului social – la capital propriu (neînregistrat);
- 3) reducerea și ecartul de evaluare – în cazul modificării metodei de evaluare ulterioară a activelor imobilizate – la rezultatele financiare ale anilor precedenți.

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1

Modul de contabilizare a datoriilor față de personal, privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală

Date inițiale. O entitate a calculat în luna octombrie 201X salarii în mărime de 125000 lei, inclusiv:

- personalului administrativ al entității – 35000 lei;
- muncitorilor care participă la construcția unei clădiri – 20000 lei;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 60000 lei;
- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 10000 lei.

Suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului constituie 28750 lei, inclusiv aferente salariului:

- personalului administrativ – 8050 lei;
- muncitorilor care participă la construcția 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 asistență medicală ale angajatorului constituie 4375 lei, inclusiv aferente salariului:

- personalului administrativ – 1225 lei;
- muncitorilor care participă la construcția 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 rețineri:

- impozitul pe venit al persoanelor fizice – 14125 lei;
- contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii – 7500 lei;
- primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatului – 4375 lei;
- sumele avansurilor acordate angajaților și nerestituite în termen – 2525 lei;
- suma prejudiciului material cauzat entității de către un angajat – 4000 lei.

Datoriile față de personal, privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și 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 și a datoriilor față de personal;
- muncitorilor care participă la construcția clădirii în mărime de 20000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor față de personal;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 60000 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a datoriilor față de personal;
- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 10000 lei – ca majorare

concomitentă a cheltuielilor de distribuire și a datoriilor față de personal;

2) Calcularea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului aferente salariului:

- personalului administrativ în mărime de 8050 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative și a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

- muncitorilor care participă la construcția clădirii în mărime de 4600 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 13800 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a datoriilor privind contribuțiile 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 și a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

3) Calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului aferente salariului:

- personalului administrativ în mărime de 1225 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative și a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- muncitorilor care participă la construcția clădirii în mărime de 700 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 2100 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire și a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

4) Reținerea din salariile calculate a:

- impozitului pe venit al persoanelor fizice în mărime de 14125 lei – ca diminuare a datoriilor față de personal și majorare a datoriilor față de buget;

- contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat în mărime de 7500 lei – ca diminuare a datoriilor față de personal și majorare a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

- primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului în mărime de 4375 lei – ca diminuare a datoriilor față de personal și majorare a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- sumelor avansurilor acordate și nerestituite în termen în mărime de 2525 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de personal și a creanțelor personalului;

- sumei prejudiciului material cauzat entității de către angajat în mărime de 4000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de personal și a creanțelor personalului;

5) Achitarea datoriilor privind:

- contribuțiile 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 contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și a numerarului;

- primele de asigurare obligatorie de asistență 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 asistență medicală și a numerarului;

- impozitul pe venit al persoanelor fizice în mărime de 14125 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de buget și a numerarului;

- salariile angajaților în mărime de 92475 lei (125000 lei – 7500 lei – 4375 lei – 14125 lei – 2525 lei – 4000 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de personal și a numerarului.

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “VENITURI”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrelui general conceptual pentru raportarea financiară și IAS 18 “Venituri”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea veniturilor provenite din:

- 1) vânzarea produselor și mărfurilor;
- 2) prestarea serviciilor;
- 3) utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe (royalty) și dividende.

4. Prezentul standard nu reglementează modul de contabilizare a veniturilor provenite din:

- 1) contracte de construcție ([SNC “Contracte de construcții”](#));
- 2) contracte de leasing ([SNC “Contracte de leasing”](#));

[Subpct.3)-5) pct.4 abrogate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

- 6) modificări ale valorii stocurilor și altor active curente ([SNC “Stocuri”](#));
- 7) ieșirea activelor imobilizate ([SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#) și [SNC “Creanțe și investiții financiare”](#));
- 8) subvenții ([SNC “Capital propriu și datorii”](#));
- 9) diferențe favorabile de curs valutar și de sumă ([SNC “Diferențe de curs valutar și de sumă”](#)).

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Venituri – creșteri 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 creșteri ale capitalului propriu, cu excepția creșterilor legate de contribuțiile 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, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, instalare a utilajului, telefonie, internet, turism).

Venituri din vânzarea produselor și mărfurilor – venituri din comercializarea bunurilor produse de entitate sau cumpărate pentru a fi revândute, inclusiv terenurile și alte imobilizări deținute în scopuri revânzării.

Venituri sub formă de dobânzi – venituri din utilizarea numerarului sau a echivalentelor acestuia, precum și din deținerea obligațiunilor și a altor sume datorate entității.

Venituri sub formă de redevențe – (royalty) venituri din utilizarea imobilizărilor necorporale ale entității cum ar fi brevetele, mărcile, drepturile de autor (copyright) și software-ul pentru computere etc.

Venituri sub formă de dividende – venituri din cotele deținute în capitalul social al altor entități.

[Pct.5 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 componența veniturilor nu se includ:

1) taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite și taxe recuperabile.

Exemplul 1. În noiembrie 201X o entitate a livrat produse finite cumpărătorilor la valoare de vânzare de 120000 lei, inclusiv TVA – 20000 lei și accize – 10000 lei.

În baza datelor din exemplu, suma veniturilor entității pe luna noiembrie 201X constituie 90000 lei (120000 lei – 20000 lei – 10000 lei) și se determină ca diferența dintre mărimea totală a valorii de vânzare a produselor și sumele TVA și accizelor.

2) sumele colectate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de intermediere încheiate conform legislației în vigoare. Aceste sume nu pot fi incluse în componența veniturilor, deoarece nu reprezintă beneficii economice pentru entitate și nu au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu. În aceste situații veniturile entității includ doar comisioanele cuvenite.

Exemplul 2. Entitatea "A" a încheiat un contract de intermediere cu entitatea "B" privind vânzarea produselor vinicole. În anul 201X entitatea "A" a vândut 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 vândute.

Conform datelor din exemplu, venitul entității "A" pe anul 201X constituie 30000 lei (200000 lei × 15%), iar venitul entității "B" – 170000 lei (200000 lei – 30000 lei).

7. Veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestației (mijlocului de plată) primite sau de primit diminuată cu valoarea oricăror reduceri de preț, bonusuri și altor reduceri comerciale acordate de către vânzător. Valoarea justă reprezintă prețul estimat de vânzare al unui activ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

Exemplul 3. În mai 201X o entitate a vândut unui cumpărător 1000 unități de marfă al cărei preț unitar obișnuit de vânzare constituie 80 lei. Cumpărătorul a achitat integral mărfurile procurate, beneficiind pentru aceasta de o reducere comercială în mărime de 5% din valoarea totală de vânzare.

În baza datelor din exemplu, venitul entității-vânzător pe luna mai 201X constituie 76000 lei [80000 lei – (80000 lei × 5%)] se determină ca diferența dintre prețul de vânzare și reducerea comercială acordată.

[Pct.7 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

8. În cazul tranzacțiilor pe bază de barter (schimburi de bunuri și servicii) entitatea-vânzător înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni distincte:

1) vânzarea bunurilor și serviciilor cu recunoașterea și evaluarea veniturilor în modul stabilit pentru vânzările ordinare;

2) procurarea bunurilor și serviciilor cu determinarea valorii acestora în modul stabilit de standardele de contabilitate;

3) decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente tranzacțiilor pe bază de barter.

9. Veniturile se recunosc, de regulă, separat pentru fiecare tranzacție. În anumite situații, veniturile pot fi recunoscute pe componentele distincte ale unei tranzacții (de exemplu, dacă prețul de vânzare a bunurilor include o sumă identificabilă pentru servicii ulterioare, această sumă este inițial înregistrată ca venituri anticipate și recunoscută ca venituri curente pe măsura prestării serviciilor de deservire a bunurilor comercializate).

Exemplul 4. În decembrie 201X entitatea a vândut unui cumpărător 10 calculatoare la preț unitar de 12000 lei cu condiția deservirii calculatoarelor pe parcursul a 3 ani. Prețul unitar de vânzare a calculatorului (fără deservire) constituie 10500 lei.

Conform datelor din exemplu, în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- veniturile din vânzarea calculatoarelor în sumă de 105000 lei (10500 lei × 10 unit.) – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;

- valoarea serviciilor de deservire a calculatoarelor în sumă de 15000 lei [(12000 lei – 10500 lei) × 10 unit.] – ca majorare simultană a creanțelor curente și a veniturilor anticipate pe termen lung.

10. Veniturile și cheltuielile aferente unora și aceluiași fapte economice se recunosc în aceeași perioadă de gestiune (de exemplu, valoarea bunurilor vândute și costul acestora se contabilizează și se reflectă în situația de profit și pierdere într-o singură perioadă de gestiune).

Contabilitatea veniturilor

11. Contabilitatea veniturilor este condiționată de sursa de obținere a acestora – vânzarea produselor și mărfurilor; prestarea serviciilor; utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende.

Venituri din vânzarea produselor și mărfurilor

12. Veniturile din vânzarea produselor și mărfurilor se recunosc în momentul în care sînt îndeplinite simultan următoarele condiții:

1) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor. Transferul riscurilor și beneficiilor semnificative aferente drepturilor de proprietate asupra bunurilor, de regulă, coincide cu momentul predării bunurilor către cumpărător sau, la respectarea altor condiții contractuale, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către cumpărători;

2) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute ca în cazul deținerii în proprietate a acestora și nu deține controlul efectiv asupra bunurilor;

3) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

4) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției vor fi generate către entitate; și

5) costurile tranzacției 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 vânzare a mărfurilor constituie 320000 lei, iar valoare contabilă – 283000 lei.

Conform datelor din exemplu, în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- valoarea de vânzare a mărfurilor comercializate în sumă de 320000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;

- valoarea contabilă a mărfurilor comercializate în sumă de 283000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vânzărilor) și diminuare a stocurilor.

13. Dacă entitatea păstrează riscurile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor, tranzacția nu reprezintă o vânzare și veniturile nu sînt recunoscute. De exemplu, aceste riscuri se păstrează atunci cînd:

1) entitatea are obligații legate de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de prevederile garanțiilor normale;

2) obținerea veniturilor dintr-o anumită vânzare este condiționată de obținerea de către cumpărător a veniturilor din comercializarea bunurilor;

3) bunurile sînt livrate, dar trebuie instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului și nu a fost încă realizată de către entitate; și

4) cumpărătorul are dreptul de a anula vânzarea pe parcursul unui anumit termen și dintr-un motiv specificat în contractul de vânzare-cumpărare și entitatea-vînzător nu este sigură de probabilitatea returnării bunurilor.

Exemplul 6. În noiembrie 201X entitatea a livrat în baza unui contract de consignație 10 televizoare la preț unitar de vânzare 7400 lei. Televizoarele au fost vândute de către comisionar cumpărătorilor în decembrie 201X – 6 unități și ianuarie 201X+1 – 4 unități.

În baza datelor din exemplu, veniturile entității constituie în decembrie 201X 44400 lei (7400 lei × 6 unit.), iar în ianuarie 201X+1 – 29600 lei (7400 lei × 4 unit.) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente.

14. În cazul vânzărilor cu livrări amînate veniturile se recunosc la respectarea simultană a următoarelor condiții:

1) este probabil că se va efectua livrarea bunurilor;

2) la data recunoașterii vânzării, bunurile sînt disponibile, identificate și pregătite pentru livrare cumpărătorului;

3) cumpărătorul confirmă în scris solicitarea de amînare a livrării;

4) se respectă condițiile de plată prevăzute în contract.

15. Veniturile din vânzări cu livrări amînate nu pot fi recunoscute în cazul în care nu există decît intenția de a achiziționa sau de a produce bunurile pentru a fi livrate.

Vînzările cu livrări amînate apar în cazul tranzacțiilor de comercializare a bunurilor care necesită condiții speciale de transportare și de păstrare (de exemplu, vînzarea produselor vinicole în loturi mari, a substanțelor 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 operațiuni distincte:

1) comercializarea bunurilor care se contabilizează în același mod ca și vînzările obișnuite;

2) primirea bunurilor în custodie cu reflectarea acestora în conturile extrabilanțiere.

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 condițiilor contractuale produsele vinicole se vor păstra la depozitul entității și 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 creanțelor și a veniturilor curente;

- costul efectiv al produselor vinicole vîndute în sumă de 51600 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) și diminuare a stocurilor;

- valoarea produselor vinicole vîndute și primite în custodie în sumă de 82500 lei – ca majorare a stocurilor primite în custodie în contabilitatea extrabilanțieră.

17. Veniturile din vînzarea bunurilor se ajustează prin stornarea valorii bunurilor returnate și/sau cu suma reducerii prețurilor acestora în cazul în care livrarea și returnarea (reducerea prețurilor) bunurilor au avut loc în aceeași perioadă de gestiune. În cazul în care vînzarea și returnarea (reducerea prețurilor) bunurilor au avut loc în perioade de gestiune diferite, veniturile nu se ajustează, iar pierderile din returnarea bunurilor vîndute sau din reducerea prețurilor 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 aceluiași 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 creanțelor și veniturilor curente;

- costul efectiv al mobilei vîndute în sumă de 25000 lei (2500 lei × 10 set.) – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) și diminuare a stocurilor.

în iulie 201X:

- valoarea mobilei returnate de cumpărător în sumă de 10800 lei (3600 lei × 3 set.) – ca stornare a creanțelor și a veniturilor curente;

- costul mobilei returnate de cumpărător – ca stornare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) și a stocurilor.

18. Veniturile din vînzarea bunurilor nu se ajustează în cazul apariției 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

instanța judecătorească drept insolubil, nefiind în stare să achite valoarea produselor cumpărate în sumă de 3000 lei. Conform politicilor contabile, pierderile aferente creanțelor compromise se decontează direct la cheltuielile perioadei în care acestea au fost depistate.

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- veniturile din vânzarea produselor în sumă de 140000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;

- costul efectiv al produselor vândute în sumă de 110000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vânzărilor) și diminuare a stocurilor.

În anul 201X+3:

- creanțele compromise decontate în sumă de 3000 lei – ca majorare a cheltuielilor și diminuare a creanțelor curente.

Venituri din prestarea serviciilor

19. Veniturile din prestarea serviciilor se recunosc în cazul îndeplinirii simultane a următoarelor condiții:

1) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

2) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie obținute de către entitate;

3) stadiul de execuție a tranzacției la data raportării poate fi evaluat în mod credibil; și

4) costurile apărute pe parcursul tranzacției și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

20. Evaluarea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează, de regulă, în mărimea valorii acestora, stabilită de părțile contractante și confirmată documentar. Evaluarea acestor venituri este credibilă doar în cazul în care entitatea a convenit cu celelalte părți participante la tranzacție următoarele condiții:

1) drepturile fiecărei părți care au putere juridică și se referă la prestarea și primirea serviciilor;

2) compensația presupusă;

3) metodele și condițiile de plată.

21. Recunoașterea 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 depășește o perioadă de gestiune. La utilizarea acestei metode veniturile din prestarea serviciilor se recunosc și se contabilizează după încheierea tranzacției.

Exemplul 10. *O entitate prestează servicii de instalare a utilajului electric, recepționate de clienți după finalizarea integrală a acestora. În anul 201X entitatea a prestat și a predat clienților servicii în valoare de 147000 lei.*

În baza datelor din exemplu, în anul 201X entitatea va recunoaște venitul după instalarea efectivă a utilajului și recepționarea acestuia de către clienți în sumă de 147000 lei și îl va înregistra ca majorare simultană a creanțelor și veniturilor curente.

23. Metoda procentului de finalizare este aplicabilă în cazurile în care serviciile, potrivit unuia și aceluiași contract, sînt prestate pe parcursul mai multor perioade de gestiune. Prin această metodă, veniturile se recunosc pe stadii distincte ale tranzacției, în funcție de procentul de finalizare a acesteia, adică în perioadele de gestiune în care are loc prestarea efectivă a serviciilor. Recunoașterea veniturilor în baza metodei procentului de finalizare se admite la respectarea simultană a următoarelor condiții:

1) momentul încheierii tranzacției sau a unui stadiu distinct al acesteia poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine la data raportării;

2) cheltuielile suportate în procesul tranzacției și 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 consultanță și evaluare a imobilizărilor în valoare totală de 840000 lei pe un termen de trei ani. În anul 201X au fost prestate servicii de consultanță în valoare totală de 126000 lei.

Conform datelor din exemplu, venitul entității pe anul 201X constituie 126000 lei și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și 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 și 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 entității pe anul 201X constituie 58320 lei ($324000 \text{ lei} \times 18\%$) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și 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 vândute 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 entității pe anul 201X se calculează ca produsul ponderii cheltuielilor efectiv suportate în mărime de 23,17% [$(38000 \text{ lei} : 164000 \text{ lei}) \times 100\%$] și suma totală a venitului prevăzut de contract, constituie 44506 lei ($23,18\% \times 192000 \text{ lei}$) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente.

25. Dacă serviciile sînt prestate printr-un număr nedeterminat de operațiuni 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 entității.

Exemplul 14. În mai 201X entitatea a încheiat un contract privind deservirea și reparația 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 entității veniturile se repartizează după metoda liniară.

În baza datelor din exemplu, mărimea veniturilor entității pe luna mai 201X constituie 10025 lei ($240600 \text{ lei} : 24 \text{ luni}$) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente.

26. Dacă rezultatul unei tranzacții 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 avocați a încheiat cu entitatea "A" un contract privind apărarea intereselor acesteia în procesul de judecată. Conform condițiilor contractuale, în cazul în care procesul va fi câștigat, valoarea serviciilor va constitui 48300 lei, iar în caz contrar, entitatea va recupera biroului de avocați 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 avocați recunoaște veniturile în luna mai 201X+1 în mărimea cheltuielilor suportate efectiv de 35200 lei și le înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

27. În cazul în care rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod credibil și recuperarea costurilor suportate nu este probabilă, veniturile nu sînt recunoscute, iar costurile aferente tranzacției se înregistrează ca cheltuieli curente.

27¹. Veniturile din prestarea serviciilor se ajustează prin stornarea valorii serviciilor cu valoarea serviciilor neacceptate și/sau suma reducerii prețurilor acestora în cazul în care prestarea și neacceptarea/reducerea prețurilor serviciilor au avut loc în aceeași perioadă de gestiune. În cazul în care prestarea și neacceptarea/reducerea prețurilor 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.

Venituri din utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende

28. Veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității se recunosc la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- 1) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie obținute de către entitate; și
- 2) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil.

29. Veniturile sub formă de dobânzi se recunosc în baza condițiilor contractuale pe măsura survenirii termenelor de plată a dobânzilor stabilite în contractul încheiat între entitate și utilizatorul activului. În componența veniturilor din dobânzi se evidențiază veniturile aferente dobânzilor obținute de la părțile afiliate.

Exemplul 16. În octombrie 201X entitatea a acordat un împrumut în sumă de 165000 lei pe un termen de 3 ani. Dobânda anuală constituie 15% și conform condițiilor contractuale se achită la finele fiecărui trimestru.

Conform datelor din exemplu, venitul sub formă de dobânzi a entității se recunoaște în decembrie 201X în sumă de 6188 lei $[(165000 \text{ lei} \times 15\%) : 4 \text{ trimestre}]$ și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

[Pct.29 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.30 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

31. Dobânzile aferente obligațiunilor și altor titluri de creanțe, procurate la un preț care include dobânzile calculate, se recunosc ca venituri doar în suma referitoare la perioada postachiziție. Suma dobânzilor aferentă perioadei pre-achiziție a obligațiunilor nu se consideră venituri, ci se raportează la diminuarea costului de intrare a obligațiunilor.

Exemplul 17. La 1 aprilie 201X entitatea a procurat 2500 de obligațiuni cu termenul de stingere de 3 ani la prețul unitar de 17 lei, care cuprinde cota dobânzilor calculate pe trei luni (ianuarie, februarie, martie). Valoarea nominală a unei obligațiuni constituie 15 lei, rata anuală a dobânzii – 12%.

În baza datelor din exemplu, suma totală a dobânzilor calculate pe anul 201X constituie 4500 lei $(2500 \text{ unit.} \times 15 \text{ lei} \times 12\%)$, din care se recunoaște ca venituri suma de 3375 lei $[(2500 \text{ unit.} \times 15 \text{ lei} \times 12\% \times 9 \text{ luni}) : 12 \text{ luni}]$, iar suma rămasă de 1125 lei $(4500 \text{ lei} - 3375 \text{ lei})$ se raportează la diminuarea valorii contabile a obligațiunilor cumpărate.

Conform datelor din exemplu și a calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul de intrare a obligațiunilor procurate în mărime de 42500 lei $(2500 \text{ unit.} \times 17 \text{ lei})$ – ca majorare concomitentă a investițiilor pe termen lung și a datorii curente;
- suma totală a dobânzilor calculate pe anul 201X în mărime de 4500 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor anticipate;
- dobânzile aferente perioadei postachiziție a obligațiunilor în sumă de 3375 lei – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente;
- dobânzile aferente perioadei pre-achiziție a obligațiunilor în sumă de 1125 lei – ca diminuare concomitentă a veniturilor anticipate și a valorii contabile a investițiilor pe termen lung.

[Pct.31 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

31¹. Veniturile aferente ajustărilor de valoare favorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente apar în cazul:

1) decontării diferenței favorabile dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) și valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată;

2) decontării diferenței dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor și altor titluri de creanțe cu scont (procurate la un preț mai mic decât valoarea nominală);

3) reluării și decontării pierderilor din deprecierea valorilor mobiliare.

Aceste venituri se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare, diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

[Pct.31¹ modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

[Pct.31¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

32. Redevențele se recunosc ca venituri în baza contabilității de angajamente, în conformitate cu condițiile acordului încheiat între proprietarul și beneficiarul de imobilizări necorporale. Astfel, în cazul transferului drepturilor de utilizare a imobilizărilor necorporale pe o perioadă prestabilită, recunoașterea venitului sub formă de redevențe se efectuează conform metodei liniare sau în altă bază stabilită în politicile contabile.

Exemplul 18. În ianuarie 201X entitatea "A" a transmis entității "B" dreptul de utilizare a unui brevet de invenție pe o perioadă de 5 ani. Suma totală a plăților, potrivit contractului încheiat, constituie 35000 lei și se va achita la finele fiecărui an în părți egale.

Conform datelor din exemplu, venitul anual din redevențe a entității "A", inclusiv pentru anul 201X, constituie 7000 lei (35000 lei : 5 ani) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

33. Transferul drepturilor de utilizare a imobilizărilor necorporale pentru o plată fixă și pe un termen nelimitat se consideră ca vânzare a imobilizărilor necorporale, iar redevențele se recunosc ca venituri în momentul transferării acestor drepturi.

Exemplul 19. Utilizând datele din exemplul 18, să admitem că dreptul de utilizare a brevetului de invenție a fost transmis unei entități pe un termen nelimitat de timp.

În baza datelor din exemplu, veniturile sub formă de redevențe se recunosc în sumă de 35000 lei, în ianuarie 201X, adică în momentul transmiterii dreptului de utilizare a brevetului beneficiarului și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

34. În cazul în care obținerea redevențelor depinde de evenimentele viitoare, veniturile se recunosc numai atunci când există probabilitatea primirii plății, de regulă, după producerea evenimentului (de exemplu, la transmiterea drepturilor de utilizare a unui brevet de invenție, cu condiția primirii plății în funcție de vânzarea efectivă a produselor fabricate, redevențele se recunosc ca venituri pe măsura comercializării produselor).

35. Dividendele se recunosc ca venituri în perioada de gestiune în care acestea au fost anunțate, adică atunci când a fost stabilit dreptul proprietarilor de a le încasa și se contabilizează ca majorare a creanțelor și veniturilor curente.

În componența veniturilor din dividende se evidențiază veniturile din interese de participare care cuprind veniturile sub formă de dividende obținute de la entitățile în care entitatea deține un interes de participare.

[Pct.35 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prezentarea informațiilor

36. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare cel puțin următoarele informații:

1) suma fiecărei categorii semnificative de venituri recunoscute în perioada de gestiune, inclusiv veniturile provenite din vânzarea produselor și mărfurilor, prestarea serviciilor, redevențe, dividende;

2) suma veniturilor rezultate din tranzacțiile pe bază de barter incluse în fiecare categorie semnificativă de venit.

[Pct.36 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

37. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

38. Presentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “CHELTUIELI”

Introducere

1. Presentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenței și modului de contabilizare a cheltuielilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Presentul standard reglementează componența și modul general de contabilizare a cheltuielilor entității.

4. Presentul standard nu stabilește regulile specifice de contabilizare a cheltuielilor aferente:

- 1) costului stocurilor vândute, trecut la cheltuieli ([SNC “Stocuri”](#));
- 2) contractelor de construcții ([SNC “Contracte de construcții”](#));
- 3) amortizării, exploatării și ieșirii activelor imobilizate ([SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#));
- 4) contractelor de leasing ([SNC “Contracte de leasing”](#));
- 5) cheltuielilor compensate pe seama subvențiilor ([SNC “Capital propriu și datorii”](#));
- 6) diferențelor de curs valutar și de sumă ([SNC “Diferențe de curs valutar și de sumă”](#));
- 7) costurilor îndatorării ([SNC “Costurile îndatorării”](#));
- 8) creanțelor și investițiilor financiare ([SNC “Creanțe și investiții financiare”](#));
- 9) pierderilor din deprecierea activelor ([SNC “Deprecierea activelor”](#));
- 10) constituirii provizioanelor ([SNC “Capital propriu și datorii”](#));
- 11) activelor biologice și produselor agricole, precum și modificării costului efectiv diminuat cu costurile generate de vânzarea activelor biologice ([SNC “Particularitățile contabilității în agricultură”](#)).

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

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activitate operațională – totalitatea operațiunilor economice aferente activității principale ale entității, precum și activitățile conexe acesteia.

Alte activități – ansamblul faptelor economice care nu se atribuie la activitatea operațională a entității.

Cheltuieli – diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri, reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu (rezultatului financiar), altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor.

Cheltuieli ale activității operaționale – cheltuieli determinate de procesul desfășurării activității operaționale a entității.

Cheltuieli ale altor activități – cheltuieli condiționate de desfășurarea altor activități (de exemplu, de ieșirea și deprecierea activelor imobilizate, de tranzacțiile financiare, de evenimentele excepționale).

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 Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Recunoașterea și evaluarea cheltuielilor

6. Cheltuielile se recunosc dacă se respectă următoarele criterii:

- 1) există o certitudine întemeiată privind diminuarea beneficiilor economice ale entității;
- 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 creștere a altor active (de exemplu, valoarea contabilă a stocurilor depistate lipsă la inventariere se înregistrează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor);

2) majorarea datoriilor fără o creștere concomitentă a activelor (de exemplu, salariile calculate personalului administrativ se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente);

3) calcularea amortizării și înregistrarea pierderilor din deprecierea activelor imobilizate contabilizate conform [SNC "Imobilizări necorporale și corporale"](#), [SNC "Deprecierea activelor"](#).

8. Cheltuielile suportate în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare și depășesc pragul de semnificație 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 și 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 poliței de asigurare în sumă de 15600 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor anticipate și datoriilor curente;

în noiembrie – decembrie 201X:

- decontarea cheltuielilor anticipate aferente anului 201X în sumă de 2600 lei $[(15600 \text{ lei} : 12 \text{ luni}) \times 2 \text{ luni}]$ – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a cheltuielilor anticipate.

9. Cheltuielile se recunosc în baza următoarelor principii:

- 1) contabilitatea de angajamente;
- 2) prudența.

10. Conform principiului contabilității de angajamente, cheltuielile se recunosc în perioada în care au fost suportate, indiferent de momentul plății numerarului sau compensării sub altă formă.

Exemplul 2. În luna decembrie 201X o entitate a beneficiat de servicii de consultanță în valoare de 5430 lei, care au fost achitate în luna ianuarie 201X+1.

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X, entitatea recunoaște costul serviciilor de consultanță în sumă de 5430 lei ca cheltuieli și le înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Exemplul 3. În luna noiembrie 201X o entitate a achitat ratele de leasing, în baza unui contract de leasing operațional, aferente automobilului cu destinație 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 creanțelor și diminuare a numerarului;

în lunile decembrie 201X – februarie 201X+1:

- recunoașterea ratelor de leasing drept cheltuieli în sumă de 24000 lei $(8000 \text{ lei} \times 3 \text{ luni})$ – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente;

- trecerea în cont a avansului acordat în sumă de 24000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

11. Conform principiului prudenței, 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 entității, efectuată în luna decembrie 201X, au fost depistate lipsuri de mărfuri cu valoarea contabilă de 12500 lei și creanțe compromise în sumă de 46500 lei, care au fost decontate în baza deciziei conducerii entității. Conform politicilor contabile, creanțele compromise se decontează la cheltuielile curente fără constituirea prealabilă a corecțiilor (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 și diminuare a stocurilor;

- creanțele compromise decontate în sumă de 46500 lei – ca majorare a cheltuielilor și diminuare a creanțelor curente.

Exemplul 5. În luna mai 201X, în secția de producție a entității au avut loc staționări neprevăzute de procesul tehnologic. Suma cheltuielilor cu personalul activității de bază pentru perioada staționării a constituit 16200 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna mai 201X, entitatea recunoaște pierderile din staționări drept cheltuieli (pentru a nu subevalua cheltuielile și, în același timp, pentru a nu supraevalua costul produselor fabricate) și le înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriiilor curente în sumă de 16200 lei.

12. Entitatea recunoaște cheltuielile concomitent cu veniturile care provin din aceleași operațiuni economice (de exemplu, costul bunurilor vândute se recunoaște ca cheltuieli concomitent cu veniturile obținute din comercializarea acestora).

Exemplul 6. În luna octombrie 201X o entitate a vândut cu achitare ulterioară 80 unități de produse al căror preț unitar de vânzare constituie 300 lei, iar costul efectiv – 210 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna octombrie 201X, entitatea contabilizează:

- valoarea de vânzare a produselor vândute în sumă de 24000 lei (80 unități × 300 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- costul efectiv al produselor vândute în sumă de 16800 lei (80 unități × 210 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor.

13. Recunoașterea cheltuielilor are loc și în cazul în care acestea nu sînt corelate cu veniturile curente.

Exemplul 7. În luna decembrie 201X o entitate a staționat și 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 obținut venituri nu justifică amînarea recunoașterii cheltuielilor suportate în anul 201X pe perioadele de gestiune ulterioare (în care vor fi obținute 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, datoriiilor curente în sumă de 25420 lei și diminuarea numerarului în sumă de 500 lei.

14. Cheltuielile se evaluează la:

1) valoarea contabilă a activelor ieșite;

2) costul efectiv al serviciilor prestate/lucrărilor executate;

3) suma retribuțiilor calculate efectiv personalului, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente;

4) suma amortizării calculate și deprecierea activelor imobilizate;

5) suma provizioanelor constituite;

6) costul serviciilor primite etc.

15. Nu se recunosc ca cheltuieli:

[Subpct.1) pct.15 abrogat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

2) cotele retrase din capitalul social și alte plăți efectuate pe seama capitalului propriu;

[Subpct.3) pct.15 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 și servicii;

5) sumele rambursate ale creditelor și împrumuturilor primite, inclusiv în formă nemonetară, precum și alte diminuări de datorii care nu micșorează capitalul propriu (de exemplu, achitarea datoriilor față de salariați, buget, furnizori și alți creditori);

6) alte elemente contabile care nu corespund criteriilor de recunoaștere a cheltuielilor.

Contabilitatea cheltuielilor

16. Contabilitatea cheltuielilor se ține după destinații (funcții) pe următoarele grupe:

1) cheltuieli ale activității operaționale;

2) cheltuieli ale altor activități;

3) cheltuieli privind impozitul pe venit.

17. În scopul prezentării informațiilor, în notele la situațiile financiare, cheltuielile se grupează potrivit naturii lor astfel:

1) cheltuieli materiale;

2) cheltuieli cu personalul;

3) cheltuieli privind amortizarea și deprecierea;

4) alte cheltuieli.

Componența cheltuielilor grupate după natură este prezentată în anexa 1.

Cheltuieli ale activității operaționale

18. Cheltuielile activității operaționale sînt generate de fabricarea și comercializarea produselor, prestarea serviciilor, executarea lucrărilor, achiziționarea și comercializarea mărfurilor, executarea contractelor de construcție, transmiterea în folosință temporară a activelor proprii în baza contractelor de leasing etc.

19. Cheltuielile activității operaționale includ:

1) costul vânzărilor;

2) cheltuielile de distribuire;

3) cheltuielile administrative;

4) alte cheltuieli din activitatea operațională.

20. Costul vânzărilor cuprinde:

1) valoarea contabilă (costul efectiv) a (al) mărfurilor și produselor vîndute și/sau transmise în schimbul altor active, care se determină în funcție 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) terților în cadrul activității operaționale;

3) alte cheltuieli corelate cu veniturile din vânzări (de exemplu, costurile activității operaționale a entităților de microfinanțare, de investiții).

[Pct.20 completat prin [Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019](#), în vigoare 01.01.2020]

21. Costul vânzărilor se înregistrează pe măsura vânzării mărfurilor, produselor sau prestării serviciilor și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor, costurilor activităților de bază sau auxiliare și/sau a cheltuielilor anticipate.

Exemplul 8. În luna octombrie 201X o entitate a prestat servicii de consultanță 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 creanțelor și veniturilor curente;

- costul efectiv al serviciilor prestate în sumă de 98000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților de bază.

22. Costul vânzării se ajustează cu valoarea contabilă a mărfurilor și/sau produselor returnate de la cumpărători în perioada de gestiune în care acestea au fost vândute. Ajustarea costului vânzării se înregistrează ca stornare prin diminuarea cheltuielilor curente și majorarea stocurilor.

Exemplul 9. În luna noiembrie 201X o entitate a vândut 1000 m² de teracotă, prețul de vânzare al căreia constituie 150 lei/m², iar costul – 120 lei/m². În luna decembrie 201X cumpărătorul a returnat 80 m² de teracotă care nu corespunde clauzelor contractuale.

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- valoarea de vânzare a teracotei în sumă de 150000 lei (1000 m² × 150 lei/m²) – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- valoarea contabilă a teracotei vândute în sumă de 120000 lei (1000 m² × 120 lei/m²) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

în decembrie 201X:

- stornarea valorii de vânzare a teracotei returnate în sumă de 12000 lei (80 m² × 150 lei/m²) – ca diminuare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- stornarea valorii contabile a teracotei returnate în sumă de 9600 lei (80 m² × 120 lei/m²) – ca diminuare a cheltuielilor curente și majorare a stocurilor.

23. În cazul în care vânzarea și returnarea bunurilor au loc în perioade de gestiune diferite, costul vânzării nu se ajustează, iar pierderile din returnarea mărfurilor și/sau produselor se înregistrează ca cheltuieli curente sau se compensează pe seama provizionului constituit anterior.

Exemplul 10. Utilizând 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 vânzare a teracotei în sumă de 150000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- valoarea contabilă a teracotei vândute în sumă de 120000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

în ianuarie 201X+1:

- valoarea contabilă a teracotei returnate în sumă de 9600 lei (80 m² × 120 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a creanțelor curente;

- pierderile din returnarea teracotei:

varianta I: ca majorare a cheltuielilor și diminuare a creanțelor curente (dacă creanțele nu au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) sau ca majorare a datoriilor curente (dacă creanțele 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 și creanțelor curente (dacă creanțele nu au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) sau ca majorare a datoriilor curente (dacă creanțele au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) în sumă de 2400 lei (12000 lei – 9600 lei).

24. Cheltuielile de distribuție reprezintă cheltuieli aferente promovării și comercializării produselor/mărfurilor și 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 reparația mărfurilor în perioada de garanție). În funcție de pragul de semnificație, 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.

Componența 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 și corporale, diminuarea stocurilor, creanțelor și altor active, decontarea costurilor activităților de bază și/sau auxiliare, decontarea pierderilor din returnarea și reducerea prețurilor la produsele/mărfurile vândute în perioadele de gestiune precedente etc. În cazul când reducerile de preț 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;
- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență 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 față 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 vândut cumpărătorului 3 seturi de mobilă la prețul unitar de 40000 lei. Venitul din vânzări constituie 120000 lei (3 seturi × 40000 lei), iar costul mobilei vândute – 90000 lei. În contractul încheiat între entitatea-vânzător și entitatea-cumpărător sînt prevăzute reduceri de preț 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 vânzare a mobilei în sumă de 120000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- costul mobilei vândute în sumă de 90000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

în ianuarie 201X+1:

- încasarea creanței în sumă de 108000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- reducerea de preț acordată pentru mobila vîndută în sumă de 12000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor comerciale.

26. Cheltuielile administrative reprezintă cheltuielile aferente organizării, deservirii și gestionării entității în ansamblu.

Componența 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 activităților de bază și/sau auxiliare.

Exemplul 13. În luna noiembrie 201X o entitate a suportat următoarele cheltuieli administrative:

- valoarea pieselor de schimb consumate pentru reparația autoturismului cu destinație administrativă – 1800 lei;
- salariile personalului administrativ – 35200 lei;
- contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență

medicală – 9328 lei;

- taxa pentru amenajarea teritoriului – 600 lei;
- amortizarea imobilizărilor corporale cu destinație 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 față de personal în sumă de 35200 lei;
- majorarea datoriilor privind asigurările obligatorii în sumă de 9328 lei;
- majorarea datoriilor față 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 activității operaționale includ cheltuielile legate de desfășurarea activității operaționale a entității, dar care nu pot fi atribuite la costul vânzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative.

Componența altor cheltuieli ale activității operaționale este prezentată în anexa 4.

29. Alte cheltuieli ale activității operaționale recunoscute se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor, amortizării activelor imobilizate, diminuarea creanțelor, stocurilor și altor active circulante, diminuarea costurilor activităților de bază și/sau auxiliare etc.

Exemplul 14. În luna martie 201X o entitate a suportat alte cheltuieli ale activității operaționale, cum ar fi:

- penalități calculate pentru încălcarea clauzelor contractuale – 3200 lei;
- dobânzi necapitalizate aferente creditelor bancare – 4800 lei;
- lipsuri de mărfuri depistate la inventariere – 550 lei;
- costuri indirecte de producție nerepartizate – 8250 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna martie 201X, entitatea contabilizează majorarea altor cheltuieli ale activității operaționale 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 producție în sumă de 8250 lei.

30. Cheltuielile activității operaționale (de distribuire, administrative, alte cheltuieli ale activității operaționale) 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) creanțelor curente, stocurilor sau diminuarea (stornarea) datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale. Dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime diminuată, ajustarea lor se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu diminuarea stocurilor și creanțelor sau majorarea datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale.

Cheltuieli ale altor activități

31. Cheltuielile altor activități includ:

1) cheltuielile cu activele imobilizate, care reprezintă cheltuielile aferente ieșirii, cu excepția lipsurilor și deteriorărilor constatate la inventariere;

2) cheltuielile financiare, care includ cheltuielile (pierderile) rezultate din operațiunile financiare ale entității;

3) cheltuielile excepționale, condiționate de evenimente atipice, care nu se manifestă permanent sau cu regularitate (calamități naturale, perturbări politice, modificări ale legislației etc.).

Componența cheltuielilor altor activități este prezentată în anexa 5.

31¹. În componența cheltuielilor financiare se evidențiază separat cheltuielile aferente ajustărilor de

valoare nefavorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente care apar în cazul:

1) decontării diferenței nefavorabile dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) și valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată;

2) decontării diferenței dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor și altor titluri de creanțe cu primă (procurate la un preț mai mare decât valoarea nominală);

3) recunoașterii pierderilor din deprecierea valorilor mobiliare.

Aceste cheltuieli se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare, majorare a pierderilor din depreciere.

[Pct.31¹ modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

[Pct.31¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

32. Cheltuielile altor activități se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor curente, amortizării immobilizărilor necorporale și corporale, diminuarea stocurilor, creanțelor, costurilor activităților de bază și/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;
- diferențe nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor față de furnizorii străini – 2554 lei;
- valoarea materialelor deteriorate în urma inundațiilor – 16000 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna octombrie 201X, entitatea contabilizează cheltuielile altor activități în sumă totală de 19954 lei concomitent cu:

- diminuarea immobilizărilor corporale în sumă de 1400 lei;
- majorarea datoriilor curente în sumă de 2554 lei;
- diminuarea stocurilor în sumă de 16000 lei.

33. Cheltuielile altor activități 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 și amortizării immobilizărilor necorporale și corporale concomitent cu majorarea (stornarea) creanțelor curente, stocurilor. Dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime diminuată, ajustarea lor se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, datoriilor curente și amortizării immobilizărilor necorporale și corporale concomitent cu diminuarea stocurilor și creanțelor 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 legislația fiscală. Cheltuielile privind impozitul pe venit se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Exemplul 16. În anul 201X, o entitate a obținut 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 și datoriilor curente.

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

Prezentarea informațiilor

37. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații:

- 1) suma cheltuielilor activității de bază grupate după natură (elemente);
 - 2) natura și suma fiecărei categorii semnificative de cheltuieli, recunoscute în perioada de gestiune.
- [Pct.37 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

38. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Informațiile aferente perioadei de gestiune precedente se transpun în formularele situațiilor financiare prevăzute de [SNC "Prezentarea situațiilor financiare"](#) în conformitate cu Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate.

39. La data intrării în vigoare a prezentului standard și/sau în cazul trecerii de la metoda impozitului amânat la metoda impozitului curent, activele și datoriile amânate privind impozitul pe venit se trec la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți.

[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

Componența cheltuielilor grupate după natură (elemente)

Nr. crt.	Grupa de cheltuieli	Tipul cheltuielilor
1.	Cheltuieli materiale	Valoarea contabilă a materiilor prime și materialelor, semifabricatelor procurate și/sau din producție proprie; Costul efectiv al produselor vândute, resurselor energetice (combustibil, energie termică și electrică, apă, gaze naturale etc.)*, materialelor de construcție, pieselor de schimb, ambalajelor și ale altor materiale utilizate de entitate și vândute pe parcursul perioadei de gestiune; Costul și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în cadrul entității; Suma cheltuielilor materiale se diminuează cu valoarea deșeurilor recuperabile obținute din prelucrarea materiilor prime, materialelor de bază, semifabricatelor, combustibilului sau a altor materiale.
2.	Cheltuieli cu personalul	Sumele retribuțiilor pentru munca efectiv prestată, calculate conform formei de retribuire în acord și/sau în regie (pe unitate de timp), premiilor și sporurilor la salarii, ajutoarelor materiale, compensațiilor și adaosurilor la salarii (în funcție de regimul și condițiile de muncă), indemnizațiilor pentru concediile de odihnă anuale și suplimentare plătite, altor plăți calculate tuturor categoriilor de personal care activează în cadrul entității, sumele contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate din sumele retribuțiilor aferente tuturor categoriilor de personal al entității; Suma cheltuielilor aferente constituirii provizionului pentru plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă anuale etc.
3.	Cheltuieli privind amortizarea și deprecierea	Sumele amortizării calculate pentru toate tipurile de imobilizări utilizate de entitate; Suma deprecierii activelor imobilizate și circulante ale entității;
4.	Alte cheltuieli	Cheltuieli aferente lucrărilor de întreținere și reparație executate de către alte entități; plățile de leasing datorate de entitate pentru imobilizările primite în folosință temporară în baza contractelor de leasing; primele de asigurare a bunurilor, calculate în baza contractelor încheiate cu companiile de asigurări; cheltuielile cu comisioanele și onorariile experților pentru consultanță și asistență tehnică, juridică și

	<p>economică; cheltuieli privind acțiunile publicitare realizate de către organizațiile specializate; costul serviciilor de transportare a bunurilor și personalului la/de la locul de muncă prestate de către entitățile de transport; costul serviciilor poștale, de telefonie și a altor mijloace de comunicare; costul serviciilor bancare și a altor servicii prestate entității de către terți legate de activitatea de bază.</p>
--	---

* Dacă suma cheltuielilor legate de resursele energetice este semnificativă (depășește pragul de semnificație stabilit în politicile contabile), astfel de cheltuieli pot fi reflectate ca un element separat.

[Anexa nr.1 modificată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Anexa 2

Componența cheltuielilor de distribuire*

Cheltuieli cu personalul implicat în procesul de ambalare, marcare, etichetare, certificare, păstrare și comercializare a produselor/mărfurilor și prestare a serviciilor, precum și cu personalul serviciului vânzări și marketing.

2. Costul materialelor utilizate în procesul de comercializare a produselor/mărfurilor (ambalare, etichetare, păstrare, deservire etc.).

3. Cheltuieli de depozitare și pregătire a produselor/mărfurilor pentru comercializare.

4. Cheltuieli de transportare și expediere a produselor/mărfurilor de la depozitul entității până la locul de predare cumpărătorului sau până la stația de expediere (aeroport, debarcader) cu condiția că aceste cheltuieli le suportă vânzătorul.

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 expoziții și târguri: valoarea mostrelor transmise cumpărătorilor/mandatarilor și care nu vor fi returnate, valoarea produselor/mărfurilor alimentare utilizate pentru degustare, cheltuieli ale altor activități similare.

9. Cheltuieli aferente serviciilor de reparație și deservire prevăzute în perioada de garanție pentru produsele/mărfurile comercializate.

10. Provizioane constituite pentru compensarea costului serviciilor de reparație și deservire prevăzute în perioada de garanție pentru produsele/mărfurile vândute, precum și pentru compensarea pierderilor din returnarea produselor/mărfurilor vândute.

11. Plăți pentru leasingul operațional, locațiunea și arenda operațională a imobilizărilor corporale utilizate în scopuri comerciale.

12. Cheltuieli aferente returnării produselor/mărfurilor vândute, precum și reducerile de preț acordate.

13. Taxe și impozite nerecuperabile aferente comercializării produselor/mărfurilor.

14. Amortizarea, întreținerea și reparația imobilizărilor necorporale și corporale, obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în procesul de comercializare a produselor/mărfurilor.

15. Cheltuieli privind creanțele comerciale compromise inclusiv provizioane constituite.

16. Alte cheltuieli de distribuire.

* Nomenclatorul cheltuielilor de distribuire se stabilește de către entitate, în funcție de particularitățile activității acesteia și se include în politicile contabile ale entității.

Anexa 3

Componența cheltuielilor administrative*

1. Cheltuieli cu personalul administrativ.
2. Diferențe de salarii plătite angajaților transferați de la alte entități cu păstrarea, în decursul unei anumite perioade, a cuantumurilor salariilor de funcție de la locul de muncă precedent, precum și în cazul interimatului provizoriu, dacă achitarea unor astfel de diferențe este prevăzută de legislația în vigoare.
3. Recompense unice pentru vechime în muncă și adaosuri pentru vechime în muncă pe specialitate la entitatea respectivă, plătite personalului administrativ în conformitate cu legislația în vigoare.
4. Plata indemnizațiilor de concediu personalului administrativ, inclusiv compensările pentru concediile anuale nefolosite.
5. Plăți suplimentare, ajutoare materiale, indemnizații, sporuri și compensații acordate salariaților entității (cu excepția celor legate de procesele de producție și prestare a serviciilor).
6. Plăți legate de concedierea personalului entității prevăzute de legislație în cazul lichidării și reorganizării entității, reducerii numărului sau statelor de personal.
7. Amortizarea, întreținerea și reparația (cu excepția costurilor capitalizate aferente reparației) imobilizărilor necorporale și corporale, obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu destinație administrativă.
8. Plăți pentru leasingul operațional al imobilizărilor corporale utilizate în scopuri administrative.
9. Cheltuieli de conservare și de întreținere a imobilizărilor corporale conservate în conformitate cu actele normative în vigoare.
10. Cheltuieli privind rechizitele de birou, formularele documentelor primare și rapoartelor.
11. Cheltuieli pentru paza obiectelor administrative și asigurarea securității antiincendiară a acestora.
12. Cheltuieli privind delegarea personalului administrativ.
13. Cheltuieli de protocol (reprezentanță).
14. Cheltuieli pentru activitățile de protecție civilă, inclusiv uzura inventarului și amortizarea imobilizărilor corporale utilizate în aceste scopuri.
15. Compensații personalului administrativ al entității pentru utilizarea în scopuri de serviciu a autoturismelor personale.
16. Defalcări pentru întreținerea curentă a aparatului de conducere al organizațiilor ierarhic superioare, asociațiilor, concernelor, altor structuri și organe de conducere.
17. Cheltuieli suportate în scopuri filantropice și de sponsorizare.
18. Cheltuieli ce țin de asigurarea personalului administrativ și a bunurilor cu destinație administrativă.
19. Cheltuieli aferente angajării forței de muncă.
20. Costul serviciilor prestate entității de către:
 - 1) bănci, burse de mărfuri, organizații de intermediere și de altă natură;
 - 2) entități de consulting și asistență juridică, societăți de audit, birouri de traduceri;
 - 3) mass-media (în vederea publicării situațiilor financiare);
 - 4) oficii poștale, entități de telecomunicații, internet-provideri etc.
21. Cheltuieli ce țin de pregătirea și perfecționarea profesională a personalului administrativ.
22. Cheltuieli pentru cercetări științifice și dezvoltare care nu se capitalizează.
23. Impozite și taxe cu destinație generală, calculate conform legislației în vigoare, cu excepția impozitului pe venit.
24. Cheltuieli pentru procurarea literaturii de specialitate, materialelor normative și instructive, precum și abonarea la ediții speciale (ziare, reviste etc.), cu excepția celor recunoscute ca imobilizări corporale.
25. Cheltuieli pentru acțiunile de ocrotire a sănătății, organizarea timpului liber și a odihnei

salariaților entității.

26. Cheltuieli aferente desfășurării adunărilor generale a acționarilor și perfectării documentelor necesare.

27. Indemnizații curente calculate membrilor consiliului și comisiei de cenzori ale entității, cu excepția celor achitate din profitul net.

28. Cheltuieli privind protecția muncii personalului administrativ.

29. Cheltuieli de judecată și taxele de stat aferente.

30. Alte cheltuieli administrative.

* Nomenclatorul cheltuielilor administrative se stabilește de către entitate, în funcție de particularitățile activității acesteia și se include în politicile contabile ale entității.

[Anexa nr.3 modificată prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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

Componența altor cheltuieli ale activității operaționale*

1. Valoarea contabilă a activelor circulante vândute și transmise în schimbul altor active cu excepția costului produselor/mărfurilor vândute.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

2. Costurile îndatorării, inclusiv:

[Subpct.1) pct.2 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

2) comisioanele legate de contractarea creditelor bancare și împrumuturilor;

3) cheltuielile cu amortizarea primelor aferente obligațiunilor emise;

4) cheltuielile altor activități legate de atragerea surselor împrumutate.

3. Valoarea contabilă a lipsurilor și pierderile din deteriorarea activelor constatate la inventarierea și recepția acestora, cu excepția deteriorărilor recunoscute de vânzător.

4. Costul produselor constatate ca rebut definitiv și cheltuielile legate de remedierea produselor rebutate parțial.

5. Pierderi cauzate de întreruperile în activitățile de bază.

6. Costuri indirecte de producție neincluse în costul produselor fabricate sau serviciilor prestate în conformitate cu [SNC "Stocuri"](#).

7. Amenzi, penalități, despăgubiri pentru nerespectarea prevederilor legislației și clauzelor contractuale.

8. Cheltuieli aferente constituirii provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli, inclusiv pentru creanțe compromise.

9. Creanțe compromise decontate cu excepția creanțelor comerciale în cazul în care nu sînt constituite provizioane.

9¹. Diferențele nefavorabile dintre cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei și cursul de cumpărare/vînzare a valutei străine.

[Pct.9¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

9². Taxa pe valoarea adăugată și accizele nerecuperabile.

[Pct.9² introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

10. Alte cheltuieli operaționale.

* Nomenclatorul altor cheltuieli ale activității operaționale se stabilește de către entitate, în funcție de particularitățile activității acesteia și se include în politicile contabile ale entității.

[Anexa nr.4 modificată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Anexa 5

Componența cheltuielilor altor activități

1. Cheltuieli cu active imobilizate:

1) valoarea contabilă a activelor imobilizate ieșite (vândute, transmise în schimbul altor active), cu excepția lipsurilor constatate la inventariere, și transmise terților ca depunere în capitalul social, predate în leasing financiar;

2) partea neamortizată a valorii amortizabile a imobilizărilor necorporale și corporale casate înainte de expirarea duratei de viață utilă;

3) pierderi rezultate din casarea imobilizărilor corporale în cazul când valoarea bunurilor obținute în urma casării este mai mică decât valoarea reziduală a acestora;

4) costuri efective legate de ieșirea activelor imobilizate (valoarea materialelor și OMVSD utilizate, costul serviciilor prestate de către alte entități sau de subdiviziunile auxiliare ale entității, cheltuielile cu personalul implicat etc.);

5) suma provizionului constituit periodic pentru costurile semnificative privind dezafectarea activelor imobilizate;

6) pierderi din deprecierea activelor imobilizate, cu excepția valorilor mobiliare;

6¹) decontarea fondului comercial pozitiv;

7) alte cheltuieli cu active imobilizate.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

2. Cheltuieli financiare:

1) cheltuieli privind redevențele;

2) cheltuieli aferente emisiunii acțiunilor proprii și efectuării operațiunilor cu acestea;

3) valoarea contabilă a activelor imobilizate și circulante transmise cu titlu gratuit;

4) cheltuieli privind dobânzile;

5) cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente;

6) cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare;

7) cheltuieli aferente diferențelor de curs valutar și de sumă;

8) alte cheltuieli financiare.

[Pct.2 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.110 din 13.09.2021, în vigoare 17.09.2021]

[Pct.2 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

3. Cheltuieli excepționale:

1) valoarea contabilă a activelor imobilizate și circulante ieșite (distruse, casate, expropriate etc.) ca rezultat al accidentelor, incendiilor, calamităților naturale și altor evenimente excepționale;

2) valoarea prejudiciilor (defectelor) din deteriorările bunurilor în urma accidentelor, incendiilor, calamităților naturale și altor evenimente excepționale;

3) cheltuieli legate de prevenirea și/sau lichidarea consecințelor evenimentelor excepționale:

a) salariile angajaților,

b) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală,

c) valoarea (costul) materialelor, energiei electrice consumate, serviciilor activităților auxiliare proprii și ale altor entități etc.;

- 4) pierderi din stoparea activităților de bază ale entității în urma evenimentelor excepționale:
- a) salariile angajaților în perioada staționărilor, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală,
 - b) valoarea bunurilor materiale, energiei electrice, apei consumate etc.
- 5) alte cheltuieli extraordinare.

[Anexa nr.5 modificată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “CONTRACTE DE CONSTRUCȚII”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 11 “Contracte de construcție”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de determinare, recunoaștere și contabilizare a veniturilor, costurilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare ale antreprenorilor.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea veniturilor, costurilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție, inclusiv în partea ce ține de:

- 1) prestarea serviciilor legate în mod direct de construirea activelor (de exemplu, serviciile proiectanților și arhitecților);
- 2) demolarea activelor, precum și repararea prejudiciilor aduse mediului în urma demolării activelor.

Definiții

4. Noțiunile utilizate în prezentul standard semnifică:

Contract de construcție – contract încheiat între beneficiar și antreprenor pentru construirea, reparația, modernizarea și reconstruirea unui activ sau a unui grup de active, care ca proiectare, tehnologie și funcționare sau destinație sînt conexe și interdependente.

Costuri contractuale – valoarea resurselor consumate și costurile cu personalul pentru executarea unuia sau mai multor contracte de construcție în scopul obținerii unui venit și care urmează a fi recuperate de beneficiar.

Costuri directe contractuale – costuri ce sînt nemijlocit de executarea lucrărilor în baza contractului de construcție și care pot fi incluse în mod direct în costul acestuia.

Costuri efective contractuale – suma costurilor precontractuale și costurilor efectiv suportate pentru lucrările executate după încheierea contractului pînă la data raportării.

Costuri precontractuale – costuri nemijlocit legate de încheierea unui contract de construcție, suportate înaintea încheierii acestuia.

Costuri totale contractuale estimate – suma costurilor contractuale efectiv suportate și înregistrate la data raportării plus costurile estimate pentru finalizarea contractului, ținînd cont de posibile modificări și reclamații ulterioare.

Costuri estimate pentru finalizarea contractului – suma costurilor privind materialele și cu personalul, costurilor de subcontractare și a altor costuri necesare pentru finalizarea unui contract într-o perioadă determinată.

Costuri indirecte contractuale – costuri aferente mai multor contracte de construcție care nu pot fi incluse în mod direct în costurile acestora.

Costuri de regie ale construcției – costuri aferente gestionării, organizării și deservirii unui sau mai multor contracte în ansamblu pe entitate și pe șantiere separate.

Cheltuieli contractuale – suma costurilor efectiv suportate aferente contractului de construcție în ansamblu sau stadiilor de executare a acestuia corelate cu veniturile contractuale recunoscute.

Modificare – indicație 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 părți sau faze dintr-un contract de construcție.

Venituri contractuale – valoarea venitului inițial, venitului din modificările contractului, din reclamații și sub formă de prime de stimulare obținută în rezultatul executării contractului de construcție.

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

Tipurile contractelor de construcție

5. În funcție de modul de segmentare și combinare, contractul de construcție se poate referi la un singur activ, la mai multe active sau la un activ conex.

6. Cerințele prezentului standard sînt aplicabile atît fiecărui contract de construcție în parte, cît și pentru fiecare activ prevăzut în cadrul unui contract sau pentru un grup de contracte.

7. În cazul în care un contract de construcție prevede construirea unui grup de active, lucrările aferente fiecărui activ vor fi tratate ca un contract de construcție 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 și antreprenor; și

3) pot fi identificate costurile și veniturile aferente fiecărui activ.

8. Contractele de construcție, cu unul sau mai mulți beneficiari, pot fi tratate ca un singur contract dacă acestea:

1) au fost negociate într-un singur pachet;

2) sînt strîns legate între ele și fac parte dintr-un proiect comun, avînd aceeași marjă globală a profitului; și

3) se realizează simultan sau în aceeași perioadă.

Exemplul 1. *O entitate-antreprenor a încheiat trei contracte în vederea construirii unei secții de producție, a unei cazangerii și a unui bloc administrativ.*

Contractele au fost negociate într-un singur pachet, cu marja globală a profitului de 10%. Proiectul de construcție a obiectelor va fi elaborat de aceeași entitate, iar perioada de execuție a contractelor este de 2 ani.

În baza datelor din exemplu, cele trei contracte vor fi tratate ca un singur contract de construcție.

9. La decizia beneficiarului, contractul poate prevedea construirea unui activ conex sau contractul inițial poate fi modificat astfel, încît să includă construirea unui activ conex. Lucrările de construcție aferente unui activ conex se tratează ca un contract separat cu condiția că:

1) activul respectiv se deosebește semnificativ prin proiectare, tehnologie sau funcționare de activul (activele) care cade (cad) sub incidența contractului inițial; sau

2) negocierea prețului activului are loc fără a se ține cont de valoarea inițială a contractului.

Exemplul 2. *Un antreprenor în luna februarie 201X a încheiat un contract pe 2 ani pentru construirea unui bloc locativ cu prețul contractual de 35000000 lei. În luna octombrie a aceluiași an beneficiarul a decis să construiască, lîngă blocul locativ, un garaj, prețul acestuia fiind de 2000000 lei. Din acest motiv părțile au acceptat modificarea contractului inițial.*

În baza datelor din exemplu, construirea garajului se deosebește de cea a blocului locativ și din aceste considerente se tratează ca contract separat.

10. În funcție de modul de stabilire a prețului se disting:

1) contracte de construcție cu preț fix care prevăd un preț fix al contractului în ansamblu sau o plată

fixă pe unitate de obiect sau lucrări acceptate de către beneficiar și antreprenor. În unele cazuri contractul poate prevedea clauze de majorare a prețului stabilit;

2) contracte de construcție “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 construcție mixte care îmbină prevederi ale contractelor cu preț fix și ale contractelor “cost plus”.

Componenta veniturilor contractuale

11. Veniturile contractuale includ:

- 1) venitul inițial;
- 2) venitul din modificările contractului;
- 3) venitul din reclamații; și
- 4) venitul sub formă de prime de stimulare.

12. Venitul inițial reprezintă suma venitului convenit la încheierea contractului de construcție între antreprenor și beneficiar.

13. Venitul din modificările contractului rezultă din rectificarea valorii inițiale a contractului de construcție asupra căreia au convenit părțile contractante. Modificarea valorii contractuale poate avea loc ca urmare a schimbării prevederilor contractuale cu privire la proiect, efectuarea unor construcții suplimentare sau dezicerea de unele lucrări sau obiecte, precum și altor specificații 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 și antreprenorul au acceptat tipul și mărimea modificării; și
- 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 și recuperabilă de către beneficiar constituie 800000 lei.

În baza datelor din exemplu, suma totală a venitului contractual va fi majorată și 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 reclamații reprezintă o sumă cerută (revendicată) de către antreprenor de la beneficiar sau de la o persoană terță pentru rambursarea unor prejudicii cauzate de acesta. Reclamațiile pot fi înaintate, de exemplu, în cazul erorilor din specificații sau proiect și nerespectării clauzelor contractuale de către beneficiar.

Venitul din reclamații se recunoaște dacă:

- 1) reclamațiile înaintate sînt recunoscute de beneficiar sau sînt stabilite printr-o hotărîre a instanței de judecată; și
- 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 reclamație 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 recunoaște venitul din reclamație 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 depășite. De exemplu, contractul de construcție 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. Plățile de stimulare pot fi stabilite în procente din valoarea contractului, sub formă de sumă fixă sau în alt mod stabilit în contractul de construcție.

Venitul sub formă de prime de stimulare poate fi recunoscut dacă:

- 1) clauzele stipulate în contract au fost respectate; și
- 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 construcția cu 60 de zile înainte de termenul stabilit.

În baza datelor din exemplu, venitul sub formă de prime de stimulare constituie 126000 lei ($7000000 \text{ lei} \times 60 \times 0,0003$) și se recunoaște ca venit contractual, iar suma totală a venitului contractual – 7126000 lei ($7000000 \text{ lei} + 126000 \text{ lei}$).

16. În componența veniturilor contractuale nu se includ sumele încasate în numele părților terțe în modul stabilit de [SNC "Venituri"](#).

Componența costurilor contractuale

17. Costurile contractuale includ:

- 1) costurile directe contractuale;
- 2) costurile indirecte contractuale; și
- 3) costurile de regie ale construcției recuperabile de beneficiar.

18. Costurile directe contractuale cuprind costurile care pot fi incluse în mod direct în costul contractului de construcție. Componența acestora este prevăzută în anexa 1 la prezentul standard.

19. Costurile directe contractuale pot fi diminuate cu valoarea activelor (instalațiilor tehnice, echipamentelor, materialelor) vândute, destinate doar pentru executarea unui contract concret.

Exemplul 6. În luna octombrie 201X, după finalizarea contractului privind construirea depozitului, antreprenorul a vândut un echipament care poate fi utilizat numai la executarea lucrărilor de construcție a obiectului dat. Valoarea de vânzare a constituit 6000 lei.

În baza datelor din exemplu, în luna octombrie 201X antreprenorul va înregistra valoarea echipamentului vândut în sumă de 6000 lei – ca majorare a creanțelor și diminuare a costurilor contractuale.

20. Costurile indirecte contractuale includ:

- 1) costurile ce țin de asigurarea bunurilor și personalului aferente mai multor contracte, în cazul când acestea nu se includ în costurile de regie ale construcției;
- 2) costurile proiectării și asistenței tehnice aferente mai multor contracte, în cazul când acestea nu se includ în costurile de regie ale construcției;
- 3) costurile îndatorării, aferente mai multor contracte, capitalizate în conformitate cu [SNC "Costurile îndatorării"](#); și

- 4) costurile de exploatare a mașinilor și mecanismelor care se utilizează la executarea mai multor contracte în cursul unei perioade de gestiune (componența acestora este indicată în subpct.4) al anexei 1 etc.

21. Antreprenorul, pînă la repartizarea costurilor indirecte contractuale, va ține evidența separată a acestora. Costurile indirecte contractuale se repartizează între contracte concrete în modul prevăzut de politicile contabile, luînd în considerare nivelul normal al activității de construcție. 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 mașină-ore, costurile de deviz ale unei mașină-ore și alte metode raționale.

22. Costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor utilizate la executarea mai multor contracte pot fi repartizate pe contracte concrete, la data raportării proporțional cu numărul efectiv de mașină-ore lucrate pe fiecare unitate sau grup de mașini și mecanisme, cu costurile de deviz ale unei mașini-oră sau în baza altor metode.

Exemplul 7. Un antreprenor execută două contracte – "A" și "B". În luna septembrie 201X costurile

efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor pentru grupul “tractoare-buldozere” au constituit 50000 lei. Conform politicilor contabile costurile de exploatare se repartizează pe contracte proporțional numărului efectiv de mașină-ore – 530, care constituie pentru contractul “A” – 300, iar “B” – 230.

Repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor

Contracte de construcție	Numărul efectiv de mașină-ore	Costul unei mașină-ore, lei	Costurile efective de exploatare a mașinilor și 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 mașină-ore se determină ca raport dintre costurile totale efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor pentru grupul “tractoare-buldozere” și numărul total de mașină-ore lucrate, care este egal cu 94,34 lei (50000 lei : 530 mașină-ore).

În baza datelor din exemplu, în luna septembrie 201X antreprenorul va reflecta repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor repartizate – ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a costurilor de exploatare a mașinilor și mecanismelor aferente contractelor:

- “A” – 28302 lei;
- “B” – 21698 lei.

23. Costurile de regie se divizează în costuri recuperabile și nerecuperabile de către beneficiari. Până la repartizare costurile de regie se contabilizează separat de către antreprenor.

24. Costurile de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari cuprind:

- 1) costuri generale și administrative;
- 2) costuri pentru deservirea personalului din construcții;
- 3) costuri pentru organizarea lucrărilor la obiectele de construcție; și
- 4) altele costuri cu caracter general.

Costurile de regie recuperabile se includ în costurile contractuale de construcție și se iau în considerare la calcularea cotei costurilor de regie ale construcției care se folosesc la întocmirea devizelor de cheltuieli pe fiecare contract.

25. În cazul în care antreprenorul execută lucrări de construcție în baza unui singur contract, costurile efective de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari vor fi incluse în costul acestuia în mărime totală. Dacă lucrările de construcție se efectuează simultan în baza mai multor contracte, costurile efective de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari se repartizează pe fiecare contract conform metodei stabilite în politicile contabile a antreprenorului (de exemplu, proporțional cu suma costurilor de regie recuperabile stabilită în devizul de costuri contractuale, veniturile contractuale) sau altă metodă rațională.

Exemplul 8. Un antreprenor execută două contracte – “A” și “B”. În luna septembrie 201X costurile efective de regie ale construcției au constituit 350000 lei. Politicile contabile prevăd repartizarea costurilor efective de regie ale construcției 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.

Repartizarea costurilor efective de regie recuperabile

Contracte de construcție	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 construcției și mărimea totală a costurilor de regie ale construcției 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 și diminuare a costurilor de regie aferente contractelor "A" în sumă de 213888 lei și "B" în sumă de 136112 lei.

26. Costurile de regie ale construcției nerecuperabile de către beneficiari includ:

- 1) costurile privind lucrările de cercetări științifice și dezvoltare;
- 2) impozitele și taxele prevăzute de legislație;
- 3) sporurile la salariile angajaților entității, prevăzute de legislație;
- 4) costurile privind recuperarea prejudiciilor cauzate salariaților în urma accidentelor de muncă;
- 5) plățile salariaților disponibilizați în legătură cu reorganizarea entității, reducerea numărului salariaților; și
- 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; și
- 3) există probabilitatea încheierii contractului.

28. Costurile precontractuale se contabilizează inițial 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 funcție de pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile ale antreprenorului, pot fi incluse în componența costurilor contractuale:

- 1) integral în perioada de gestiune în care s-a încheiat contractul;
- 2) prin decontarea uniformă în perioadele de gestiune pe durata contractului;
- 3) în baza altor metode raționale, prevăzute în politicile contabile ale antreprenorului.

Exemplul 9. Un antreprenor în luna septembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare și 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 și diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

30. Dacă costurile precontractuale a unui contract sînt suportate într-o perioadă de gestiune și

există probabilitatea încheierii contractului în altă perioadă de gestiune, costurile înregistrate inițial ca cheltuieli anticipate curente se includ în costurile contractuale.

Exemplul 10. *Un antreprenor în luna noiembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare și 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 și 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 și a achitat taxa de participare la licitație în sumă de 20000 lei. Contractul nu a fost încheiat din motivul că antreprenorul nu a câștigat licitația.*

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 și diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

32. Costurile suportate de antreprenor care nu pot fi atribuite unor contracte de construcție concrete se recunosc ca cheltuieli curente. Astfel de cheltuieli cuprind:

- 1) cheltuielile de distribuire;
 - 2) amortizarea mașinilor și mecanismelor care nu sînt utilizate în cadrul unor contracte concrete;
 - 3) pierderile din staționări;
 - 4) amenzile, penalitățile și despăgubirile legate de activitatea antreprenorului;
 - 5) cheltuielile efective de regie ale construcției, în cazul cînd antreprenorul într-o perioadă de gestiune nu execută lucrări de construcție;
 - 6) cheltuielile peste normele stabilite în cazul cînd acestea nu vor fi recuperate de către beneficiar;
- și
- 7) alte cheltuieli care nu țin 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 și cheltuielilor contractuale

33. Veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc, în baza contabilității de angajamente, în perioada de gestiune în care au apărut, indiferent de momentul încasării sau plății efective a numerarului sau a altei forme de compensare.

34. Veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc în cazul în care rezultatul contractului poate fi evaluat cu certitudine. Antreprenorul poate evalua cu certitudine veniturile și cheltuielile contractuale dacă contractul încheiat stabilește:

- 1) drepturile și obligațiile fiecărei părți privind activul care urmează a fi construit;
- 2) valoarea contractuală care urmează a fi primită de către antreprenor; și
- 3) modalitatea și termenele decontărilor.

Pe parcursul duratei de executare a contractului antreprenorul verifică și, dacă este necesar, revizuieste estimările veniturilor și cheltuielilor contractuale folosind un sistem eficient de previzionare și de gestiune financiară internă. Astfel de revizuirii nu semnifică faptul că rezultatul contractului nu poate fi estimat în mod credibil.

35. Rezultatul financiar al unui contract de construcție se determină ca diferență dintre veniturile și cheltuielile aferente acestuia, în funcție de tipul contractului încheiat: cu preț fix, "cost plus" sau mixt.

36. Rezultatul financiar al unui contract cu preț fix poate fi estimat cu certitudine dacă sînt

respectate următoarele condiții:

- 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 și a stadiilor de executare a acestuia la finele perioadei de gestiune pot fi evaluate în mod credibil; și
- 4) costurile aferente contractului pot fi identificate și evaluate cu certitudine, astfel încât 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 condiții:

- 1) există probabilitatea că beneficiile economice aferente contractului vor fi obținute de către antreprenor; și
- 2) costurile contractuale atribuibile contractului, indiferent de faptul dacă sînt sau nu recuperabile de către beneficiar, pot fi identificate și evaluate cu certitudine.

38. Rezultatul financiar al unui contract mixt poate fi determinat cu certitudine, dacă sînt respectate prevederile pct.36 și 37 ale prezentului standard.

39. Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor contractuale se efectuează reieșind din durata de executare a contractului de construcție care se poate încadra sau poate depăși o perioadă de gestiune.

40. Dacă contractul de construcție a fost executat într-o singură perioadă de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc în această perioadă la finalizarea contractului respectiv.

Exemplul 12. *Un antreprenor în luna februarie 201X a încheiat un contract cu preț fix care prevede construcția unei clădiri în valoare de 1200000 lei. Lucrările de construcție au fost executate pe parcursul a 9 luni (martie – noiembrie 201X) și 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 obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 1200000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a venitului din vânzări;
- costurile contractuale efective în sumă de 980000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

41. În cazul în care contractul de construcție se execută în cursul mai multor perioade de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc prin aplicarea metodei stadiului de execuție a contractului. În baza acestei metode veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc pe fiecare stadiu de execuție.

42. Stadiul de execuție a contractului se confirmă de către beneficiar și 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 (variantea “cost-la-cost”);
- 2) volumul lucrărilor executate efectiv; sau
- 3) gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor contractuale.

Plățile intermediare și avansurile primite de la beneficiari nu influențează stadiul de execuție a contractului și nu se recunosc ca venituri.

43. În cazul variantei “cost-la-cost” stadiul de execuție a contractului se determină ca raportul dintre costurile contractuale efectiv suportate la data raportării și costurile contractuale estimate totale. Această variantă se aplică, de regulă, pentru determinarea veniturilor contractuale aferente contractelor cu preț fix. În acest caz, în componența costurilor suportate efectiv nu se includ costurile aferente activității viitoare cum ar fi valoarea materialelor aflate pe șantierul de construcție și destinate utilizării ulterioare, plățile 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 execuție a contractului se înmulțește cu valoarea inițială a contractului (ținînd cont de modificările ulterioare ale acesteia) și 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 și cheltuielilor contractuale în baza variantei cost-la-cost este prezentat în anexa 2.

45. La aplicarea variantei volumului lucrărilor executate efectiv și 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 preț fix venitul se recunoaște în baza volumului lucrărilor executate efectiv la data raportării.

Exemplul 13. În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preț 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 funcție de stadiul de execuție a contractului, utilizând varianta volumului lucrărilor executate efectiv și confirmate de beneficiar. Volumul lucrărilor executate în anul 201X și confirmate de către beneficiar constituie 3600000 lei, iar costurile acestora – 2800000 lei.

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

- venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 3600000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și a venitului din vânzări;

- costurile contractuale în sumă de 2800000 lei – ca majorare a costului vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

2) În cazul unui contract “cost plus”, venitul se formează din suma costurilor contractuale suportate efectiv și 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 și o recompensă suplimentară în mărime de 10% din suma costurilor efective. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcție de stadiul de execuție a contractului, utilizând varianta volumului lucrărilor executate efectiv și confirmate de beneficiar. În anul 201X antreprenorul a suportat costuri efective în sumă de 10500000 lei, recompensa suplimentară constituind 1050000 lei ($10500000 \text{ lei} \times 0,1$).

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

- venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 11550000 lei ($10500000 \text{ lei} + 1050000 \text{ lei}$) – ca majorare concomitentă a creanțelor și a venitului din vânzări;

- costurile contractuale în sumă de 10500000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

46. Recunoașterea venitului conform variantei gradului de finalizare a volumului fizic al unei părți din lucrările contractuale (pct.42, subpct.3) din prezentul standard) prevede determinarea ponderii volumului fizic al lucrărilor de construcție finalizate la data raportării în volumul total al lucrărilor prevăzute în contract. O astfel de variantă se aplică pentru contractele cu preț fix. În aceste cazuri venitul contractual se determină ținând cont de gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor în ansamblu pe obiect. Venitul contractual recunoscut în perioada de gestiune se determină prin înmulțirea 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 preț fix pe o durată de 2 ani care prevede construirea unui apeduct cu lungimea de 150 km și valoarea de 12500000 lei. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcție de stadiul de executare a contractului, utilizând 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% ($90 \text{ km} : 150 \text{ km} \times 100$). Costurile lucrărilor executate constituie 6750000 lei.

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

- venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 7500000 lei ($12500000 \text{ lei} \times 0,6$) – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a venitului din vânzări;

- decontarea costurilor efective aferente contractului de construcție în sumă de 6750000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

47. Dacă în procesul executării contractului de construcție 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 execuție, cu condiția 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 preț 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 construcție. Din această cauză beneficiarul a înaintat o pretenție antreprenorului și 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 și diminuare a costurilor activității 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 recunoașterea acestuia în situația de profit și 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 construcția unui bloc locativ în situația de profit și pierdere pe anul 201X în sumă de 1300000 lei, din care în anul 201X+1 a rămas ca creanță neachitată în sumă de 100000 lei. Neachitarea a fost cauzată de depistarea unei erori în devizul de cheltuieli a contractului de construcție, care a fost recunoscută de către antreprenor. În politicile contabile ale antreprenorului este prevăzut, că creanțele 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 și a creanței.

49¹. Dacă rezultatul unui contract de construcție 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 construcție nu poate fi estimat în mod credibil și recuperarea costurilor suportate nu este posibilă, veniturile nu sînt recunoscute, iar costurile contractuale se înregistrează ca cheltuieli curente.

[Pct.49¹ introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

49². În cazul în care există probabilitatea ca totalul cheltuielilor să depășească totalul veniturilor aferente unui contract de construcție, la suma diferenței preconizate se constituie un provizion în modul stabilit de politicile contabile ale entității. Utilizarea acestui provizion se contabilizează ca diminuare a provizioanelor și majorare a datoriilor sau diminuare a activelor.

[Pct.49² introdus prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Modificări ale estimărilor

50. Metoda în funcție de stadiul de execuție a contractului se aplică cumulativ estimărilor curente ale veniturilor și cheltuielilor contractuale pentru fiecare perioadă de gestiune. Efectele modificărilor în ceea ce privește estimarea veniturilor și cheltuielilor contractuale, precum și efectele modificărilor în ceea ce privește estimarea rezultatului unui contract se înregistrează în contabilitate ca modificări ale estimărilor contabile conform prevederilor SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare". Estimările modificate vor fi folosite la determinarea valorii veniturilor și a

cheltuielilor recunoscute în situația de profit și pierdere în perioadele în care au fost operate modificările, precum și în perioadele ulterioare.

Prezentarea informațiilor

51. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații:

- 1) suma venitului contractual recunoscut în perioada de gestiune;
- 2) suma datoriilor față de beneficiari apărute în urma lucrărilor contractuale;
- 3) descrierea contractelor de construcție în desfășurare la data raportării;
- 4) suma provizioanelor constituite pentru recuperarea diferenței dintre cheltuielile și veniturile contractuale.

[Pct.51 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

52. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1

Componența costurilor directe contractuale

Costurile directe contractuale cuprind:

- 1) costurile precontractuale aferente contractelor încheiate, inclusiv costuri de delegare, de reprezentanță, taxe de participare la tender pentru obținerea contractului, alte costuri similare;
- 2) costurile directe de materiale, inclusiv costul materialelor de construcție, combustibilului, energiei electrice, termice, aerului comprimat, aburilor și apei, alte materiale utilizate în procesul executării contractului;
- 3) costurile directe cu personalul, inclusiv:
 - a) costurile privind salariile personalului care execută nemijlocit operații tehnologice și care supraveghează lucrările prevăzute în contract;
 - b) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate la salariile menționate în pct.3) lit.a) din prezenta anexă; și
 - c) alte costuri directe cu personalul;
- 4) costurile directe de exploatare a mașinilor și mecanismelor de construcție, instalațiilor tehnice, utilajului și a echipamentelor (în continuare – mașini și mecanisme) utilizate nemijlocit la executarea contractului care includ:
 - a) costurile energiei electrice, combustibilului, pieselor de schimb și a altor materiale folosite pentru întreținerea și reparația mașinilor și mecanismelor;
 - b) costurile cu personalul încadrat în exploatarea și deservirea mașinilor și mecanismelor;
 - c) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate la salariile menționate în pct.4) lit.b) din prezenta anexă;
 - d) amortizarea mașinilor și mecanismelor;
 - e) costurile transportării mașinilor și mecanismelor la/de la construcția obiectului;
 - f) costurile închirierii mașinilor și mecanismelor;
 - g) costurile privind asigurarea obligatorie a mașinilor și mecanismelor; și
 - h) alte costuri ce țin de exploatarea mașinilor și mecanismelor;
- 5) alte costuri directe aferente contractului, care pot include:
 - a) costurile de transportare a materialelor de la magazia plasată pe șantier pînă la obiectul de

construcție, precum și de la depozitul central pînă la obiect;

b) costurile proiectării și asistenței tehnice direct atribuibile contractului;

c) costurile îndatorării direct atribuite contractului capitalizate în conformitate cu [SNC "Costurile îndatorării"](#);

d) costurile aferente acționării în judecată și reclamațiilor recunoscute de beneficiar sau stabilite în baza deciziei instanței de judecată. În cazul nerecunoașterii de către beneficiar a reclamațiilor înaintate, astfel de costuri se constată ca cheltuieli curente;

e) amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate nemijlocit la executarea contractului;

f) costurile lucrărilor executate și serviciilor prestate de către subantreprenori și alte persoane terțe;

g) asigurarea obligatorie a personalului încadrat nemijlocit la lucrările de construcție a obiectului și a lucrărilor de construcție executate;

h) costurile privind paza obiectului de construcție;

i) amortizarea calculată a construcțiilor provizorii (neprevăzute în lista de titluri);

j) provizionul constituit pentru costuri de garanție legate de contractul de construcție;

k) costurile de transportare a muncitorilor la/de la obiectul de construcție, prevăzute în contract; și

l) alte costuri direct atribuibile contractului de construcție.

Anexa 2

Determinarea veniturilor și cheltuielilor contractuale în baza metodei stadiului de execuție a contractului (varianta "cost-la-cost")

Date inițiale: În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preț fix pe o perioadă de 3 ani care prevede construirea unui bloc de locuit în valoare de 16200000 lei. Mărimea inițială a costurilor contractuale de deviz constituie 15100000 lei.

La 1 iulie 201X+1 antreprenorul și beneficiarul au convenit asupra unor modificări în contract care prevăd finisarea fațadei 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 și cheltuielile contractuale se determină la finele fiecărei perioade de gestiune.

Informația privind executarea contractului de construcție în fiecare an și calculul procentului de execuție a contractului este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Calculul procentului de execuție 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 și profitul (pierderea) contractuale se recunosc în perioadele de gestiune

respectiv astfel:

- cheltuielile contractuale – la suma costurilor suportate în procesul executării contractului;
- veniturile contractuale – ca diferența dintre totalul veniturilor contractuale constatate în toate perioadele de gestiune, inclusiv în cea curentă, și veniturile contractuale recunoscute în perioadele de gestiune precedente;
- rezultatul financiar (profit/pierdere) al executării contractului se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute.

Calculul indicatorilor nominalizați, ținând cont de datele inițiale și rezultatele calculelor din tabelul 1, este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

**Calculul veniturilor, cheltuielilor și a rezultatului financiar
(profitului/pierderii)**

Indicatori	Valoarea totală a contractului, lei	Procentul de executare a contractului, %	Venituri, cheltuieli și rezultatul financiar, lei		
			la data raportării cu total cumulativ de la începutul executării contractului	recunoscute în anii precedenți	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 înmulțirea valorii totale a contractului cu procentul de execuție a contractului și constituie 6416820 lei (16200000 lei × 0,3961). Cheltuielile contractuale se recunosc în mărimea costurilor contractuale suportate efectiv la data întocmirii situației de profit și pierdere și sînt egale cu 5981000 lei. Profitul se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute și 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

diferența dintre totalul cumulativ al veniturilor contractuale în cursul a doi ani și 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 diferența dintre totalul cumulativ al costurilor contractuale efectiv suportate în cursul a doi ani și costurile contractuale recunoscute în anul 201X și 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 NAȚIONAL DE CONTABILITATE “COSTURILE ÎNDATORĂRII”

Introducere

1. Presentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și a IAS 23 “Costurile îndatorării”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Presentul standard se aplică la contabilizarea tuturor costurilor îndatorării cu excepția celor care sînt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției:

- 1) activelor cu ciclu lung de producție, evaluate la valoarea justă;
- 2) stocurilor care sînt fabricate în cantități mari, pe o bază repetitivă într-o perioadă scurtă de timp.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activ cu ciclu lung de producție – activ care necesită în mod obligatoriu o perioadă lungă pentru creare și pregătire spre utilizare conform destinației sau spre vânzare.

Capitalizarea costurilor îndatorării – procesul de includere a costurilor îndatorării în valoarea contabilă a activului cu ciclu lung de producție.

Costurile îndatorării – dobînzile și alte costuri aferente împrumuturilor primite și contractelor de leasing financiar.

Împrumuturi – credite bancare și împrumuturi primite de entitate de la alte persoane juridice și/sau fizice pe o perioadă stabilită și pentru o anumită plată.

Componența costurilor îndatorării și a activelor cu ciclu lung de producție

5. Costurile îndatorării includ:

- 1) dobînzile aferente împrumuturilor;
- 2) costurile suplimentare aferente împrumuturilor (de exemplu, valoarea serviciilor de consultanță, de expertiză a contractului de împrumut, comisionul bancar);
- 3) dobînzile de leasing financiar recunoscute în conformitate cu [SNC “Contracte de leasing”](#);
- 4) diferențele de curs valutar și de sumă aferente dobînzilor privind împrumuturile;
- 5) sumele amortizării primelor aferente obligațiunilor emise etc.

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

6. Activele cu ciclu lung de producție cuprind:

1) stocurile care necesită un proces îndelungat de fabricare și de pregătire spre utilizare conform destinației (de exemplu, vinurile brute aflate în proces de maturare și destinate pentru fabricarea vinurilor de calitate superioară, a vinurilor spumante; distilatul destinat fabricării divinului, lichiorului, whisky-ului);

2) imobilizările necorporale în curs de execuție (de exemplu, programele informatice, formulele, soluțiile tehnice, mostrele industriale, invențiile);

3) imobilizările corporale în curs de execuție (de exemplu, clădirile, construcțiile speciale – conductele de apă, gaze, podurile, rețelele de telecomunicații, utilajul care necesită montare complicată);

4) investițiile imobiliare în curs de reamenajare sau reconstruire (de exemplu, terenurile, clădirile aflate în proprietatea entității sau primite în leasing financiar și destinate transmiterii în leasing operațional);

5) activele biologice imobilizate în curs de execuție;

6) alte active imobilizate sau circulante care corespund definiției activului cu ciclul lung de producție (de exemplu, cheltuielile anticipate privind asimilarea produselor noi, recultivarea terenurilor, costurile ulterioare aferente imobilizărilor necorporale și corporale) care generează beneficii economice suplimentare.

[Pct.6 completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

7. În categoria activelor cu ciclu lung de producție nu se includ:

1) activele financiare;

2) stocurile care sînt fabricate în cantități mari în mod repetitiv pe parcursul unei perioade scurte de timp;

3) activele care în momentul achiziției sînt gata pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

Reguli generale

8. Costurile îndatorării se reflectă în contabilitate și în situațiile 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. Recunoașterea costurilor îndatorării se efectuează în funcție de faptul dacă acestea sînt sau nu atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție.

11. Costurile îndatorării care sînt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție se capitalizează. Capitalizarea acestor costuri se admite în cazul în care există certitudinea că ele vor genera beneficii economice viitoare entității, iar mărimea lor poate fi evaluată în mod credibil.

12. Costurile îndatorării care nu sînt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție și/sau care nu corespund cerințelor de capitalizare se recunosc drept cheltuieli curente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate.

13. Modul de calculare și de achitare a dobînzilor și a altor costuri ale îndatorării se stabilește în contractele de împrumut și de leasing financiar.

[Pct.14 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

15. Identificarea activelor cu ciclu lung de producție, recunoașterea și evaluarea costurilor îndatorării se efectuează conform politicilor contabile ale entității în baza raționamentului profesional și 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 producție. Stabilirea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate este condiționată de destinația împrumuturilor primite.

17. În cazul în care entitatea împrumută mijloace nemijlocit pentru obținerea unui activ cu ciclu lung de producție, mărirea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate aferente activului respectiv se determină ca diferență dintre suma efectivă a costurilor îndatorării recunoscută în cursul perioadei de gestiune și orice venituri obținute 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 dobânzii anuale de 17% pentru finanțarea construcției unei clădiri. La începutul anului 201X suma împrumutată depășea necesitățile curente ale entității, motiv pentru care 500000 lei au fost plasați la un cont de depozit pe 3 luni cu o rată a dobânzii anuală de 9%.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate în anul 201X constituie 243750 lei $[(1500000 \text{ lei} \times 17\% - (500000 \text{ lei} \times 9\% \times 3 \text{ luni} : 12 \text{ luni})]$ și se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor curente.

18. Dacă entitatea împrumută mijloace în scopuri generale și le utilizează pentru achiziția, construcția sau producția unui activ cu ciclu lung de producție, mărirea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate se determină prin înmulțirea ratei de capitalizare cu costurile aferente activului respectiv. Rata de capitalizare se calculează ca media ponderată a costurilor îndatorării aferente împrumuturilor entității rămase nerambursate în cursul perioadei de gestiune, cu excepția împrumuturilor primite nemijlocit în scopul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție concret. Mărirea costurilor îndatorării capitalizate în cursul perioadei de gestiune nu trebuie să depășească 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 producție (stocurilor, imobilizărilor necorporale și corporale în curs de execuție, investițiilor imobiliare) și a datoriilor curente sau pe termen lung. Suma depășirii costurilor îndatorării efective asupra costurilor capitalizate se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Modul de determinare a ratei de capitalizare și 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 depășește mărirea 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 proporțional mărimii costurilor aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producție sau altei baze raționale stabilită în politicile contabile ale entității. Diferența dintre suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare și mărirea efectivă a acestora nu se reflectă în contabilitate.

Modul de repartizare a costurilor îndatorării între diferite tipuri de active cu ciclu lung de producție este prezentat în anexa 2.

21. La determinarea ratei de capitalizare trebuie excluse împrumuturile primite nemijlocit pentru achiziția, construcția sau producția unui activ cu ciclu lung de producție concret.

Modul de determinare a ratei de capitalizare în cazul excluderii împrumuturilor primite cu destinație prestabilită și de contabilizare a costurilor îndatorării aferente este prezentat în anexa 3.

Începerea capitalizării

22. Capitalizarea costurilor îndatorării începe la data la care entitatea îndeplinește concomitent pentru prima dată următoarele condiții:

- 1) suportă costuri aferente activului cu ciclu lung de producție respectiv;
- 2) suportă costurile îndatorării;
- 3) începe activitățile necesare pentru achiziția, construcția sau producția activului cu ciclu lung de producție și pregătirea acestuia pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

23. Costurile aferente activului cu ciclu lung de producție cuprind:

- 1) costurile aferente plății numerarului, utilizării altor active sau apariției datoriilor pentru care se calculează dobânzi;
- 2) costurile îndatorării capitalizate în perioada precedentă.

24. Entitatea suportă costurile îndatorării pe măsura calculării dobânzilor și efectuării altor costuri aferente împrumuturilor primite.

25. Activitățile necesare pentru achiziția, construcția sau producția activului cu ciclu lung de producție și pregătirea acestuia pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare includ:

- 1) achiziția, construcția sau producția activului cu ciclu lung de producție;
- 2) activitatea tehnică sau administrativă, inclusiv anterioare începerii construcției sau producției (de exemplu, activitatea legată de primirea autorizației pentru construcție);
- 3) păstrarea stocurilor, considerată ca o parte necesară a procesului de creare și pregătire a acestuia spre utilizare după destinație sau spre vânzare (de exemplu, păstrarea vinurilor brute în decursul unei perioade îndelungate de timp pentru producția vinurilor de calitate superioară și/sau spumante).

Înteruperea 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 producție și pregătirea acestuia spre utilizarea prestabilită sau pentru vânzare (de exemplu, costurile îndatorării nu se capitalizează dacă este suspendată pe o perioadă îndelungată de timp producția/construcția activului cu ciclu lung de producție din cauză insuficienței materialelor de construcții sau a utilajelor).

27. Capitalizarea costurilor îndatorării nu se întrerupe:

- 1) în perioada sistării construcției sau producției activului cu ciclu lung de producție din cauze naturale, caracteristice unei zone geografice concrete (de exemplu, capitalizarea costurilor îndatorării continuă în cazul sistării temporare a construcției unui pod din cauza nivelului înalt al apei, cu condiția că un atare nivel al apei constituie un fenomen obișnuit într-o anumită perioadă a anului);
- 2) pe parcursul perioadei în care au loc lucrări tehnice și administrative semnificative aferente activelor cu ciclu lung de producție.

Încetarea capitalizării

28. Capitalizarea costurilor îndatorării încetează în cazul în care au fost finalizate activitățile de bază necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producție în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării. Activul se consideră finalizat pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare atunci când construcția sau producția unui activ cu ciclu lung de producție este încheiată, deși activitatea administrativă curentă și lucrările legate de finisarea suplimentară nesemnificativă, la comanda cumpărătorului sau utilizatorului, pot încă să continue (de exemplu, dacă construcția 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 producție).

29. În cazul în care au fost finalizate lucrările de pregătire a unor părți distincte ale activului cu ciclu lung de producție și fiecare parte poate fi utilizată separat, iar lucrările privind alte părți ale activului continuă, capitalizarea costurilor îndatorării pentru fiecare parte finalizată a activului încetează, iar pentru părțile neterminate continuă.

30. Dacă unele părți finalizate ale activului cu ciclu lung de producție nu pot fi utilizate pînă la finalizarea tuturor celorlalte părți constitutive ale acestuia, capitalizarea costurilor îndatorării privind părțile finalizate ale activului continuă. În acest caz, capitalizarea costurilor îndatorării încetează în momentul cînd activul este gata integral pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

31. Modul de stabilire a perioadelor (lunilor) de începere, întrerupere și încetare a capitalizării costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție 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 achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție sau nu corespund cerințelor de capitalizare prevăzute în pct.11 din prezentul standard. Aceste costuri se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriiilor 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 dobânzii anuală de 16% care se calculează și se achită lunar;
- 1 iulie un overdraft bancar pe un termen de 30 zile în sumă de 210000 lei cu rata dobânzii anuală de 20%;
- 1 octombrie un împrumut în valută străină în sumă de 25000 euro cu rata dobânzii anuală de 10% care se calculează și se achită trimestrial;
- 1 noiembrie un utilaj în leasing financiar în valoare de 3200000 pe o durată de 7 ani cu rata dobânzii anuale de 12% care se calculează și se achită lunar.

Cursul oficial stabilit de Banca Națională 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 entității în anul 201X constituie 204055,75 lei, inclusiv:

- dobânda aferentă creditului bancar pe termen lung – 120000 lei (900000 lei × 10 luni : 12 luni × 16%);
- dobânda aferentă overdraftului bancar – 3500 lei (210000 lei × 30 zile : 360 zile × 20%);
- dobânda aferentă împrumutului în valută străină – 10828,25 lei (25000 euro × 17,3252 lei/euro × 3 luni : 12 luni × 10%);
- diferențele de curs valutar aferente împrumutului în valută străină – 5727,5 lei [25000 euro × (17,3252 lei/euro – 17,0961 lei/euro)];
- dobânda 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 și datorii curente.

Prezentarea informațiilor

33. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații 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 obținute din investirea temporară a împrumuturilor.

[Pct.33 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

34. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare. În cazul în care entitatea a suportat costuri ale îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție care la data intrării în vigoare a prezentului standard nu sînt gata pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare și 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 construcția clădirii oficiului. Dobânda calculată pentru anii 201X-2 și 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 achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție trebuie să fie capitalizate. În conformitate cu politicile contabile 201X, costurile îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție în curs de execuție calculate în perioadele de gestiune precedente urmează să fie capitalizate.

Conform datelor din exemplu, dobânda calculată în anii 201X-2 și 201X-1 în mărime de 820000 lei urmează a fi capitalizată în anul 201X și contabilizată ca majorare a imobilizărilor corporale în curs de

execuție și corectare a rezultatelor anilor precedenți.

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1

Modul de determinare a ratei de capitalizare și de contabilizare a costurilor îndatorării supuse capitalizării

Date inițiale. În ianuarie 201X o entitate a primit:

- un credit bancar în sumă de 8000000 lei cu o dobândă anuală de 15%, pe un termen de 5 ani;

- un credit bancar în sumă de 3000000 lei cu o dobândă anuală de 18%, pe un termen de 3 ani;

- un împrumut în sumă de 1800000 lei cu o dobândă anuală de 12% pe un termen 2 ani.

Conform condițiilor contractuale, creditele și împrumuturile urmează să fie rambursate în părți egale începând cu anul următor anului primirii lor, iar dobânzile se calculează lunar.

Toate împrumuturile au fost primite în scopuri generale și au fost utilizate în anul 201X pentru fabricarea divinului, construcția unei clădirii cu destinație de producție și elaborarea unei tehnologii noi de prelucrare a strugurilor.

În anul 201X entitatea a suportat costuri aferente activelor cu ciclu lung de producție care sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Costuri aferente activelor cu ciclu lung de producție pe anul 201X

Denumirea activului cu ciclu lung de producție	Suma costurilor aferente activelor cu ciclu lung de producție
Stocuri de divin	4000000
Clădirea cu destinație de producție	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 entității (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 împărțirea sumei totale a dobânzilor calculate la mărimea totală a împrumuturilor primite în cursul anului 201X. Conform datelor din exemplu, această rată constituie 15,28% ($1956000 \text{ lei} : 12800000 \text{ lei} \times 100\%$);

2) *suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare*, prin înmulțirea ratei de capitalizare cu mărimea costurilor suportate aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producție.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare este egală cu 1680800 lei ($11000000 \text{ lei} \times 15,28\%$), inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 611200 lei ($4000000 \text{ lei} \times 15,28\%$);
- construcția clădirii cu destinație de producție – 764000 lei ($5000000 \text{ lei} \times 15,28\%$);
- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor – 305600 lei ($2000000 \text{ lei} \times 15,28\%$).

3) *suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată*, prin compararea sumei costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare și a sumei dobânzilor 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 dobânzilor calculate în anul 201X este mai mare (1956000 lei).

Diferența dintre suma dobânzilor calculate în anul 201X și suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare în mărime de 275200 lei ($1956000 \text{ lei} - 1680800 \text{ lei}$) se atribuie la cheltuielile curente ale anului 201X.

În baza datelor din exemplu și a calculelor efectuate în anul 201X, entitatea contabilizează:

primirea creditelor și împrumutului în sumă de 12800000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și datoriilor pe termen lung;

capitalizarea costurilor îndatorării aferente:

- fabricării divinului în mărime de 611200 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;

- construcției clădirii cu destinație de producție în mărime de 764000 lei – ca majorare concomitentă a immobilizărilor corporale în curs de execuție și datoriilor curente;

- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor în mărime de 305600 lei – ca majorare concomitentă a immobilizărilor necorporale în curs de execuție și datoriilor curente.

costurile îndatorării care nu pot fi capitalizate în mărime de 275200 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Anexa 2

Modul de repartizare a costurilor îndatorării între diferite tipuri de active cu ciclu lung de producție

Date inițiale. Utilizând datele din anexa 1 să presupunem că suma costurilor suportate aferente activelor cu ciclu lung de producție a constituit 15000000 lei, inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 6000000 lei;
- construcția clădirii cu destinație de producție – 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 producție proporțional sumei costurilor suportate aferente fiecărui activ.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare constituie 2292000 lei ($15000000 \text{ lei} \times 15,28\%$).

Această sumă depășește mărimea dobânzilor 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 ($6000000 \text{ lei} \times 1956000 \text{ lei} : 15000000 \text{ lei}$);

- construcția clădirii cu destinație de producție – 652000 lei (5000000 lei × 1956000 lei : 15000000 lei);

- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor – 521600 lei (4000000 lei × 1956000 lei : 15000000 lei).

Diferența dintre suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare și suma dobânzilor 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 destinație prestabilită

Date inițiale. Utilizând 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 dobânzii, %	Suma dobânzilor, 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 împărțirea sumei totale a dobânzilor 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 înmulțirea ratei de capitalizare cu mărimea costurilor suportate aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producție.

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%);

- construcția clădirii cu destinație de producție – 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 și a sumei dobânzilor 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 dobânzilor calculate în anul 201X este mai mare (1740000 lei). Diferența dintre suma dobânzilor calculate în anul 201X și 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 înmulțirea sumei costurilor efectiv suportate pentru elaborarea acestora cu rata dobânzii împrumutului corespunzător și constituie 180000 lei (1500000 lei × 12%). Suma dobânzilor 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. Diferența dintre suma costurilor îndatorării suportate și suma dobânzilor 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 și împrumutului în sumă de 12800000 lei (11000000 lei + 1800000 lei) – ca majorare concomitentă a numerarului și datoriiilor pe termen lung;

capitalizarea costurilor îndatorării aferente:

- fabricării divinului în mărime de 632800 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriiilor curente;

- construcției clădirii cu destinației de producție în mărime de 791000 lei – ca majorare concomitentă a immobilizărilor corporale în curs de execuție și datoriiilor curente;

- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor în mărime de 180000 lei – ca majorare concomitentă a immobilizărilor necorporale în curs de execuție și datoriiilor curente.

costurile îndatorării care nu pot fi capitalizate în mărime de 352200 lei (316200 lei + 36000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriiilor curente.

Anexa 4

Modul de stabilire a perioadelor (lunilor) de începere, întrerupere și încetare a capitalizării costurilor îndatorării

Date inițiale. În anul 201X o entitate a efectuat din contul resurselor proprii și a creditelor bancare lucrări aferente:

- achiziției și pregătirii unui teren pentru construcția clădirii;
- instalării unui utilaj de producție.

Pe parcursul acestui an au fost efectuate următoarele tranzacții aferente activelor nominalizate:

1) în mai – achiziția terenului. Lucrările de pregătire a terenului pentru construcție au fost începute în iulie;

2) în martie – achiziționarea utilajului și 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 condițiilor climatice nefavorabile caracteristice pentru perioada de iarnă;

6) în decembrie – finalizarea lucrărilor de pregătire a terenului pentru construcția clădirii.

În baza datelor din exemplu, entitatea stabilește perioadele (lunile) de începere, întrerupere și încetare a capitalizării a costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Determinarea perioadelor de începere, întrerupere și 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 condițiile climatice nefavorabile
6	decembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente terenului trebuie să înceteze, deoarece acesta este gata pentru utilizarea prestabilită

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “DIFERENȚE DE CURS VALUTAR ȘI DE SUMĂ”

Introducere

1. Presentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 21 “Efectele variației cursurilor de schimb valutar”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a diferențelor de curs valutar și de sumă și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Presentul standard se aplică la contabilizarea diferențelor de curs valutar și de sumă, cu excepția diferențelor aferente conversiei indicatorilor situațiilor financiare ale entităților din străinătate incluși în situațiile financiare consolidate ale entității-mamă.

[Pct.3 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Curs valutar – rata de schimb a valutei străine în raport cu moneda națională.

Data înregistrării inițiale a operațiunii în valută străină – data recunoașterii inițiale a operațiunii în valută străină în conformitate cu standardele de contabilitate.

Diferență de curs valutar – diferență care rezultă din recalcularea valutei străine în monedă națională la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc.

Diferență de sumă – diferență care rezultă din recalcularea creanțelor și datoriilor exprimate în valută străină sau unități convenționale la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc sau cursuri de schimb stabilite în contractele încheiate între rezidenții Republicii Moldova.

Elemente monetare – active și datorii exprimate în valută străină care urmează a fi încasate/achitate.

Operațiuni în valută străină – operațiuni exprimate sau care necesită decontări în valută străină.

Unitate convențională – unitate monetară exprimată în valută străină în mărime fixă sau echivalentul acesteia în monedă națională la cursul de schimb stabilit de către părțile contractante.

Valută străină – orice valută, alta decât moneda națională.

Contabilitatea diferențelor de curs valutar

5. Operațiunile în valută străină includ:

- 1) exportul/importul de active, servicii, lucrări, alte operațiuni de comerț internațional;
- 2) primirea/acordarea creditelor și împrumuturilor în valută străină;
- 3) efectuarea investițiilor financiare în valută străină (procurarea valorilor mobiliare, cotelor de participare în capitalul social al entității străine etc.);

[Subpct.4) pct.5 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

5) eliberarea avansurilor spre decontare, primirea/transmiterea bunurilor în leasing și alte operațiuni în valută străină între rezidenții Republicii Moldova permise de legislația în vigoare.

6. Contabilitatea operațiunilor în valută străină se ține atât în monedă națională, cât și în valută străină. Echivalentul în monedă națională se determină prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data:

- 1) înregistrării inițiale a operațiunii în valută străină;
- 2) achitării integrale sau parțiale a creanțelor și datoriilor aferente operațiunilor în valută străină;
- 3) întocmirii situațiilor financiare (data raportării).

7. Operațiunile în valută străină se contabilizează inițial în monedă națională prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data înregistrării inițiale, care se determină în funcție de tipul operațiunii:

- 1) operațiunile bancare și de casă – data încasării (eliberării) numerarului;
- 2) exportul/importul de active, servicii, lucrări, alte operațiuni de comerț internațional:
 - data întocmirii declarației vamale, sau
 - data întocmirii documentului primar care confirmă trecerea dreptului de proprietate asupra activelor sau prestarea serviciilor, lucrărilor, sau
 - altă dată prevăzută de legislația în vigoare;
- 3) primirea/acordarea de credite și împrumuturi – data primirii/acordării creditelor și împrumuturilor;
- 4) efectuarea investițiilor financiare – data procurării investițiilor;
- 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 legislație.

8. Achitarea creanțelor și datoriilor în valută străină se înregistrează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data achitării. Diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile care apar la data achitării creanțelor și datoriilor se recunosc ca venituri sau cheltuieli curente.

9. Diferențele de curs valutar favorabile se contabilizează în modul următor:

- 1) în cazul creșterii cursului valutar – ca majorare concomitentă a numerarului, creanțelor curente, altor elemente monetare și veniturilor curente;
- 2) în cazul scăderii cursului valutar – ca diminuare a datoriilor curente și 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 declarației vamale – 11,5525 lei/dolar SUA;
- achitării datoriilor – 11,3378 lei/dolar SUA.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- valoarea mărfurilor achiziționate în sumă de 115525 lei (10000 dolari SUA × 11,5525 lei/dolar SUA) – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;
- achitarea datoriilor față de furnizorul străin în sumă de 113378 lei (10000 dolari SUA × 11,3378 lei/dolar SUA) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului;
- diferența 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 și majorare a veniturilor curente.

10. Diferențele de curs valutar nefavorabile se contabilizează în modul următor:

1) în cazul scăderii cursului valutar – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a numerarului, creanțelor curente, altor elemente monetare;

2) în cazul creșterii cursului valutar – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și 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 și datoriilor curente;

în aprilie 201X:

- livrarea produselor cumpărătorului în sumă de 923070 lei (60000 euro × 15,3845 lei/euro – ca majorare concomitentă a creanțelor și 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 și creanțelor curente;

- achitarea creanțelor în valută străină în sumă de 459408 lei (30000 euro × 15,3136 lei/euro) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- diferența 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 și diminuare a creanțelor curente.

11. La întocmirea situațiilor financiare elementele monetare în valută străină (numerarul, creanțele și datoriile, cu excepția avansurilor acordate și primite pentru procurări/livrări de active și servicii, investițiile financiare, cu excepția acțiunilor și cotelor părți etc.) se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării.

[Pct.11 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

12. Elementele nemonetare în valută străină (imobilizările necorporale și corporale, goodwill-ul, stocurile, avansurile acordate/primite pentru procurări/livrări de active și servicii, elementele de capital propriu, etc.) nu se supun recalculării la data raportării și se înregistrează în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale a acestora.

[Pct.12 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

13. Entitatea poate recalcula elementele monetare atât la data raportării, cât și cu o altă periodicitate prevăzută în politicile contabile (lunar, trimestrial etc.).

14. Diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile care apar ca rezultat al recalculării la data raportării a elementelor monetare precum și a acțiunilor evaluate la valoarea justă, se recunosc ca venituri și cheltuieli curente și se contabilizează în conformitate cu prevederile pct.9 și 10 din prezentul standard. Modul de contabilizare a diferențelor de curs valutar este prezentat în anexa 1.

14¹. Prin derogare de la prevederile pct.8-10 și 14 ale prezentului standard, diferențele de curs valutar aferente subvențiilor, finanțărilor și încasărilor cu destinație specială a instituțiilor publice cu autonomie financiară se recunosc ca majorare/diminuare a subvențiilor, a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială.

[Pct.14¹ completat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

[Pct.14¹ introdus prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

15. În cazul în care operațiunea în valută străină a fost înregistrată într-o perioadă de gestiune, iar achitarea se efectuează în altă perioadă de gestiune, diferențele de curs valutar se recunosc în fiecare perioadă de gestiune până la data achitării.

Exemplul 3. O entitate rezident a Republicii Moldova a prestat unei entități 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 creanțelor și veniturilor curente;

- diferența 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 creanțelor și veniturilor curente;

în ianuarie 201X+1:

- achitarea creanțelor în valută străină în sumă de 199105 lei (13000 euro × 15,3158 lei/euro) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- diferența de curs valutar nefavorabilă aferentă creanțelor în valută străină în sumă de 867 lei [13000 euro × (15,3158 lei/euro – 15,3825 lei/euro)] – ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a creanțelor curente.

[Pct.16 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea diferențelor de sumă

17. Diferențele de sumă apar în cazul încheierii între rezidenții Republicii Moldova a contractelor în care părțile au convenit asupra unor datorii pecuniare (bănești) exprimate în valută străină sau unități convenționale, dacă astfel de contracte nu sunt interzise de legislația în vigoare.

[Pct.17 modificat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

18. Operațiunile exprimate în valută străină sau unități convenționale inițial se înregistrează în monedă națională prin aplicarea cursului de schimb conform contractului încheiat (cursului oficial al leului moldovenesc sau cursului de schimb stabilit de părțile contractante).

19. Achitarea creanțelor și datoriilor aferente operațiunilor exprimate în valută străină sau unități convenționale se contabilizează în monedă națională prin aplicarea cursului de schimb:

1) la data achitării creanțelor și datoriilor; sau

2) la data livrării (procurării) activelor și/sau prestării (beneficierii) serviciilor; sau

3) stabilit în mărime fixă sau în alt mod de către părțile contractante.

[Pct.19 completat 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 creanțelor și datoriilor, diferențele de sumă aferente operațiunilor respective se contabilizează în modul următor:

1) diferențele de sumă favorabile – ca majorare a creanțelor curente și/sau altor active sau diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente;

2) diferențele de sumă nefavorabile – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente și/sau altor active sau majorare a datoriilor curente.

Exemplul 5. La 10 octombrie 201X două entități rezidente ale Republicii Moldova (neplătitoare de TVA) au încheiat un contract de vânzare-cumpărare a mărfurilor, valoarea acestora fiind exprimată în euro. La 15 octombrie 201X vânzătorul a livrat 100 unități de marfă în valoare de 5000 euro. Clauzele contractuale prevăd efectuarea plății în moneda națională 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 creanțelor și veniturilor curente;

în noiembrie 201X:

- achitarea creanțelor privind mărfurile vîndute în sumă de 76626 lei (5000 euro × 15,3252 lei/euro) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- diferența 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 creanțelor și 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 și 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 și numerarului;

- diferența 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 și datoriilor curente.

21. În cazul aplicării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) sau a unui curs stabilit de părți în mărime fixă, diferențe de sumă nu apar, deoarece vînzătorul și cumpărătorul recunosc creanțele și datoriile în baza aceluiași curs de schimb.

22. La data raportării creanțele și datoriile aferente operațiunilor exprimate în valută străină sau unități convenționale nu se supun recalculării.

23. În cazul achitării anticipate (în avans) pentru activele livrate (procurate) sau serviciile prestate (primite) echivalentul în moneda națională a avansului se determină prin aplicarea cursului de schimb la data plății acestuia și ulterior nu se recalculează.

24. Apariția diferențelor de sumă aferente operațiunilor cu achitarea în avans depinde de:

1) mărimea plății în avans: parțială sau integrală;

2) cursul de schimb utilizat în conformitate cu pct.19 din prezentul standard.

25. În cazul efectuării plății în avans parțiale și aplicării cursului de schimb la data achitării creanțelor și datoriilor, diferențe de sumă apar doar din mărimea neachitată a creanțelor și datoriilor ca rezultat al modificării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) și data achitării finale. Astfel de diferențe se contabilizează conform pct.20 din prezentul standard.

Exemplul 6. O entitate în baza contractului de vînzare-cumpărare a vîndut mărfuri altei entități rezidente a Republicii Moldova. Valoarea mărfurilor este exprimată în valută străină și 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 și datoriilor curente;

în iunie 201X:

- valoarea mărfurilor vândute în sumă de 125103 lei [(49859 lei + (4800 euro × 15,6758 lei/euro)] – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- trecerea în cont a avansului primit anterior în sumă de 49859 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente;

în iulie 201X:

- primirea plății finale pentru mărfurile vândute în sumă de 74647 lei (4800 euro × 15,5514 lei/euro) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- diferența de sumă nefavorabilă aferentă creanțelor neachitate în sumă de 597 lei [(4800 euro × (15,5514 lei/euro – 15,6758 lei/euro)] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente.

26. În cazul efectuării plății în avans integrale și aplicării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) diferențe de sumă nu apar, dar sunt necesare decontări suplimentare între vânzător și cumpărător. Astfel, la creșterea cursului de schimb cumpărătorul îi achită vânzătorului o sumă suplimentară, iar la scăderea cursului de schimb vânzătorul 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 și 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 plății pentru servicii în sumă de 55076 lei (3500 euro × 15,7362 lei/euro) – ca majorare a creanțelor curente și micșorare a numerarului;

în decembrie 201X:

- primirea serviciilor în sumă de 55481 lei (3500 euro × 15,8517 lei/euro) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente;

- trecerea în cont a avansului acordat anterior în sumă de 55076 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor 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 și numerarului.

27. Erorile și modificările estimărilor contabile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă se contabilizează în conformitate cu prevederile [SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"](#).

Prezentarea informațiilor

28. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin, următoarele informații:

1) suma veniturilor și cheltuielilor din diferențe de curs valutar;

2) valoarea elementelor contabile exprimate în valută străină;

3) suma veniturilor și cheltuielilor provenite din diferențe de sumă;

4) descrierea generală a contractelor semnificative în unități convenționale și/sau valută străină.

[Pct.28 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

29. Presentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

30. La data intrării în vigoare a prezentului standard diferențele de curs valutar înregistrate în componența capitalului suplimentar se trec la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al (a) anilor precedenți.

Data intrării în vigoare

31. Presentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Modul de contabilizare a diferențelor de curs valutar la data raportării

Date inițiale. Conform situațiilor financiare a entității la 31 decembrie 201X activele și 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);

- investiții financiare pe termen lung (cote de participație) 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);

- investiții financiare curente (depozit bancar) cu valoarea de 30000 euro (înregistrate la 24.10.201X la cursul 15,5218 lei/euro);

- creanțe 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 și datoriile în valută străină vor fi evaluate după cum urmează:

Tabelul 1

Active și datorii (elemente bilanțiere) la 31.12.201X

Elemente bilanțiere	Suma, euro	La data înregistrării inițiale		La data raportării		Diferența, lei
		curs oficial al leului moldovenesc, lei/euro	echivalent în monedă națională, lei	curs oficial al leului moldovenesc, lei/euro	echivalent în monedă națională, 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. Investiții financiare curente	30000	15,5218	465654	15,7325	471975	6321
1.3. Creanțe 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. Investiții 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:

- diferențele de curs valutar favorabile aferente:
 - numerarului în sumă de 5460 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și veniturilor curente;
 - investițiilor financiare curente în sumă de 6321 lei – ca majorare concomitentă a investițiilor și veniturilor curente;
 - creanțelor curente în sumă de 7656 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- diferența de curs valutar nefavorabilă aferentă împrumuturilor în sumă de 848 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datorii curente.

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “PĂRȚI AFILIATE ȘI CONTRACTE DE SOCIETATE CIVILĂ”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrelui general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 24 “Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate” și IFRS 11 “Angajamente comune”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenței părților afiliate și tipurilor de tranzacții între acestea, modului de contabilizare a cotelor de participație în societatea civilă, precum și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică de către toate părțile afiliate, precum și la contabilizarea cotelor de participație în societate civilă.

[Pct.3 modificat prin [Ordinul Min.Fin. nr.166 din 28.11.2013](#), în vigoare 01.01.2014]

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Angajament comun – un angajament (de tip exploatare în participație sau asociere în participație) în care două sau mai multe părți dețin controlul comun.

Contract de societate civilă – un angajament comun de tip exploatare în participație în cadrul căruia două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică supusă controlului comun fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele beneficiile (foloasele) și pierderile.

Control – capacitatea de a gestiona politicile financiare și operaționale ale entității sau societății civile pentru a obține beneficii economice din activitatea acestora.

Control comun – control partajat a unei activități economice convenit prin contract, care există numai în cazul cînd deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțămîntul unanim al părților care dețin controlul comun.

Influență semnificativă – capacitatea de a influența politicile financiare și operaționale prin participare la capitalul social al entității în mărime de la 20% pînă la 50% sau în alt mod prevăzut de statut sau contract.

Părți afiliate – entități sau persoane fizice care au capacitatea de a controla sau sînt controlate, au influență semnificativă sau sînt influențate semnificativ de cealaltă parte în politicile financiare și operaționale.

Politici financiare – ansamblul de metode, mijloace și instrumente prin care se asigură mobilizarea, repartizarea și utilizarea resurselor financiare cu scopul realizării activității eficiente a entității prin luarea deciziilor de finanțare, de investire și de plată a dividendelor.

Politici operaționale – modalități de executare la nivel operațional a sarcinilor stabilite în strategiile entității privind: stabilirea prețurilor, nivelul stocurilor, volumul vânzărilor etc.

Părți afiliate și tipuri de tranzacții între acestea

5. Parte afiliată se consideră:

1) entitatea care direct sau indirect controlează altă entitate;

Exemplul 1. Entitatea "A" deține 80% din capitalul social al entității "B". La rîndul său, entitatea "B" deține 58% din capitalul social al entității "C".

În baza datelor din exemplu, părți afiliate sînt:

- entitățile "A" și "B", deoarece "A" deține controlul direct asupra entității "B";
- entitățile "B" și "C", deoarece "B" deține controlul direct asupra entității "C";
- entitățile "A" și "C", deoarece pe "C" entitatea "A" o controlează indirect, prin intermediul entității "B".

2) entitatea asociată – entitate în care, altă entitate are o influență semnificativă asupra politicilor financiare și operaționale dar care nu este nici entitate-fiică, nici un participant într-un angajament comun;

Exemplul 2. Entitatea "C" deține 28% din acțiunile entității "A".

În baza datelor din exemplu, entitățile "C" și "A" sînt părți afiliate, întrucît entitatea "C" poate influența semnificativ politicile financiare și operaționale ale entității "A".

3) entitatea-fiică – entitate controlată de către entitatea-mamă (principală);

4) asociații într-o societate civilă;

Exemplul 3. Entitatea "A" a semnat cu entitatea "D" un contract de societate civilă privind efectuarea unor operațiuni fără active comune.

În baza datelor din exemplu, părți afiliate sînt entitățile "A" și "D" conform contractelor de societate civilă.

5) entitatea care este controlată sau controlată în comun de către o persoană fizică și/sau un membru apropiat al familiei acestei persoane (cum ar fi: părinții, soțul/soția și copiii acestora);

Exemplul 4. O persoană fizică deține 30%, iar fiul acesteia – 22% din capitalul social al entității "A".

În baza datelor din exemplu, părți afiliate sînt entitatea "A" și persoanele fizice nominalizate, întrucît acestea dețin peste 50% din capitalul social al entității și, ca urmare, pot controla politicile financiare și operaționale ale acesteia.

6) persoana fizică sau un membru apropiat al familiei acesteia (părinții, soțul/soția și copiii acestora) care are o influență semnificativă asupra entității sau face parte din personalul-cheie din conducerea entității (de exemplu, membru al Consiliului entității, organului executiv, comisiei de cenzori sau al altor organe de conducere) și, în așa mod, participă la gestionarea politicilor financiare și operaționale ale entității;

Exemplul 5. Entitatea "A" deține 60% din acțiunile entității "B". Restul 40% din acțiuni sînt repartizate între acționari după cum urmează: 10% – deține directorul general al entității "B", iar 30% –

deține directorul financiar al acestei entități. În baza datelor din exemplu, părți afiliate sînt:

- entitățile “A” și “B”, deoarece “A” deține controlul asupra entității “B”;
- directorul general al entității “B” și entitatea “B”, deoarece directorul general face parte din personalul-cheie din conducerea entității;
- directorul financiar al entității “B” și entitatea “B”, deoarece directorul financiar deține 30% din acțiunile entității și are o influență semnificativă în gestionarea politicilor financiare și operaționale ale acesteia.

6. Nu se consideră părți afiliate:

1) entitățile care au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere, care nu controlează și nu influențează nici una din părți;

Exemplul 6. Entitățile “A” și “B” au un director financiar comun, care nu deține cote de participație în capitalul social al acestora.

În baza datelor din exemplu, entitățile nominalizate nu se consideră părți afiliate, cu toate că directorul acestora este parte afiliată cu fiecare din ele.

2) clienții, furnizorii, francizorii, distribuitorii etc. cu care entitatea efectuează tranzacții economice ordinare, indiferent de volumul acestora;

3) alte entități și persoane fizice cum ar fi: finanțatorii, creditorii, organele sindicale, autoritățile publice etc. în cadrul unor relații ordinare.

Exemplul 7. O entitate de microfinanțare acordă unei entități un împrumut în sumă de 30000 lei pentru păstrarea și prelucrarea producției agricole.

În baza datelor din exemplu, indiferent de volumul și caracterul finanțărilor, entitatea și entitatea de microfinanțare nu sînt părți afiliate, întrucît entitatea nu exercită controlul asupra activității entității și nu are influență semnificativă asupra politicilor financiare și operaționale ale acesteia.

7. Tranzacțiile între părțile afiliate reprezintă un transfer de resurse sau obligații între părți afiliate și includ: procurarea și/sau vînzarea de active; prestarea și/sau beneficierea de servicii; predarea/primirea bunurilor în leasing (arendă, locațiune); acordarea/primirea împrumuturilor, finanțărilor și aporturilor la capitalul social; acordarea/primirea garanțiilor; decontarea datoriilor în numele entității sau de către entitate în numele părții afiliate etc.

8. Tranzacțiile între părțile afiliate se contabilizează separat în același mod ca și tranzacțiile cu părțile neafiliate în conformitate cu standardele de contabilitate.

9. Valoarea de vînzare (fără TVA și accize) a bunurilor vîndute/serviciilor prestate se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate sau a numerarului și a veniturilor curente, iar valoarea contabilă a bunurilor vîndute/serviciilor prestate – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor (costul activității de bază/auxiliare).

Exemplul 8. Entitatea “A” deține controlul asupra entității “B” și comercializează acesteia semifabricate în valoare de 72000 lei, costul constituind 70000 lei. Concomitent entitatea “A” a achiziționat de la entitatea “B” materiale în valoare de 38000 lei, costul lor fiind de 35000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitățile contabilizează:

entitatea “A”:

- valoarea de vînzare a semifabricatelor în sumă de 72000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și a veniturilor curente;

- costul semifabricatelor comercializate în sumă de 70000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

- valoarea materialelor achiziționate în sumă de 38000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor față de părțile afiliate;

entitatea “B”:

- valoarea semifabricatelor achiziționate în sumă de 72000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor față de părțile afiliate;

- valoarea de vînzare a materialelor în sumă de 38000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și veniturilor curente;

- costul materialelor comercializate în sumă de 35000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și

diminuare a stocurilor.

10. În cadrul operațiunilor de intermediere între entitățile – părți afiliate (în temeiul delegației, contractului de mandat, de comision etc.) bunurile transmise/primate spre vânzare se reflectă astfel:

1) în contabilitatea entității care a primit bunurile spre vânzare (reprezentantului, mandatarului, comisionarului) – pe contul extrabilanțier respectiv;

2) în contabilitatea entității care a transmis bunurile spre vânzare (reprezentatului, mandantului, comitentului) – pe un subcont distinct al contului bilanțier respectiv.

Veniturile și cheltuielile părților afiliate se recunosc și se contabilizează pe măsura vânzării bunurilor transmise terților spre vânzare.

Exemplul 9. Entitățile “A” și “B” sînt părți 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 terților 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 vânzare ulterioară în sumă de 100000 lei – ca înregistrare în contul extrabilanțier (majorare a valorii stocurilor primite);

- numerarul încasat din vânzarea mărfurilor terților în sumă de 100000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și datorii față de părțile afiliate (entitatea “B”);

- comisionul calculat în baza contractului de comision în sumă de 10000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- costul mărfurilor vîndute terților în sumă de 100000 lei – ca decontare din contul extrabilanțier (diminuare a valorii stocurilor vîndute);

în noiembrie 201X:

- achitarea datoriei față de entitatea “B” pentru mărfurile vîndute în sumă de 100000 lei – ca diminuare concomitentă a datorii față de părțile afiliate și a numerarului;

- comisionul încasat de la comitent în sumă de 10000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente.

11. În cazul în care una dintre părțile afiliate își asumă obligațiile altei părți, decontările efectuate se contabilizează astfel:

1) la partea afiliată care își asumă obligațiile – ca majorare a creanțelor părților afiliate și diminuare a numerarului, altor active sau majorare a datorii curente;

2) la cealaltă parte afiliată – ca majorare a creanțelor sau diminuare a datorii curente și majorare a datorii față de părțile afiliate.

Exemplul 10. Entitățile “B” și “C” sînt părți afiliate. Din lipsa de numerar la entitatea “C”, entitatea “B”, acționînd în calitate de garant, la 25 februarie 201X a transferat furnizorului în numele părții afiliate “C” un avans în sumă de 50000 lei. La 3 martie 201X entitatea “C” a achitat datoria față de entitatea “B”.

În baza datelor din exemplu, entitățile contabilizează:

entitatea “B”:

- transferarea avansului în numele părții afiliate în sumă de 50000 lei – ca majorare a creanțelor părților afiliate și diminuare a numerarului;

- decontarea creanțelor părților afiliate în sumă de 50000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor părților afiliate;

entitatea “C”:

- recunoașterea avansului acordat de partea afiliată în sumă de 50000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și datorii față de părțile afiliate;

- achitarea datorii față de părțile afiliate în sumă de 50000 lei – ca diminuare concomitentă a datorii față de părțile afiliate și numerarului.

Reguli generale

12. Contractul de societate civilă stipulează natura activităților desfășurate de asociați, drepturile la active și obligații aferente activității, precum și alte elemente obligatorii prevăzute în legislație.

13. Contribuțiile asociaților la crearea unei societăți civile sînt de natura bunurilor economice aflate în posesia acestora, inclusiv drepturile lor patrimoniale.

14. Patrimoniul propriu depus de asociați și bunurile produse în cadrul activității societății civile, precum și veniturile generate în comun, sînt recunoscute drept proprietate comună a asociaților, dacă contractul nu prevede altceva.

15. În cadrul activității societății civile asociații recunosc veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare (profit/pierdere), proporțional cotelor-părți în activitatea societății civile, dacă contractul nu prevede altceva.

16. Conducerea societății civile este încredințată fie unui asociat, numit asociat-conducător, fie tuturor asociaților, împuterniciți să reprezinte societatea în exterior.

17. Indiferent de modul de ținere a contabilității, societățile civile nu întocmesc și nu prezintă situații financiare.

18. Contabilitatea societății civile este condiționată de caracterul operațiunilor efectuate:

- 1) fără active comune; sau
- 2) cu active comune.

Contabilitatea operațiunilor fără active comune

19. Contabilitatea operațiunilor fără active comune poate fi ținută de către:

- 1) asociatul-conducător, desemnat prin contractul de societate civilă, sau de
- 2) fiecare asociat.

20. În cazul realizării operațiunilor fără active comune fiecare asociat, efectuînd o etapă concretă a procesului de producție (fabricare a produselor/prestare a serviciilor), utilizează propriile active și proprii angajați, suportă propriile cheltuieli și își onorează angajamentele asumate.

De exemplu, o entitate agricolă și o fabrică de conserve au încheiat un contract de societate civilă privind producerea în comun a sucului de mere. Fiecare participant suportă cheltuielile proprii și primește o parte a venitului obținut din vânzarea sucului, determinată în conformitate cu prevederile contractului.

21. Venitul obținut în urma desfășurării activității societății civile fără active comune și cheltuielile suportate în comun, bunurile produse sau rezultatele financiare din aceste activități se repartizează între asociați în modul prevăzut în contractul societății civile.

22. Contabilitatea operațiunilor fără active comune se ține separat de către fiecare asociat al societății civile, pe subconturi analitice distincte, reflectînd cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate și 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 asociaților informații privind cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente operațiunilor controlate fără active comune.

24. Rezultatele aferente operațiunilor efectuate fără active comune pot fi repartizate între asociați în raport cu:

- 1) venitul din vânzări;
- 2) rezultatul financiar, sau
- 3) în alt mod prevăzut în contractul societății civile.

25. În cazul repartizării venitului din vânzări, obținut în urma efectuării operațiunilor fără active comune, cota-parte a venitului fiecărui asociat a societății civile se determină ca produsul dintre venitul din vânzări și cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile sau rezultatul financiar aferent activității societății civile se contabilizează de fiecare asociat sau de către asociatul-conducător.

Exemplul 11. Entitățile "A" și "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 entitățile au

următoarele obligațiuni:

- entitatea "A" depune în calitate de contribuții în activitatea societății civile materia primă (struguri) și suportă propriile cheltuieli aferente creșterii și transportării strugurilor la entitatea "B";

- entitatea "B" organizează procesul de prelucrare a strugurilor, suportând toate costurile aferente prelucrării acestora (materiale, salarii, amortizări etc.) și cheltuielile de distribuire a vinului brut.

În contractul de societate civilă se prevede repartizarea veniturilor din vânzarea vinului brut astfel: entitatea "A" – 45% și entitatea "B" – 55%.

În anul 201X entitatea "A" a predat spre prelucrare entității "B" 1000 tone de struguri cu costul de 3000 lei/tonă. Din strugurii primiți entitatea "B" a fabricat vin brut în volum de 61290 dal, la un cost de 85 lei/dal. Cheltuielile de distribuire prestate de terți au alcătuit 137350 lei. În primul an de activitate în comun entitatea "B" a comercializat 40% din volumul fabricat, la preț de 120 lei/dal, cu achitarea integrală a cotei entității "A".

Prin contractul de societate civilă entitatea "B" este desemnată în calitate de asociat-conducător.

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

entitatea "A":

- costul strugurilor transmiși entității "B" (înregistrare contabilă internă de evidență a stocurilor) în sumă de 3000000 lei (1000 tone × 3000 lei/tonă) – ca majorare a stocurilor transmise spre prelucrare și diminuare a strugurilor aflați în stoc;

- veniturile curente generate din operațiunile efectuate fără active comune (din vânzarea vinului brut) în sumă de 1323864 lei (2941920 lei × 45%) – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și a veniturilor curente;

- costul vânzărilor aferente operațiunilor efectuate fără active comune în sumă de 1200000 lei (3000000 lei × 40%) – ca majorare a costului vânzărilor și diminuare a costului stocurilor predate spre prelucrare;

- numerarul încasat din operațiunile efectuate fără active comune în sumă de 1323864 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor părților afiliate.

entitatea "B":

- costul strugurilor primiți de la entitatea "A" în sumă de 3000000 lei – ca înregistrare în contul extrabilanțier (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 producție și diminuare a costului stocurilor, majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate etc.;

- costul strugurilor consumați pentru fabricarea vinului brut la valoarea de 3000000 lei – ca decontare din contul extrabilanțier (diminuare a valorii stocurilor consumate);

- costul vinului brut fabricat în sumă de 2209650 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de producție;

- valoarea de vânzare a vinului brut fabricat în sumă de 2941920 lei [(61290 dal × 120 lei) × 40%] – ca majorare a creanțelor curente și majorare concomitentă a datoriilor curente față de părți afiliate în sumă de 1323864 lei (2941920 lei × 45%) și a veniturilor curente în sumă de 1618056 lei (2941920 lei × 55%);

- costul vânzărilor aferente operațiunilor efectuate fără active comune în sumă de 883860 lei (2209650 lei × 40%) – ca majorare a costului vânzărilor și diminuare a stocurilor;

- cheltuielile de distribuire a vinului brut în sumă de 137350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;

- numerarul încasat de la cumpărători în sumă de 2941920 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- numerarul transferat entității "A" în sumă de 1323864 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de părțile afiliate și a numerarului.

La finele perioadei de gestiune entitatea "B", în calitate de asociat-conducător, prezintă următoarele informații aferente operațiunilor efectuate fără active comune:

**Informații aferente rezultatelor operațiunilor efectuate
fără active comune pe anul 201X**

Nr.	Indicatori	Suma, lei		
		Total	inclusiv, entitatea:	
			"A" – 45%	"B" – 55%
1.	Venituri din vânzări	2941920	1323864	1618056
2.	Costul vânzărilor	2083860	1200000	883860
3.	Profitul brut (rd.1 – rd.2)	858060	123864	734196
4.	Cheltuielile de distribuire	137350	x	137350
5.	Rezultatul (profitul) din operațiuni efectuate fără active comune (rd.3 – rd.4)	720710	123864	596846

26. În cazul repartizării rezultatului financiar obținut din operațiunile efectuate fără active comune, cota-parte a rezultatului financiar a fiecărui asociat al societății civile se determină ca produsul dintre rezultatul financiar și cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile și rezultatul financiar se contabilizează, de regulă, de asociatul-conducător.

Exemplul 12. Utilizând datele din exemplul 11, să presupunem că contractul de societate civilă prevede repartizarea profitului obținut din operațiunile efectuate fără active comune în proporție: entitatea "A" – 45% și entitatea "B" – 55%.

În baza datelor din exemplu, cota entității "A" în profitul, obținut din operațiunile efectuate fără active comune, va fi – 324319,5 lei (720710 lei × 45%), iar a entității "B" – 396390,5 lei (720710 lei × 55%).

În anul 201X entitățile contabilizează:

entitatea "A":

- costul strugurilor transmiși entității "B" pentru fabricarea vinului brut în sumă de 3000000 lei – ca majorare a creanțelor părților afiliate și diminuare a stocurilor;

- cota-parte în profitul obținut din operațiunile efectuate fără active comune în sumă de 324319,5 lei [(2941920 lei – 2083860 lei – 137350 lei) × 45%] – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și 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 și diminuare a creanțelor părților afiliate.

entitatea "B":

- costul strugurilor primiți de la entitatea "A" în sumă de 3000000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente față de părțile afiliate;

- costul strugurilor consumați pentru fabricarea vinului brut în sumă de 3000000 lei – ca majorare a costurilor de producție și 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 producție și a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate etc.;

- costul vinului brut fabricat în sumă de 5209650 lei (2209650 lei + 3000000 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de producție;

- valoarea de vânzare a vinului brut fabricat în sumă de 2941920 lei [(61290 dal × 120 lei) × 40%] – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;

- costul vânzării produsului finit aferent operațiunilor efectuate fără active comune în sumă de 2083860 lei (5209650 lei × 40%) – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a stocurilor;

- cheltuielile de distribuire în sumă de 137350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a

datoriilor curente;

- numerarul încasat de la cumpărători în sumă de 2941920 lei ($61290 \text{ dal} \times 120 \text{ lei} \times 40\%$) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- veniturile decontate la rezultatul financiar în sumă de 2941920 lei – ca diminuare a veniturilor curente și majorare a rezultatului financiar;

- cheltuielile decontate la rezultatul financiar în sumă de 2221210 lei ($2083860 \text{ lei} + 137350 \text{ lei}$) – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar și a cheltuielilor curente;

- cota-parte a entității “A” în profitul obținut din operațiunile efectuate fără active comune, în sumă de 324319,5 lei [$(2941920 \text{ lei} - 2221210 \text{ lei}) \times 45\%$] – ca diminuare a rezultatului financiar și majorare a datoriilor față de părțile afiliate;

- numerarul transferat entității “A” în sumă de 1524319,5 lei [$(3000000 \text{ lei} \times 40\%) + 324319,5 \text{ lei}$] – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de părțile afiliate și a numerarului.

Contabilitatea operațiunilor cu active comune

27. Activitatea societății civile cu active comune prevede deținerea comună și controlul comun de către asociați asupra activelor depuse sau achiziționate pentru scopurile comune, inclusiv în obținerea de beneficii economice.

28. Contabilitatea operațiunilor cu active comune este ținută de asociatul-conducător care poartă responsabilitatea pentru executarea obligațiilor fiscale privind operațiunile respective.

29. La sfârșitul perioadei de gestiune (sau la altă dată prevăzută de contract) asociatul-conducător întocmește un proces-verbal de repartizare a veniturilor, cheltuielilor sau a rezultatelor financiare obținute din utilizarea activelor controlate în comun în funcție de cota de participație a fiecărui asociat.

30. Rezultatele aferente activității societății civile cu active comune sînt repartizate între asociați în corespundere cu prevederile punctelor 24-26 din prezentul standard.

Exemplul 13. *Entitățile “A” și “B” în anul 201X au achiziționat un echipament tehnologic la un preț de 1500000 lei, cu o durată de exploatare de 10 ani. În anul 201X+1 entitățile au încheiat un contract de societate civilă privind posesiunea și controlul în comun asupra acestui activ, destinat pentru a fi transmis în leasing operațional pe un termen de un an. Conform contractului de societate civilă asociații dețin respectiv cîte 55% și 45% din valoarea echipamentului. Prin contractul de societate civilă în calitate de asociat-conducător este numit asociatul “A”, care ține contabilitatea tuturor operațiunilor 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 și 35000 lei – alte cheltuieli curente. Venitul anual de la transmiterea echipamentului în leasing operațional constituie 450000 lei. Conform contractului rezultatul financiar obținut din transmiterea în leasing operațional a echipamentului se repartizează proporțional cu mijloacele depuse de către fiecare asociat la achiziționarea acestuia.

În baza datelor din exemplu entitățile contabilizează:

asociatul-conducător “A”:

- cota-parte a asociatului “B” în sumă de 675000 lei ($1500000 \times 45\%$), ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor pe termen lung;

- achiziția echipamentului tehnologic în sumă de 1500000 lei ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și a datoriilor curente;

- amortizarea echipamentului tehnologic în sumă de 150000 lei ($1500000 \text{ lei} : 10 \text{ ani}$) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și amortizării mijloacelor fixe;

- cheltuielile aferente deservirii tehnice curente în sumă de 90000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente;

- cheltuielile aferente asigurării activului și a altor cheltuieli curente în sumă de 72000 lei ($37000 \text{ lei} + 35000 \text{ lei}$) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente;

- venitul obținut din transmiterea în leasing operațional a echipamentului în sumă de 450000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- numerarul încasat de la clienți în sumă de 450000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- veniturile decontate la rezultatul financiar în sumă de 450000 lei – ca diminuare a veniturilor curente și majorare a rezultatului financiar;
- cheltuielile decontate la rezultatul financiar în sumă de 312000 lei (162000 lei + 150000 lei) – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar și a cheltuielilor curente;
- cota-parte a profitului obținut din operațiunile efectuate cu active comune în sumă de 62100 lei $[(450000 \text{ lei} - 312000 \text{ lei}) \times 45\%]$ – ca diminuare a rezultatului financiar și majorare a datoriilor față de părți afiliate;
- numerarul transferat entității “B” în sumă de 62100 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de părțile afiliate și a numerarului.

asociatul “B”:

- transferul numerarului pentru procurarea echipamentului tehnologic în sumă de 675000 lei (1500000 lei \times 45%) – ca majorare a creanțelor pe termen lung și diminuare a numerarului;
- cota-parte în profitul din operațiunile efectuate cu active comune în sumă de 62100 lei $[(450000 \text{ lei} - 312000 \text{ lei}) \times 45\%]$ – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și a veniturilor curente;
- numerarul încasat de la entitatea “A” în sumă de 62100 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor părților afiliate.

Prezentarea informațiilor

31. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații privind:

1) părțile afiliate:

- garanțiile oferite sau primite;
- cheltuielile recunoscute pe parcursul perioadei de gestiune curentă privind creanțele compromise ale părților afiliate, inclusiv provizioanele aferente acestora;

2) participațiile într-o societate civilă:

- valoarea contabilă a activelor proprii și datoriilor aferente operațiunilor efectuate fără active comune;
- cheltuielile suportate și veniturile sau rezultatele financiare obținute în urma activității societății civile;
- cota-parte a entității din activele comune, clasificate conform naturii acestora;
- cota-parte a entității în orice datorie și cheltuială suportată în comun;
- rezultatul financiar obținut din folosirea cotei-părți a entității din activele comune.

[Pct.31 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

32. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

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

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ÎN AGRICULTURĂ”

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 41 “Agricultura”.

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard reglementează modul de contabilizare și prezentare a informațiilor în situațiile financiare privind:

- 1) activele biologice;
- 2) produsele agricole;
- 3) costurile aferente activelor biologice și produselor agricole.

4. Prezentul standard nu se aplică la contabilizarea:

1) terenurilor și altor active imobilizate asociate unei activități agricole ([SNC "Imobilizări necorporale și corporale"](#));

[Subpct.2) pct.4 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

3) produselor obținute 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) subvențiilor ([SNC "Capital propriu și datorii"](#)).

Exemple de active biologice, produse agricole și produse obținute din procesarea acestora sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Active biologice, produse agricole și produse obținute din procesarea acestora

Active biologice	Produse agricole	Produse obținute din procesarea produselor agricole
Turma de bază a ovinelor	Lapte, lînă	Brînză, fire toarse
Cireada de bază a bovinelor	Lapte	Unt, cașcaval, brînză
Porci	Carcasă	Cîrnați, șuncă
Piscicultură	Pește-marfă, puiet	Produse din pește
Culturi cerealiere	Cereale, paie	Făină, crupe, furaje combinate
Culturi legumicole	Legume	Conserve din legume, murături
Culturi tehnice cultivate pe plantații	Frunze de tutun, semințe de floarea-soarelui, rizocarpi	Tutun fermentat, ulei vegetal, zahăr
Plantații perene:		
- vii	Struguri	Vin brut, materie primă pentru sucuri
- livezi	Fructe	Fructe uscate, conserve din fructe
- copaci în pădure (masiv forestier)	Copaci tăiați	Bușteni, cherestea

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

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activitate agricolă – administrarea de către o entitate a transformării biologice și recoltării activelor biologice pentru vânzare sau pentru obținerea activelor biologice adiționale și/sau produselor agricole.

Activ biologic – un animal viu sau o plantă vie.

Costuri – resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricarea produselor și prestarea serviciilor.

Cost efectiv – costuri efectiv suportate de către entitate aferente intrării, creșterii și îngrijirii activelor biologice și producerii produselor agricole.

Cost planificat (normat) – costuri determinate în baza normelor și normativelor stabilite de entitate aferente intrării, creșterii și îngrijirii activelor biologice și producerii produselor agricole.

Grup de active biologice – o totalitate de animale omogene (turmă, cireadă) și/sau plante vii (plantație, pepinieră) similare.

Produs agricol – produsul recoltat de la activele biologice ale entității.

Recoltare – separarea produselor agricole de activul biologic și/sau de grupul activelor biologice (de exemplu, recoltarea strugurilor, fructelor și legumelor, scoaterea puieților din pământ, mulsul laptelui, strânsul ouălor) și/sau încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, tăierea copacilor, sacrificarea animalelor și păsărilor, pescuitul peștelui).

Transformare biologică – proces de creștere, producere, degenerare și reproducere care provoacă modificări calitative și/sau cantitative a unui activ biologic (de exemplu, creșterea unor culturi în scopul obținerii produselor agricole, creșterea animalelor pentru a fi vândute sau sacrificate, creșterea copacilor pentru obținerea lemnului).

Reguli generale

6. Activitatea agricolă include două sectoare:

- 1) fitotehnia – cultivarea plantelor anuale și/sau perene, silvicultura, floricultura;
- 2) zootehnia – creșterea animalelor, avicultura, acvacultura, apicultura etc.

7. Fitotehnia și zootehnia se caracterizează prin următoarele particularități comune:

1) capacitatea de modificare – animalele și plantele suportă modificări (transformări) biologice care contribuie la obținerea produselor agricole și/sau activelor biologice adiționale;

2) administrarea modificării – modul de facilitare a transformărilor biologice prin îmbunătățirea și/sau stabilirea condițiilor necesare pentru desfășurarea procesului tehnologic respectiv (de exemplu, rația nutritivă stabilă pentru animale și păsări, termenul și calitatea executării lucrărilor la cultivarea culturilor agricole, asigurarea activelor biologice cu umiditate, lumină, temperatură);

3) evaluarea modificării – măsurarea cantitativă și calitativă a modificării unui activ biologic (grup de active biologice). Evaluarea modificării cantitative exprimă măsurarea volumului de produse agricole obținute și/sau a numărului (cantității) de active biologice adiționale în indicatori cantitativi (de exemplu, producția cerealiară, pomicolă, viticolă, sporul greutateii vii a animalelor – în kilograme; creșterea cantității 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 îngrășare; calitatea strugurilor și a rizocarpilor sfeclei de zahăr – prin conținutul de zahăr, a boabelor de grâu – prin conținutul glutenului, a furajelor – prin conținutul de proteine).

8. Transformarea biologică generează:

1) modificarea activelor biologice prin:

- a) creștere (sporirea greutateii vii și îmbunătățirea calității animalelor și/sau a plantelor);
- b) degenerare (micșorarea greutateii și reducerea calității animalelor și/sau a plantelor);
- c) reproducere (obținerea activelor biologice adiționale – a animalelor și/sau a plantelor);

2) producerea produselor agricole (de exemplu, cereale, legume, fructe, struguri, lapte, lână, ouă, miere).

9. Un activ biologic sau un produs agricol se recunoaște în baza contabilității de angajamente dacă:

1) entitatea controlează și identifică activul biologic și produsul agricol ca rezultat al faptelor economice trecute. Acest criteriu se respectă dacă entitatea deține dreptul de proprietate sau altă formă

de control aferentă activelor biologice și/sau produselor agricole sau, după caz, acestea sînt marcate la intrare (de exemplu, în cazul animalelor entitatea poate deține dreptul de proprietate dacă acestea sînt marcate, la achiziționare, naștere sau înțărare);

2) există o certitudine întemeiată că în viitor entitatea va obține beneficii economice din utilizarea activului biologic și produsului agricol. Criteriul dat se consideră îndeplinit în baza evaluării atributelor fizice ale activului sau produsului (de exemplu, gestația la vaci, existența mugurilor sănătoși pe crengile plantelor perene, starea semănăturilor, greutatea vie și categoria stării de îngrășare a animalelor de creștere și îngrășat);

3) costul activului biologic și al produsului agricol poate fi determinat credibil.

10. La recunoașterea inițială activele biologice și produsele agricole se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa de intrare în modul stabilit în pct.14-22, 30-32 și 39 din prezentul standard.

11. Pe parcursul perioadei de gestiune, conform politicilor contabile activele biologice și produsele agricole pot fi evaluate la cost planificat cu ajustarea acestuia la data raportării la cost efectiv.

[Pct.12 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea activelor biologice

13. În funcție de durata obținerii beneficiilor economice și de pregătire spre utilizare după destinație se disting:

1) active biologice imobilizate – activele biologice mature care asigură obținerea multiplă a produselor agricole și/sau a activelor biologice adiționale pe parcursul unei perioade ce depășește un an (de exemplu, viile, livezile, plantațiile de pomușoare roditoare, culturi multianuale de flori, de furaje, legumicole, vacile, ovinele, porcinele, cabalinele adulte) precum și activele biologice imature care se află în perioada de pregătire spre utilizare după destinație (de exemplu, viile și livezile plantate, pînă la transferarea lor în categoria pe rod);

2) active biologice circulante – animale la creștere și îngrășat care includ unele grupe de active biologice mature (de exemplu, iepuri de casă, animalele cu blană, păsările adulte) și imature, cum ar fi animalele tinere (de exemplu, vițelii, purceii, miei) și animalele rebutate din cireada (turma) de bază și trecute la îngrășat.

Active biologice imobilizate

14. Componenta și modul de determinare a costului de intrare a activelor biologice imobilizate este condiționat de sursa de intrare a acestor active și include:

1) la procurarea plantațiilor perene roditoare precum și animalelor pentru completarea cirezii (turmei) de bază – valoarea de cumpărare și costurile de achiziție (de exemplu, costurile de transport, de însoțire a animalelor, de marcare și 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 entității, dacă destinația de creștere a acestora la recunoașterea inițială nu era determinată, sau dacă există decizia de a le crește pentru vânzare și/sau sacrificare – costul efectiv al animalelor la începutul perioadei de gestiune și costul planificat aferent creșterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării; dacă entitatea utilizează numai nutrețuri procurate – costul efectiv al animalelor;

3) la transferarea plantațiilor perene în categoria pe rod sau pînă la împreunarea coroanelor (pentru fișiile forestiere de protecție, masivele forestiere):

a) costurile efective aferente desfundării solului, materialului săditor, plantării, plus costurile privind creșterea și îngrijirea plantațiilor în primul an și în anii ulterioari cu total cumulativ pînă la darea în exploatare a acestora;

b) costul materialului săditor, a lucrărilor de plantare, creștere și îngrijire a plantațiilor perene în cazul înlăturării golurilor provocate de evenimente excepționale se recunosc drept cheltuieli curente.

15. Costurile de plantare, creștere și îngrijire a plantațiilor perene pînă la transferarea pe rod se

contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare, costurilor indirecte de producție, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.

16. Costul produselor (fructelor, strugurilor și pomușoarelor) obținute de la plantele perene tinere (activele biologice imature) în perioada de creștere și îngrijire până 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 Ministerului Finanțelor 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 diferența dintre prețul de piață și costurile probabile de comercializare și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție.

Exemplul 1. O entitate în anul 201X a sădit 38340 butași de viță-de-vie la costul de 526500 lei pe o suprafață de 15 ha. Costurile de îngrijire în primul an de vegetație – 120000 lei. La sfârșitul anului 201X din cauza condițiilor climaterice s-au depistat 3067 butași uscați, care au fost înlocuiți în primăvara anului 201X+1, la costul de 41000 lei. Costurile lucrărilor de înlocuire a acestor butași constituie 7210 lei. Costurile de creștere și îngrijire în anii ulteriori (201X+2 – 201X+5) până la transferarea viei în exploatare constituie 320000 lei. Valoarea de piață a strugurilor recoltați în anii 201X+4 – 201X+5 este egală cu 65000 lei, costurile probabile de vânzare a strugurilor recoltați – 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 execuție și diminuare a stocurilor;

- costurile de plantare, creștere și îngrijire în primul an de vegetație în sumă de 120000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;

în anul 201X+1:

- costul butașilor uscați și costurile aferente creșterii și îngrijirii acestora în sumă de 51717 lei $[(526500 \text{ lei} + 120000 \text{ lei}) \times 3067 \text{ unit.} : 38340 \text{ unit.}]$ – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;

- costurile lucrărilor de înlăturare a butașilor uscați în sumă de 48210 lei (41000 lei + 7210 lei) – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;

în anii 201X+2 – 201X+5:

- costurile de creștere și îngrijire a viei în sumă de 320000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor și costurilor activităților auxiliare, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;

- costul strugurilor recoltați în sumă de 61000 lei (65000 lei – 4000 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;

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 și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție.

18. La aplicarea metodei costului efectiv, costul produselor se determină în conformitate cu gradul de maturitate (nivelului atins al capacității de producție) a plantațiilor perene în anul recoltei, care include suma costurilor directe privind recoltarea și transportarea fructelor, strugurilor și cota-parte a costurilor de creștere și îngrijire a plantelor perene din anul recoltei. Costul efectiv al produselor obținute în perioada de creștere și îngrijire a acestor plantații până la transferarea lor în categoria pe rod se contabilizează similar regulii stabilite în pct.17 din prezentul standard.

Exemplul 2. Utilizând datele din exemplul 1, să presupunem că în anul 201X+4 de vegetație, entitatea a recoltat struguri – 15 q, iar în anul 201X+5 – 20 q de pe 1 ha. Costurile directe privind culesul, sortarea, încărcarea și transportarea strugurilor constituie în anul 201X+4 – 8100 lei și în anul 201X+5 – 10400 lei. Costurile de creștere și îngrijire a viei în anul 201X+4 constituie 80000 lei, iar în anul 201X+5 – 86000 lei, capacitatea de producție estimată a plantației de viță-de-vie estimată de entitate constituie 80 q/ha.

În baza datelor din exemplu, gradul de maturitate a viei înființate (nivelului atins al capacității de producție) constituie:

- în anul 201X+4: $0,1875$ ($15 \text{ q} : 80 \text{ q}$);
- în anul 201X+5: $0,25$ ($20 \text{ q} : 80 \text{ q}$).

Costul efectiv al strugurilor recoltați constituie:

- în anul 201X+4: 23100 lei ($8100 \text{ lei} + 0,1875 \times 80000 \text{ lei}$);
- în anul 201X+5: 31900 lei ($10400 \text{ lei} + 0,25 \times 86000 \text{ lei}$).

Conform acestei metode entitatea evaluează:

- strugurii recoltați în perioada de creștere și îngrijire a viei în sumă de 55000 lei ($23100 \text{ lei} + 31900 \text{ lei}$);
- costul de intrare a plantației de viță-de-vie transferată în categoria pe rod (activelor biologice immobilizate mature) în sumă de 907993 lei ($526500 \text{ lei} + 120000 \text{ lei} + 41000 \text{ lei} + 7210 \text{ lei} + 320000 \text{ lei} - 51717 \text{ lei} - 55000 \text{ lei}$).

Înregistrările contabile sînt similare celor din exemplul 1.

19. Activele biologice immobilizate imature procurate pentru completarea/înființarea cirezii (turmei) de bază se contabilizează astfel:

1) valoarea de procurare și costurile de achiziție a activelor biologice imature – ca majorare a activelor biologice immobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare și majorare a datoriilor curente etc.;

2) costurile de creștere și îngrijire a activelor biologice în perioada de pregătire spre utilizare după destinație – ca majorare a activelor biologice immobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare, majorare a datoriilor curente și a amortizării immobilizărilor necorporale și corporale etc.;

3) produșii obținuți de la activele biologice immobilizate în curs de execuție evaluați conform politicilor contabile – ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice immobilizate în curs de execuție;

4) costul de intrare a activelor biologice immobilizate imature transferate în categoria celor mature (în exploatare) – ca majorare a activelor biologice immobilizate și diminuare a activelor biologice immobilizate în curs de execuție.

20. Animalele de muncă și de producție, viile și livezile, plantațiile de pomușoare pe rod primite de la proprietari sub formă de aport la capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor biologice immobilizate și micșorare a capitalului nevărsat sau majorare a capitalului neînregistrat.

21. Activele biologice immobilizate cum ar fi culturile multianuale furajere (de exemplu, lucerna, trifoiul, sparceta), de flori (de exemplu, lălea, gladiolă, bujorul, lăcrămioare, hortensia, levănțica, camelia, liliacul, narcisa, crinul), legumicole (de exemplu, leușteanul, măcrișul, hreanul, reventul, sparanghelul), de căpșună, fragi etc. în perioada de pregătire spre exploatare se includ în componența activelor biologice immobilizate în curs de execuție, ulterior se transferă în categoria activelor biologice immobilizate mature.

22. Activele immobilizate mature sub formă de plantații perene, culturi multianuale, animale de muncă (cai și cîini) se amortizează conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

[Pct.22 în redacția [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

23. După recunoașterea inițială activele biologice immobilizate se evaluează conform regulilor generale stabilite în [SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#) și [SNC “Deprecierea activelor”](#).

[Pct.23 modificat prin [Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019](#), în vigoare 01.01.2020]

24. În cazul procurării terenului cu plantații la un preț unic acesta se repartizează conform bazelor stabilite de politicile contabile. Spalierul din vii și livezi reprezintă un obiect separat de imobilizări corporale. În cazul instalării acestuia în primul an de înființare a plantațiilor perene suma amortizării spalierului se calculează și se atribuie:

1) pînă la transferarea viei și/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creștere și îngrijire a acestora, și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și amortizării imobilizărilor corporale;

2) după transferarea viei și/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creștere și îngrijire a acestora și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și a amortizării imobilizărilor corporale.

25. Ieșirea activelor biologice imobilizate, are loc în cazul: vânzării, transmiterii cu titlu gratuit terților sau în leasing financiar, transmiterii sub formă de aport la capitalul social al altor entități, expirării duratei de exploatare utilă cînd exploatarea ulterioară este imposibilă sau ineficientă, schimbării destinației terenurilor, sacrificării animalelor, rebutării animalelor din cireada (turma) de bază, evenimentelor excepționale etc.

26. Operațiunile de ieșire a activelor biologice imobilizate cu excepția sacrificării, rebutării și casării animalelor din cauza evenimentelor excepționale se contabilizează în același mod ca și alte active imobilizate conform regulilor generale stabilite în [SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#) și [SNC “Capital propriu și datorii”](#) astfel:

1) decontarea amortizării acumulate – ca diminuare concomitentă a amortizării activelor biologice imobilizate și a activelor biologice imobilizate;

2) casarea valorii contabile – ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a activelor biologice imobilizate;

3) înregistrarea cheltuielilor aferente ieșirii activelor biologice imobilizate – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare, stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.;

4) înregistrarea valorii de vânzare (contractuale) a activelor biologice imobilizate – ca majorare concomitentă a numerarului, creanțelor și a veniturilor curente.

27. Sacrificarea animalelor din cireada de bază se contabilizează astfel:

1) casarea valorii contabile a animalelor – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a activelor biologice imobilizate;

2) costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.;

3) produsele obținute din sacrificare – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

28. Animalele de muncă și de producție rebutate din cireada de bază și transferate în categoria activelor biologice circulante pentru îngrășat, se evaluează la valoarea contabilă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate.

29. Valoarea contabilă a activelor biologice imobilizate (de exemplu, livezilor, viilor, plantațiilor de arbuști fructiferi, vitele de muncă și de producție) afectate de evenimente excepționale (de exemplu, grindină, inundații, înghețuri, secetă, boli) se decontează parțial sau integral și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor biologice imobilizate.

Modul de contabilizare a operațiunilor de ieșire a activelor biologice imobilizate din cauza evenimentelor excepționale este prezentat în anexa 1.

Active biologice circulante

30. La recunoașterea inițială, activele biologice circulante se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa intrării:

1) activele biologice procurate, primite cu titlu gratuit etc. – la cost de intrare care cuprinde valoarea de intrare (contractuală) și costurile de achiziție conform regulilor generale stabilite în [SNC “Stocuri”](#);

- 2) producții înregistrați la intrări, obținuți în rezultatul transformărilor activelor biologice mature:
- a) vițeei, mieii și 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 înțărcați, ținând 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 întreținerea unui animal adult de tracțiune;
 - d) animalele tinere cu blană (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) a 90 de zile furajere necesare pentru întreținerea unui animal matur;
 - e) puii de iepuri de casă (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) al 1 cap calculat la înțarcare, luînd în considerare greutatea vie;
 - f) pușorii de o zi (de găină, rățuște, bobocii, puii de curcă etc.) în vîrstă de până la 72 de ore – la cost planificat (normat) al unui cap conform calculației Incubării;
 - g) familiile de albine – la valoarea realizabilă netă a unei familii;
 - h) larvele și alevinile peștilor – la cost planificat (normat) al unei unități de calculație;
- 3) puii de iepuri de casă, mieii înțărcați – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutateii 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 și costul planificat aferent creșterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării;
- 5) sporul greutateii vii obținut în urma creșterii și îngrășării animalelor – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutateii vii înmulțit cu numărul de chintale de spor al greutateii vii al grupului de vîrstă respectiv al animalelor;
- 6) sporul (majorarea costurilor de întreținere) mînjilor, animalelor tinere care nu se cîntăresc, animalelor cu blană – la cost planificat (normat) al unei zile de întreținere și a numărului de zile de întreținere. Nu se determină sporul greutateii vii și majorarea costurilor de întreținere a iepurilor de casă, animalelor cu blană, păsărilor mature. Costurile aferente întreținerii activelor nominalizate se raportează la costul produselor obținute (carnea de pasăre și de iepuri de casă, ouă etc.) sau la cheltuieli curente – în cazul vînzării acestora.

[Pct.30 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 obișnuite sau de stornare.

32. Costurile aferente întreținerii activelor biologice se evaluează cu total cumulativ la suma efectivă. La data raportării costurile nedecontate se contabilizează ca majorare a producției în curs de execuție și diminuare a costurilor activității de bază.

33. După recunoașterea inițială, pe parcursul perioadei de gestiune, activele biologice circulante se evaluează la costul de intrare a acestora ajustat (majorat/diminuat) cu costul planificat al adaosului greutateii vii și/sau al costurilor de întreținere a acestor active, iar la data raportării – la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, conform regulilor generale stabilite în [SNC "Stocuri"](#).

În acest caz, entitatea contabilizează:

1) costul planificat al adaosului greutateii vii – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

2) abaterea costului efectiv de la cel planificat – ca ajustare (diminuare/majorare) concomitentă a stocurilor și a costurilor activităților de bază.

Exemplul 3. O entitate în aprilie 201X a înregistrat la intrări 4 vițee 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 greutateii vii de 648 kg, la cost planificat de 10368 lei. Costul planificat al vițeeilor 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 greutateii vii a vițeeilor – 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 viței la data raportării este de 10600 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în aprilie 201X:

- costul planificat al 4 viței cu greutatea de 122 kg în mărime de 1952 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

în aprilie – decembrie 201X:

- costul planificat al adaosului greutateii vii de 648 kg a vițelilor în mărime de 10368 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

la 31 decembrie 201X:

- abaterea costului efectiv al vițelilor de la cel planificat în mărime de 770 lei – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază;

- diferența dintre costul efectiv al activelor biologice circulante și valoarea realizabilă netă în mărime de 950 lei (11550 lei – 10600 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor.

34. Transferul activelor biologice circulante dintr-un grup de vârstă inferior într-un grup de vârstă superior se contabilizează la valoarea contabilă – ca o mișcare internă în cadrul stocurilor.

35. Operațiunile de ieșire (vânzare, transmitere sub formă de aport la capitalul social, cu titlu gratuit etc.) a activelor biologice circulante se contabilizează în același mod ca și ieșirile 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 activităților de bază și diminuare a stocurilor;

2) costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.;

3) costul produselor obținute din sacrificare – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

Contabilitatea produselor agricole

37. Produsele agricole includ:

1) produse agricole de bază – produse pentru obținerea 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 obținute de la un activ biologic sau un grup de active biologice în rezultatul unei și aceleiași transformări (de exemplu, masa verde, semințele și fînul din ierburi anuale și multianuale, laptele și lîna de la turma de bază a ovinelor, mierea, propolisul și ceara în apicultură). În zootehnie, concomitent cu produsele agricole conjugate, pot fi obținute și active biologice adiționale (de exemplu, miei de la turma de bază a ovinelor, noi roiuri de albine în apicultură);

3) produse secundare – produsele obținute concomitent cu produsele de bază de la un activ biologic (grup de active biologice), dar care au o importanță secundară (de exemplu, paie, pleava și deșeurile furajere – la cultivarea culturilor cerealiere; gunoiul de grajd și de păsări – la întreținerea animalelor și 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 curățarea, sortarea și uscarea acestora; fructele, pomușoarele, legumele, masa verde, fînajul și fînul precum și semințele obținute 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 și păsărilor).

39. Produsele agricole obținute din recolta perioadei de gestiune se evaluează la cost planificat cu

ajustarea acestuia la cel efectiv la data raportării și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

Modul de contabilizare a produselor agricole este exemplificat în anexa 2 din prezentul standard.

40. Produsele agricole utilizate în cadrul entității (de exemplu, semănat, hrană pentru animale, procesare) se contabilizează ca majorare a costurilor de producție și diminuare a stocurilor. Celelalte operațiuni de ieșire 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 Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Contabilitatea costurilor

41. Contabilitatea costurilor se ține pe tipuri de activități (de bază și auxiliare) și sectoare (fitotehnia și zootehnia). În cadrul fiecărui sector costurile se contabilizează pe subdiviziuni structurale și pe obiecte de evidență a costurilor (de exemplu, tipuri de culturi – grâu de toamnă, porumb, floarea soarelui, cartofi; tipuri și soiuri de plantații perene – sămânțoase, sîmburoase; tipuri și grupuri de active biologice – animale și păsări). Nomenclatorul și componența articolelor de costuri se stabilește de entitate de sine stătător conform anexelor 3 și 4.

42. În raport cu modul de includere în costul produselor agricole și a activelor biologice adiționale se disting:

- 1) costuri directe;
- 2) costuri repartizabile;
- 3) costuri indirecte de producție.

43. Costurile directe în fitotehnie și zootehnie reprezintă costurile direct atribuibile creșterii și îngrijirii unui tip (grup) de plante și/sau animale (de exemplu, costuri directe privind retribuirea muncii, costuri directe de materiale, servicii). Costurile de bază directe includ costurile aferente: culturilor anuale semămate primăvara și îngrijite în perioada de gestiune curentă; culturilor anuale semămate în toamna perioadei de gestiune precedente și costurile de creștere și îngrijire a acestor culturi în perioada de gestiune curentă; îngrijirii plantelor perene pe rod (de exemplu, viilor și livezilor, plantelor de arbuști fructiferi) înregistrate în perioada de gestiune precedentă (aratul, tăiatul) după recoltarea roadei și îngrijirii acestora în perioada de gestiune curentă; creșterii și îngrijirii animalelor și păsărilor; însămînțării artificiale a animalelor; incubării ouălor etc. Aceste costuri se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare, majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale și a datoriilor curente etc.

44. Costurile repartizabile reprezintă costurile perioadei de gestiune aferente cultivării câtorva tipuri de culturi (grupuri de culturi omogene) sau creșterii câtorva tipuri (grupuri) de animale, păsări (de exemplu, amortizarea și reparația mijloacelor fixe – grajdurilor, poieților, costurile aferente irigațiilor, costurile privind desecarea unor terenuri). Aceste costuri se contabilizează pe parcursul perioadei de gestiune cu total cumulativ ca majorare a costurilor activităților de bază repartizabile și diminuare a stocurilor, majorare concomitentă a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale și 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 grâului curățat – amortizarea mașinilor de curățat boabe; cantitatea îngrășămintelor introduse în sol – amortizarea mașinilor pentru introducerea îngrășămintelor; suprafața semănată – amortizarea semănătoarelor; suprafața prelucrată – amortizarea cultivatoarelor) și se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază pe fiecare cultură (grup de culturi omogene) și diminuare a costurilor activităților de bază repartizabile.

46. Costurile directe și repartizabile în fitotehnie și zootehnie efectuate în perioada de gestiune curentă pentru obținerea activelor biologice și produselor agricole în perioada de gestiune ulterioară, la data raportării se consideră producție în curs de execuție. Costurile menționate se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare și majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, a datoriilor curente etc. Costurile de bază directe și repartizabile se acumulează cu total cumulativ de la începutul lucrărilor tehnologice de

pregătire și prelucrare a solului și altor lucrări și 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 și livezi și alte lucrări toamna – la costurile de îngrijire a acestora pe tipuri și soiuri ale perioadei de gestiune curente pentru roada perioadei de gestiune viitoare;

3) costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor în sol etc. toamna perioadei de gestiune pentru culturi anuale – la costurile culturilor ce vor fi semămate 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 și costul peștilor de vară din iazurile de iernare – la costurile produselor și activelor biologice adiționale obținute în perioada de gestiune ulterioară.

Costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor în sol se repartizează pe culturi în primăvara perioadei de gestiune ulterioare și se contabilizează ca mișcare internă în cadrul costurilor activităților 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;

- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 3570 lei;

- combustibil – 39200 lei;

- întreținerea mijloacelor fixe – 11000 lei;

- servicii ale activităților auxiliare – 3500 lei.

În aprilie 201X+1 terenul arat toamna cu suprafața 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
Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	3570	8,92	714	1785	1071
Combustibil	39200	98,00	7840	19600	11760
Întreținerea mijloacelor fixe	11000	27,50	2200	5500	3300
Servicii ale activităților 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 activităților de bază, contul analitic “Aratul de toamnă” și diminuare a stocurilor în sumă de 39200 lei, costurilor activităților auxiliare în sumă de 14500 lei (11000 lei + 3500 lei) și majorare a datoriilor curente în sumă de 17570 lei (14000 lei + 3570 lei).

la 31 decembrie 201X:

- decontarea costurilor activității de bază în sumă de 71270 lei – ca majorare a producției în curs de execuție și diminuare a costurilor activității de bază, contul analitic “Aratul de toamnă”.

în aprilie 201X+1:

- costurile privind aratul de toamnă repartizate activităților de bază în sumă de 71270 lei – ca majorare a costurilor activităților de bază, inclusiv în conturile analitice: “Floarea soarelui” – 14254 lei, “Porumb” – 35635 lei, “Sfecla de zahăr” – 21381 lei și diminuare a producției în curs de execuție, contul analitic “Aratul de toamnă” – 71270 lei.

47. Costurile activităților auxiliare cuprind costurile prevăzute în anexa 5 componența cărora se stabilește de entitate de sine stătător.

48. Costurile indirecte de producție reprezintă costurile de deservire și gestiune care se înregistrează în cadrul unei subdiviziuni de producție a entității. Aceste costuri nu pot fi raportate direct la costul unor tipuri de produse agricole, active biologice adiționate, servicii prestate. Costurile respective se acumulează pe parcursul perioadei de gestiune și ulterior se repartizează pe obiecte de evidență a costurilor. Componența articolelor de costuri indirecte de producție se stabilește de entitate de sine stătător conform anexelor 6 și 7.

49. Costurile indirecte de producție se acumulează pe tipuri de activități (de bază și auxiliare) și se contabilizează ca majorare a costurilor indirecte de producție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.

50. Costurile indirecte de producție ale activităților de bază și 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 creșterea și îngrijirea tipurilor sau grupurilor de animale și păsări, numărul de zile lucrătoare ale animalelor de lucru (pentru transportul cu tracțiune animalieră)). Repartizarea costurilor indirecte de producție se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare și diminuare a costurilor indirecte de producție.

51. Costurile de producție care nu au generat produse agricole și/sau active biologice adiționale ca urmare a calamităților naturale, bolilor se evaluează în mărimea lor efectivă aferente suprafeței semănăturilor distruse, roadei nerecoltate, costurilor de creștere și îngrijire a animalelor și păsărilor nimicite și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților 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 funcție de termenul de decontare ca majorare a cheltuielilor anticipate pe termen lung sau curente și majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, a datoriilor curente, diminuare a stocurilor, a costurilor activităților de bază și 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 redacția [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

Calculația 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 calculație în fitotehnie și zootehnie sînt produsele de bază, conjugate și 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, căpșuna, zmeura, coacăza, agrișul), laptele, lîna, ouăle, activele biologice adiționale (produșii), adaosul greutateii vie, greutatea vie a animalelor.

58. Costurile acumulate pentru creșterea și îngrijirea unui tip (grup) de active biologice se repartizează între produsele de bază, cuplate și secundare și activele biologice adiționale, în dependență de structura și componența obiectelor de calculație, 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 și utilizare internă, produselor și activelor biologice adiționale din zootehnie;

2) coeficienților stabiliți de entitate. Conform acestei metode un tip de produse cuplate se egalează cu o unitate convențională, iar celelalte tipuri de produse sînt exprimate prin coeficienți convenționali. Astfel, toate tipurile de produse se recalculează în produse convenționale, ulterior se determină ponderea fiecărui tip de produse în volumul total convențional al acestora în raport cu care suma costurilor de producție se repartizează și se atribuie la fiecare tip de produse – se aplică la calcularea costului produselor cerealiere și a produselor de ierburi anuale și perene. Costurile pentru îngrijirea cirezii de bază "Vaci pentru lapte" diminuate cu costul produselor secundare se repartizează între volumul laptelui muls și a viștelor obținuți din fătare în baza coeficienților 0,9 și respectiv 0,1 stabiliți în politicile contabile ale entității;

3) în raport cu valoarea produselor cuplate determinată la preț de piață 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, conținutul substanțelor nutritive) – poate fi aplicată la calcularea costului legumelor crescute în sol neprotejat pentru vînzare sau utilizare internă, costului nutrețurilor etc.;

5) atribuirea costurilor directe pe fiecare tip de produse și repartizarea celorlalte costuri proporțional cu baza stabilită (de exemplu, suprafața recoltată, coeficienții stabiliți în politicile contabile) care în momentul înregistrării acestora nu pot fi atribuite la fiecare obiect de calculație – 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 și al activelor biologice adiționale este prezentat în:

1) anexa 2 – pentru grîul crescut pentru vînzare și utilizare internă;

2) anexa 9 – pentru grîul crescut pentru semințe;

3) anexa 10 – pentru 1 q de lapte și 1 viștel;

4) anexa 11 – pentru 1 q al adaosului greutateii vie al animalelor tinere.

Prezentarea informațiilor

60. Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lîngă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații:

1) veniturile și cheltuielile din ieșirea activelor biologice;

2) tipul, suprafața și valoarea contabilă a plantațiilor perene;

3) suprafața și valoarea terenurilor ocupate cu culturi anuale;

4) descrierea categoriilor semnificative de active biologice imobilizate și circulante;

5) costurile care nu au generat produse agricole și active biologice adiționale.

[Pct.60 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

Prevederi tranzitorii

61. Prezentul standard se aplică începând 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 operațiunilor aferente defrișării parțiale a plantelor perene din cauza evenimentelor excepționale

Date inițiale. O entitate în luna octombrie 201X a constatat că din cauza inundației exploatarea ulterioară a 2 ha din 10 ha de vie roditoare "Cabernet-Sauvignon" a devenit nerațională. 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 entității aria de 2 ha de vie a fost defrișată, iar spalierul demontat. În rezultatul acestor lucrări s-au înregistrat:

1) cheltuieli privind:

- serviciile parcului de tractoare – 4780 lei;

- retribuirea muncii – 1860 lei;

- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 493 lei;

2) valoarea stîlpilor de spalier obținuți din demontare – 10800 lei.

Suma amortizării acumulate a viei (la momentul defrișării a 2 ha) constituie 287850 lei, a spalierului – 167225 lei.

Indicatorii aferenți lotului de vie defrișat (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 defrișat (2 ha):

- decontarea amortizării acumulate aferente viei la suma de 57570 lei – ca diminuare a amortizării activelor biologice imobilizate și a activelor biologice imobilizate;

- decontarea amortizării acumulate aferente spalierului la suma de 33445 lei – ca diminuare a amortizării imobilizărilor corporale și a imobilizărilor corporale;

- casarea valorii contabile a viei în sumă de 10830 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a activelor biologice imobilizate;

- casarea valorii neamortizate a spalierului în sumă de 5835 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor corporale;

- înregistrarea cheltuielilor de defrișare a viei distruse și de demontare a spalierului în sumă de 7133 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților 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 și diminuare a imobilizărilor corporale.

- decontarea la cheltuieli a diferenței dintre valoarea reziduală și 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 și diminuare a immobilizărilor corporale.

* Nomenclatoarele articolelor de costuri ale producțiilor de bază și auxiliare, precum și componența costurilor pe articole prezentate în anexe poartă un caracter de recomandare. Acestea se stabilesc de fiecare entitate de sine stătător, ținînd cont de particularitățile activității agricole desfășurate.

[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 și calcularea costului acesteia

Date inițiale. O entitate agricolă dispune de următoarele date aferente creșterii, înregistrării la intrări și utilizării grîului de toamnă în anul 201X:

- costuri privind creșterea și îngrijirea grîului de toamnă – 395200 lei;
- costuri aferente ariei de pe care nu s-a recoltat roadă din cauza inundației – 25400 lei;
- grîu neprelucrat obținut după treierat – 5680 q;
- grîu obținut după prelucrare (uscarea și curățarea) – 4945 q;
- deșeuri cerealiere – 555 q;
- deșeuri neutilizabile și scăzămînt natural – 180 q;
- ponderea boabelor în deșeuri 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 preț de 300 lei/q, restul grîului a rămas în stoc. S-a consumat ca hrană a animalelor la creștere și îngrășat deșeuri cerealiere – 340 q, paie pentru așternut – 800 q, restul paielor și deșeurilor furajere au rămas în stoc.

Normativul costurilor aferente colectării, transportării și plasării în stoguri (scîrte) stabilit de entitate constituie 9% din mărimea costurilor aferente produselor obținute.

Costul planificat al 1 q de grîu neprelucrat constituie 70 lei, deșeuri cerealiere – 30 lei, de paie – 8 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea:

în iulie-octombrie 201X contabilizează:

- costul planificat al produselor obținute 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 și diminuare a costurilor activităților de bază;

- decontarea deșeurilor cerealiere, deșeurilor neutilizabile și scăzămîntului natural la cost planificat după curățarea și uscarea grîului pe fățare în sumă de 51450 lei [(555 q + 180 q) × 70 lei] – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază;

- grîul vîndut la preț de comercializare în sumă de 930000 lei (3100 q × 300 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor, numerarului și a venitului curent;

- costul planificat al grîului vîndut în sumă de 217000 lei (3100 q × 70 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

- costul planificat al deșeurilor cerealiere pentru hrană și al paielor pentru așternut animalelor în sumă de 16600 lei [(340 q × 30 lei + (800 q × 8 lei)] – ca majorare a costurilor activității de bază, contul analitic “Costuri pentru creșterea activelor biologice circulante” și 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 activităților de bază pentru roada anului viitor și diminuare a stocurilor;

în decembrie 201X determină costul efectiv al produselor:

- costurile produselor obținute fără costurile aferente semănturilor nimicite – 369800 lei (395200 lei – 25400 lei);

- volumul deșeurilor cerealiere recalculat la conținutul boabelor – 210,9 q (555 q × 38%);

- cantitatea grâului curățat și a celui din deșeuri – 5155,9 q (4945 q + 210,9 q);

- costul paielor colectate – 33282 lei (369800 lei × 9%);

- costul grâului recoltat – 336518 lei (369800 lei – 33282 lei);

- costul efectiv al 1 q de:

• grâu de toamnă – 65,27 lei (336518 lei : 5155,9 q);

• deșeuri 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 și cel planificat al produselor de bază și secundare (tabelul 1).

Tabelul 1

Repartizarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat aferente produselor obținute în anul 201X

Denumirea produselor	Cantitatea recoltată, q	Costul 1 q, lei			leșiri:						Stoc la 31.12.201X	
		efectiv	plani- ficat	abaterea	vînzare		semănatul pentru roada viitoare		consum pentru hrana așternut al animalelor		canti- tatea, q	abaterea, lei
					canti- tatea, q	abaterea, lei	canti- tatea, q	abaterea, lei	canti- tatea, q	abaterea, lei		
1	2	3	4	5	6	7 = 6×5	8	9 = 8×5	10	11 = 10×5	12	13 = 12×5
grâu de toamnă	4945	65,27	70	(4,73)	3100	(14663)	330	(1561)	–	–	1515	(7166)
deșeuri 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 suprafeței de pe care nu s-a recoltat roada în sumă de 25400 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității de bază;

- decontarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat, aferent:

• grâului vîndut în sumă de 14663 lei – ca stornare a cheltuielilor curente și a costurilor activităților de bază;

• grâului semănat pentru roada anului 201X+1 în sumă de 1561 lei – ca stornare a costurilor activităților de bază 201X+1 și a costurilor activităților de bază pentru roada anului 201X;

• produselor consumate ca hrană și așternut al animalelor tinere în sumă de 3848 lei – ca stornare a costurilor activităților de bază, contul analitic “Costuri pentru creșterea activelor biologice circulante” și a costurilor activităților de bază, cont analitic “Grâu de toamnă”;

• produselor rămase în stoc la 31.12.201X în sumă de 22220 lei – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază.

**Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităților de bază
(fitotehnie și zootehnie)**

Denumirea articolelor	Fitotehnie	Zootehnie
1. Costuri de materiale directe, inclusiv:	+	+
a) semințe și material de plantat	+	-
b) îngrășăminte (minerale și organice)	+	-
c) mijloace de protecție a plantelor și animalelor	+	+
d) furaje	-	+
e) alte costuri de materiale	+	+
2. Costuri directe privind retribuirea muncii	+	+
3. Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	+	+
4. Servicii	+	+
5. Întreținerea mijloacelor fixe	+	+
6. Costuri indirecte de producție	+	+
7. Alte costuri	+	+

Notă:

Simbolul "+" exprimă existența articolului, iar simbolul "-" – lipsa acestuia.

Componența articolelor de costuri în fitotehnie și zootehnie

1. În articolul "Costuri de materiale directe" se includ componentele omogene ale acestuia, care se consideră drept articole distincte:

a) semințe și material de plantat – costul semințelor și a materialului de plantat din producție proprie, cît și procurate, consumate pentru cultura respectivă, semănatul suplimentar al semănturilor rare și reînsămînțarea celor nimicite (în fitotehnie), precum și costul puietului (în piscicultură).

Nu se includ în articolul dat:

- costul semințelor și materialului de plantat utilizate la sădirea plantațiilor perene (acesta se atribuie la costurile de creștere și îngrijire a plantelor respective);

- costurile aferente pregătirii semințelor pentru semănat (încărcare, tratarea semințelor cu substanțe chimice etc.), transportării acestora în cîmp și semănatului propriu-zis (acestea se trec la tipul (grupul) respectiv de culturi omogene în articolele "Costuri directe privind retribuirea muncii", "Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală", "Servicii" etc.);

b) îngrășăminte (minerale și organice) – costul îngrășămintelor minerale, bacteriene și microîngrășămintelor, precum și a celor organice:

- gunoiului de grajd, gunoiului de păsări, composturilor etc. aplicate pentru cultura (grupa de culturi) respectivă. Îngrășămintele minerale se reflectă în expresie naturală (cantitativă și recalculată în substanță activă) și valorică, iar cele organice – în expresie cantitativă și valorică.

Nu se includ în articolul dat:

- costurile aferente pregătirii îngrășămintelor (mărunțirea, amestecarea), încărcării acestora în mijloace de transport și transportării în câmp, încărcării în distribuitoare de îngrășăminte și introducerii în sol (acestea se includ în costurile aferente cultivării culturii (grupului de culturi) respective în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” etc.);

- costuri aferente introducerii îngrășămintelor de către entitățile specializate se includ în articolul “Servicii”;

c) mijloace de protecție a plantelor și animalelor:

- în fitotehnie – costul pesticidelor, preparatelor insecto-fungicide, erbicidelor, defoliatelor, altor mijloace chimice și biologice (inclusiv costurile aferente transportării acestora) utilizate pentru combaterea dăunătorilor, buruienilor și bolilor plantelor agricole.

Nu se includ în articolul dat costurile aferente pregătirii, încărcării, prelucrării semințelor și protecției semănăturilor de culturi și plantațiilor perene cu mijloacele nominalizate (stropirea, polenizarea, desecarea, defoliația etc.) la executarea lucrărilor respective (care se includ în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” etc.);

- în zootehnie – costul preparatelor biologice, medicamentelor, substanțelor dezinfectante.

Nu se includ în articolul dat alte costuri aferente dezinfectării grajdurilor, profilaxiei și tratamentului animalelor și păsărilor care se reflectă în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” la executarea lucrărilor respective;

d) furaje – costul furajelor din producție proprie, și a celor procurate (în apicultură – mierea, zahărul), utilizate pentru hrănirea vitelor, păsărilor și albinelor. Furajele din producție 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 întreținerii tipului (grupului) respectiv de animale și se reflectă în articolele “Costuri directe privind retribuirea muncii”, “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, “Servicii” etc.;

e) alte costuri de materiale – costul materialului de legat în vie, costul așternutului pentru animale, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată (încălțăminte și îmbrăcăminte speciale) în cazul când acestea pot fi raportate direct la costurile aferente întreținerii livezilor, viilor sau a unor tipuri (grupuri) de animale, păsări, precum și alte costuri de materiale neincluse în articolele precedente.

2. În articolul “Costuri directe privind retribuirea muncii” se reflectă costurile directe privind retribuțiile de bază și suplimentare ale muncitorilor de producție încadrați în lucrările executate manual, cu caii, cu tractorul pe obiecte concrete de evidență a costurilor în fitotehnie, inclusiv pregătirea solului pentru semănat, prelucrarea și recoltarea, lucrările de transport; ale mulgătoarelor, operatorilor mulsului mecanizat, îngrijitorilor de vite, brigadierilor, îngrijitoarelor de viței, îngrijitorilor de porci, ciobanilor, îngrijitoarelor de păsări etc. care execută operații tehnologice în zootehnie la îngrijirea tipului (grupului) respectiv de animale sau păsări, familiilor de albine, precum și la însămânțarea artificială a animalelor. În articolul dat se includ retribuțiile de salarii tarifare, salariilor funcției, pentru lucrările executate efectiv și premiile, inclusiv plata în natură cu produse pentru rezultatele anuale ale activității; adaosurile la salariile tarifare și a funcției pentru măiestria profesională; adaosurile și suplimentele pentru munca prestată noaptea; plata pentru munca suplimentară; adaosurile și suplimentele pentru cumul de profesii, pentru munca prestată în condiții grele, nocive și foarte nocive etc.; plățile pentru lucrările executate de către lucrătorii angajați temporar în bază de contract; alte tipuri de plăți.

3. În articolul “Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală” se includ contribuțiile de asigurările sociale de stat și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate în modul stabilit de legislație.

4. În articolul “Servicii” se include costul serviciilor transportului auto, transportului cu tracțiune animală, lucrărilor de transport executate de tractoare, aprovizionării cu energie electrică, apă și gaze,

instalațiilor frigorifice, prestate pentru necesitățile de producție ale fitotehniei și zootehniei atât de activitățile auxiliare proprii ale entității, cât și de către terți. În acest articol de asemenea se includ costurile serviciilor agrochimice, de mecanizare, ameliorare, introducerea a îngrășămintelor, de protecție chimică și biologică a plantelor și animalelor care sînt prestate de către terți. Serviciile proprii ce țin de introducerea îngrășămintelor și protecția plantelor se reflectă fără costul îngrășămintelor și substanțelor chimice toxice, care se include în articolul “Mijloace de protecție a plantelor și animalelor” (art.1 c) din prezenta anexă).

5. În articolul “Întreținerea mijloacelor fixe” se reflectă costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit la producerea produselor în fitotehnie și zootehnie, cum ar fi:

- costurile privind retribuirea muncii lucrătorilor care îngrijesc mijloacele fixe (cu excepția tractoriștilor-mașiniști încadrați în procesele tehnologice de producere a produselor agricole);

- contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii și primele obligatorii de asistență medicală;

- valoarea lubrifianților și carburanților, și a altor tipuri de energie utilizate la întreținerea mijloacelor fixe, inclusiv la executarea lucrărilor agricole și 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 întreținerii tehnicii, reparației și rodajului după reparația tractoarelor, mașinilor, utilajului și altor obiecte, dacă acestea nu sînt capitalizate conform regulilor generale stabilite în [SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#), valoarea peliculei utilizate pentru reparația serelor și răsadnițelor, costurile aferente înlocuirii și reparației șenilelor.

În fitotehnie costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe și plata pentru arendă, locațiune se includ în costurile aferente cultivării unor culturi (grupuri de culturi) distincte.

Costurile aferente întreținerii parcului de mașini și tractoare, combinelor autopropulsate, agregatelor, altor mașini și unelte agricole se reflectă în prealabil în componența costurilor activităților auxiliare. Pentru toate tipurile de mijloace fixe (clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje, instalații de transmisie etc.) utilizate în fitotehnie, costurile aferente întreținerii acestora pe parcursul perioadei de gestiune se contabilizează separat, cu evidențierea în componența acestora a amortizării, costurilor pentru reparații și 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 și costurile de reparație a mijloacelor fixe, plățile de arendă, locațiune, precum și costul efectiv al lubrifianților și carburanților pentru funcționarea tractoarelor și altor mijloace tehnice care deservește procesele tehnologice ale acestui sector. Dacă nu pot fi incluse direct în costul obiectelor de evidență a fiecărui grup (tip) de animale, costurile respective se repartizează proporțional cu suprafața încăperilor ocupate de fiecare grup de animale (păsări).

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

6. În articolul “Costurile indirecte de producție” se reflectă cota-parte a costurilor indirecte de producție repartizată și raportată la obiectele de evidență 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 și a altor obiecte de mijloace fixe din fitotehnie și zootehnie;

- costurile aferente îngrădirii fermelor, construcției punctelor sanitare de dezinfecție și profilaxie, construcției și întreținerii țarcurilor de vară pentru animale – șoproanelor, 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 părți egale) în mod uniform stabilit de entitate;

- costurile aferente lucrărilor de reglare ce țin de atingerea nivelului stabilit al capacităților noi de producție ale fabricilor avicole, combinatelor de sere, complexelor de creștere a animalelor etc. care urmează a fi puse în funcțiune. Costurile în cauză de asemenea se contabilizează anterior în

componența cheltuielilor anticipate și se includ în costurile aferente fitotehniei și zootehniei, ținând cont de termenul nivelului atins al capacităților de producție efectiv de entitate.

Anexa 5

Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităților auxiliare

Costurile activităților auxiliare includ următoarele articole:

1. Costuri de materiale directe – costul materialelor auxiliare, carburanților și lubrifianților, pieselor de schimb pentru reparația mijloacelor fixe, materialelor de construcție și altor materiale.

2. Costuri directe privind retribuirea muncii – toate tipurile retribuțiilor de bază și suplimentare a angajaților care sînt calculate în baza tarifelor, volumului de lucrări executate și ale funcției, stabilite pentru toți angajații care participă nemijlocit la procesele tehnologice de producție al activităților auxiliare, prestare de servicii.

Din această categorie de angajați fac parte reglorii, lăcătușii, strungarii – în atelierele de reparații; șoferii – în transportul auto; inginerii, montorii, lăcătușii-montori – în subdiviziunile de aprovizionare cu energie electrică, apă, aburi etc.; îngrijitorii de cai în transportul cu tracțiune animală; mecanizatorii care execută lucrări de transport (cu excepția lucrărilor de cultivare a culturilor agricole) – în parcul de mașini și tractoare.

3. Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – contribuțiile de asigurări sociale de stat și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate în modul stabilit de legislație.

4. Servicii – costul energiei electrice, apei, aburilor și căldurii consumate, serviciilor de transport și de altă natură utilizate în activitățile auxiliare.

5. Întreținerea mijloacelor fixe – costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit în activitățile auxiliare:

- costurile privind retribuirea muncii personalului care se ocupă cu întreținerea mijloacele fixe;
- contribuțiile de asigurările sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- valoarea lubrifianților și carburanților consumați;
- amortizarea mijloacelor fixe a anumitor tipuri de activități auxiliare;
- leasingul (arenda) mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în [SNC “Contracte de leasing”](#);
- costurile de reparație a mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în [SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#).

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

6. Costuri indirecte de producție – cota-parte a costurilor indirecte de producție repartizate ale activităților auxiliare.

7. Alte costuri – primele de asigurare a mijloacelor fixe ale activităților auxiliare, costurile serviciilor de spălat a automobilelor pentru transportul auto etc.

Anexa 6

Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție în activitățile de bază

Costurile indirecte de producție ale activităților de bază (fitotehnie și zootehnie) includ următoarele articole:

1. Costuri privind întreținerea personalului de conducere și a altui personal – retribuțiile (de bază și suplimentare) în formă naturală și bănească, contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală ale personalului de conducere și altui personal ale subdiviziunilor:

- în fitotehnie – agronomi, brigadieri, socotitori, paznici de câmpuri etc.;

- în zootehnie – zootehnicieni, medici veterinari, șefi de ferme și ale altui personal din brigăzi, ferme și alte subdiviziuni (socotitori, operatori la punctele de alimentare cu combustibil, hidrotehnicieni, laboranți la punctele veterinare, paznici în zootehnie etc.);

În acest articol se înregistrează, de asemenea, costurile aferente întreținerii mijloacelor de comunicații și altor mijloace tehnice de comandă, tehnicii de calcul utilizate în subdiviziuni, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată, a altor valori materiale utilizate de personalul de conducere și alt personal; costurile de delegare în interes de serviciu ale personalului de conducere și a altui personal.

2. Costuri privind întreținerea mijloacelor fixe – amortizarea mijloacelor fixe cu destinație generală a secțiilor și sectoarelor (clădirilor, construcțiilor speciale, inventarului, agrocabinetelor, laboratoarelor pentru controlul semințelor, laboratoarelor agrochimice, spitalelor veterinare, farmaciilor veterinare, instalațiilor sanitaro-veterinare); costurile aferente reparației conform regulilor generale stabilite în [SNC "Imobilizări necorporale și corporale"](#), exploatarea și întreținerii mijloacelor fixe similare; plata pentru leasingul (arenda) obiectelor cu destinație generală a brigăzii, fermei și sectorului conform regulilor generale stabilite în [SNC "Contracte de leasing"](#).

3. Costuri privind asigurarea condițiilor favorabile de muncă, protecția muncii și tehnica securității – costurile aferente instalării și întreținerii îngrăditurilor pentru mașini, utilaje, agregate, instalații de ventilare, semnalizări, spălătorii, dușuri; valoarea îmbrăcămintei și încălțămintei speciale, ochelarilor și mănușilor de protecție și altor mijloace de protecție individuală eliberate lucrătorilor; costurile aferente procurării pancartelor și îndrumarelor referitoare la protecția muncii; costul hranei speciale eliberate lucrătorilor; costurile aferente asigurării securității antiincendiară a subdiviziunilor etc.

4. Alte costuri – valoarea și suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată; primele de asigurare a bunurilor cu destinație generală de sector, brigadă și fermă; costurile aferente transportului tur-retur a lucrătorilor la locul de muncă; transportului de produse petroliere și a apei pentru tractoare, combine; costurile aferente efectuării acțiunilor cu caracter necapital ce țin de combaterea eroziunii solului; amortizarea imobilizărilor necorporale cu destinație generală de brigada (fermă); costurile aferente amenajării cimitirelor de animale și efectuării altor măsuri de carantină; costul serviciilor activităților auxiliare; plățile de numerar pentru inovații și propuneri de perfecționare tehnică; costurile aferente întreținerii și exploatarea mijloacelor cu destinație de ocrotire a naturii etc.

Anexa 7

Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție a activităților auxiliare

Costurile indirecte de producție ale activităților auxiliare în funcție de tipul acestora includ:

1. atelierele de reparație:

- retribuțiile șefului de atelier, inginerului-controlor, magazionerului și altor angajați care execută lucrări de organizare, aprovizionare și gestionare a atelierului, precum și contribuțiile respective de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- costul încălzirii, iluminatului, salubrității încăperilor;

- amortizarea clădirilor și utilajului atelierelor;

- costul privind exploatarea dușurilor (costul materialelor tehnico-sanitare și detergenților, costurile energiei ce țin de aducerea și încălzirea apei);

- costul privind aprovizionarea cu apă, instalarea îngrăditurilor și ventilația (cu excepția celor cu

caracter capital);

- costul informației vizuale referitoare la protecția muncii și tehnica securității;
- amortizarea și reparația clădirilor și utilajelor atelierelor;
- leasingul (arenda) mijloacelor fixe ce deservește subdiviziunile de producție;
- asigurarea mijloacelor fixe;

2. transportul auto:

- retribuirea muncii șefului garajului, dispecerului, contabilului, paznicilor, precum și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- costurile privind întreținerea garajelor: reparația, iluminarea, amortizarea etc.;
- alte costuri care nu pot fi raportate la obiectele concrete de evidență a costurilor în transportul auto;

3. parcul de mașini și tractoare:

- retribuțiile inginerilor pentru exploatarea tractoarelor, combinelor și altor mașini, brigadierilor, paznicilor precum și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- costurile privind tehnica securității și protecției muncii;
- amortizarea, reparația și întreținerea cantonamentelor de câmp etc.

Anexa 8

Nomenclatorul lucrărilor privind calcularea costului produselor agricole și activelor biologice adiționale

Pentru calcularea costului produselor agricole și activelor biologice adiționale entitatea efectuează următoarele lucrări:

- 1) repartizarea după destinație a costurilor aferente întreținerii parcului de mașini și tractoare;
- 2) repartizarea costurilor indirecte de producție ale activităților de bază și auxiliare;
- 3) atribuirea la costurile perioadei de gestiune a cotei-părți respective a cheltuielilor anticipate curente;
- 4) calcularea costului efectiv al produselor (serviciilor) activităților auxiliare și repartizarea acestora pe obiectele de evidență a costurilor activităților de bază cu decontarea ulterioară a abaterilor costului efectiv de la cel planificat;
- 5) repartizarea pe obiecte separate de evidență a costurilor activităților de bază și repartizarea pe articole a costurilor privind executarea lucrărilor: aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor minerale și organice etc.;
- 6) decontarea (integrală sau parțială) la cheltuieli curente a costurilor aferente semănăturilor și roadei nimicite din cauza evenimentelor excepționale;
- 7) determinarea costului efectiv al produselor în fitotehnie, ținând cont de particularitățile tehnologice și destinația de creștere a culturilor respective, existența produselor principale (conjugate și secundare), producției în curs de execuție cu calcularea abaterilor costului efectiv de la cel planificat și decontarea lor în funcție de destinația de utilizare a produselor;
- 8) repartizarea costurilor aferente întreținerii secțiilor (bucătăriilor) de preparare a furajelor în zootehnie;
- 9) stabilirea costurilor planificate aferente evacuării și depozitării gunoiului de grajd în zootehnie;
- 10) determinarea costurilor care nu au generat producție animalieră și/sau active biologice adiționale, din cauza evenimentelor excepționale (epizootie, febră și alte boli);
- 11) ajustarea sumei totale a costurilor de producție ale perioadei de gestiune cu mărimea modificării soldurilor producției în curs de execuție la începutul și sfârșitul acestei perioade pe obiectele respective de evidență a costurilor în zootehnie (în cazul când există solduri ale producției în curs de execuție):

- 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 creșterii peștilor de vară;

12) calcularea costului efectiv al activelor biologice adiționale și al produselor animaliere (metodele aplicate depind de particularitățile tehnologice de creștere a animalelor și utilizarea nutrețurilor de producție proprie sau procurate, existența produselor conjugate și secundare);

13) calcularea costului efectiv al greutateii vii a efectivului de animale;

14) determinarea și repartizarea după destinație a abaterilor costului efectiv al activelor biologice adiționale, greutateii vii a animalelor și produselor animaliere de la costul planificat.

În funcție de profilul activității entității, structura acesteia și tehnologiile aplicate nu toate lucrările preventive pot fi necesare pentru a calcula costul produselor și al activelor biologice adiționale.

Anexa 9

Modul de calculare a costului grâului semincer

Date inițiale. O entitate în iunie-iulie 201X a înregistrat 10700 q de grâu treierat și transportat pe fățare. După curățare, uscare și sortare s-a obținut grâu de calitate: superelită – 2000 q, elita – 2500 q, prima reproducție – 2700 q, alte reproducții – 3000 q, deșeuri furajere – 260 q cu conținutul de boabe – 40%, deșeuri neutilizabile și scăzământ natural – 240 q. Prețul mediu de vânzare a 1 q de grâu pe categorii de calitate constituie: superelită – 380 lei, elita – 350 lei, prima reproducție – 300 lei, alte reproducții – 280 lei. S-a colectat și s-a scîrțuit 8000 q de paie, normativul costurilor de colectare a paielor constituie 11%. Suma costurilor de creștere, îngrijire și recoltare a grâului pentru semințe inclusiv costurile suplimentare de prelucrare primară, constituie 734000 lei.

Costul producției de bază și secundare aferente grâului 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 grâului și deșeurilor furajere – 653260 lei (734000 lei – 80740 lei);
- cantitatea grâului, inclusiv cel din deșeuri furajere – 10304 q [(260 q × 40%) + 2000 q + 2500 q + 2700 q + 3000 q];
- costul 1 q de grâu depersonalizat (fără a lua în considerare calitatea) – 63,40 lei (653260 lei : 10304 q);
- costul 1 q de deșeuri furajere – 25,36 lei (63,40 lei × 40%);
- suma costurilor aferente deșeurilor furajere – 6593,60 lei (25,36 lei × 260 q);
- suma costurilor aferente grâului semincer – 646666,40 lei (653260 lei – 6593,60 lei).

Tabelul 3

Costul grâului semincer pe categorii de calitate

Categoria de calitate	Masa grâului, q	Prețul 1 q, lei	Valoarea grâului, 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 reproducție	2700	300	810000	24,66	159468	59,06
Alte reproducții	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 înmulțită 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 și 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 și al 1 vițel

Date inițiale. O entitate în anul 201X a înregistrat costuri în sumă de 2904500 lei pentru îngrijirea cirezii de bază "Vaci pentru lapte". S-a obținut 13000 q de lapte și 450 viței. Costurile aferente evacuării și transportării gunoiului de grajd constituie 16200 lei. Conform politicilor contabile ale entității costurile aferente laptelui constituie 90%, iar aferente produșilor – 10% din suma totală.

Costul 1 q de lapte și al 1 vițel se determină astfel:

- suma costurilor aferente laptelui muls și produșilor obținuți – 2888300 lei (2904500 lei – 16200 lei);

- suma costurilor aferente:

- laptelui – 2599470 lei (2888300 lei × 90%);
- produșilor – 288830 lei (2888300 lei × 10%);
- costul 1 q de lapte – 199,96 lei (2599470 lei : 13000 q);
- costul 1 vițel – 641,84 lei (288830 lei : 450 viței).

Anexa 11

Modul de calculare a costului 1 q al adaosului greutateii vie a animalelor tinere

Date inițiale. O entitate în anul 201X a înregistrat costurile de creștere și îngrijire a animalelor tinere de vite mari cornute în sumă de 7550000 lei. Mișcarea 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 ieșite – 5515 q,
- greutatea animalelor înregistrate la intrări – 410 q,
- greutatea animalelor rebutate din cireada de bază și trecute la îngrășat – 2990 q.

S-a înregistrat la intrări 12000 t de gunoi de grajd. Costurile de evacuare și transportare a gunoiului de grajd – 18000 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea întocmește următoarele calcule:

- adaosul global al greutateii vie – 2615 q (3500 q + 5515 q – 3000 q – 410 q – 2990 q);
- suma costurilor aferente adaosului greutateii vie – 7532000 lei (7550000 lei – 18000 lei);
- costul 1 q al adaosului greutateii vie – 2880,31 lei (7532000 lei : 2615 q).

INDICAȚII METODICE PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR DE PRODUCȚIE ȘI CALCULAȚIA COSTULUI PRODUSELOR ȘI SERVICIILOR

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate pornind de la necesitatea stabilirii unor reguli (norme) generale privind contabilizarea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice constă în stabilirea modului de contabilizare a costurilor de producție și de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice sînt aplicabile entităților care utilizează standardele naționale de contabilitate și desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii.

4. Prezentele indicații metodice nu reglementează modul de contabilizare a costurilor aferente:

- 1) stocurilor procurate sau primite de la terți ([SNC "Stocuri"](#));
- 2) imobilizărilor necorporale și corporale ([SNC "Imobilizări necorporale și corporale"](#));
- 3) contractelor de construcție ([SNC "Contracte de construcții"](#));
- 4) activelor primite în leasing financiar ([SNC "Contracte de leasing"](#));
- 5) investițiilor financiare ([SNC "Creanțe și investiții financiare"](#));
- 6) activelor cu ciclu lung de producție ([SNC "Costurile îndatorării"](#));

[Subpct.7) pct.4 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019, în vigoare 01.01.2020]

8) activelor biologice și produselor agricole ([SNC "Particularitățile contabilității în agricultură"](#)).

Definiții

5. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:

Activități de bază – activități legate de fabricația produselor și/sau de prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității.

Activități auxiliare – activități de deservire a activităților de bază ale entității (de exemplu, fabricația ambalajului și instrumentelor, deservirea cu transport, furnizarea diferitelor tipuri de energie, reparația mijloacelor fixe).

Calculația costului – totalitatea procedurilor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Costuri de producție – resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor/prestarea serviciilor.

Costuri directe – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație în mod direct fără calcule intermediare.

Costuri repartizabile – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație, doar după calcule intermediare de repartizare.

Costuri indirecte de producție – costuri legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție ale entității.

Obiect de calculație – produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pentru care se calculează costul.

Obiect de evidență a costurilor – loc (centru) de apariție a costurilor (de exemplu, activitate, secție, sector, fază), produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pe care se ține contabilitatea costurilor de producție.

Perioadă de calculație – perioadă pentru care se calculează costul produselor fabricate/serviciilor prestate (de exemplu, lună, trimestru, an).

Proces de producție – totalitatea operațiunilor aferente fabricării produselor/prestării serviciilor.

Produse finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sînt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor.

Producția în curs de execuție – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor tehnice și recepției sau necompletate în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție.

Produse secundare – bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare nesemnificativă față de acestea.

Producții și unități de deservire – subdiviziuni ale entității cu destinație social-culturală (de exemplu, cantine, cămine, centre de agrement-sport, case de odihnă, instituții preșcolare).

Semifabricate – bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (fază de fabricație) și care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secție (fază de fabricație) sau se livrează cumpărătorilor.

Servicii – lucrări executate de către entitate pentru terți și/sau subdiviziuni interne (de exemplu, servicii de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, telefonie, internet, turism, lucrări de instalare a utilajului).

Reguli generale

6. Entitățile care desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii au obligația să țină contabilitatea costurilor de producție și să calculeze costul produselor fabricate/serviciilor prestate.

7. Costurile de producție se recunosc în baza contabilității 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 și 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 reparațiilor 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 producție se evaluează la valoarea contabilă a stocurilor consumate, suma retribuițiilor efectiv calculate personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor/prestare a serviciilor, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuițiilor calculate, suma amortizării activelor imobilizate cu destinație de producție, valoarea serviciilor procurate de la terți etc.

9. Contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate se delimitează pe perioade de calculație.

10. Contabilitatea costurilor de producție se ține separat pe activitățile de bază și auxiliare. Conform politicilor contabile, în cadrul activităților de bază și auxiliare contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută pe subdiviziuni (de exemplu, secții, ateliere, linii), tipuri de produse/servicii și alte direcții stabilite de entitate.

11. Costurile produselor finite și serviciilor se delimitează de costurile producției/serviciilor în curs de execuție.

12. Contabilitatea costurilor de producție se ține pe articole de costuri care cuprind:

1) costuri materiale directe și repartizabile;

2) costuri cu personalul directe și repartizabile;

3) costuri indirecte de producție.

13. Entitatea poate modifica nomenclatorul articolelor de costuri prevăzut în pct.12 din prezentele indicații metodice în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice, necesitățile informaționale, precum și de semnificația 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, componența și modul de contabilizare a costurilor de producție, obiectele de evidență a costurilor și de calculație, perioada și metodele de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate se stabilesc în politicile contabile ale entității.

15. În baza prezentelor indicații metodice pot fi elaborate și aprobate în modul stabilit de legislație indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate și serviciilor prestate în diferite ramuri/sectoare ale economiei naționale ținând cont de particularitățile acestora.

16. În conformitate cu politicile contabile ale entității, contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută:

- 1) cu aplicarea conturilor de gestiune;
- 2) fără aplicarea conturilor de gestiune.

Modul de contabilizare a costurilor de producție se alege de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de mărimea, particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale ale acesteia.

Contabilitatea costurilor de producție cu aplicarea conturilor de gestiune

17. Contabilitatea costurilor de producție cu aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităților care confecționează diferite tipuri de produse și/sau prestează diferite tipuri de servicii. În cazul aplicării conturilor de gestiune costurile de producție se contabilizează în modul prevăzut în pct.18–46 din prezentele indicații metodice.

Costuri de producție ale activităților de bază

18. Costurile de producție ale activităților de bază reprezintă costurile ce țin de fabricația produselor și/sau prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității.

Costuri materiale directe și repartizabile

19. Costurile materiale reprezintă valoarea contabilă a stocurilor sau altor resurse materiale utilizate nemijlocit la fabricația produselor/prestarea serviciilor. În funcție de modul de includere în costul produselor fabricate/serviciilor prestate, costurile materiale se divizează în:

1) costuri materiale directe – sînt legate de fabricația unui tip de produs sau de prestarea unui tip de serviciu și pot fi identificate ușor și exact pe obiecte de evidență a costurilor și de calculație nemijlocit prin observare și măsurare;

2) costuri materiale repartizabile – sînt legate de fabricația produselor cuplate și pot fi atribuite obiectelor de calculație prin repartizare.

20. Costurile materiale directe și repartizabile aferente fabricației produselor includ costurile privind:

1) materiile prime și materialele, care constituie baza produselor sau o componentă indispensabilă la fabricația acestora;

2) articolele accesorii (piesele de completare) și semifabricatele supuse asamblării sau prelucrării suplimentare la entitatea respectivă;

3) serviciile cu caracter de producție prestate de terți (de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru fabricația produselor, prelucrarea materiilor prime și 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 și materialele de ambalat consumate în subdiviziunile de producție;

7) alte costuri materiale directe și repartizabile aferente fabricației produselor.

21. Costurile materiale directe și 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 producție prestate de terți (de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru prestarea serviciilor);
- 4) combustibilul de toate tipurile, carburanții și lubrifianții consumați 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 și repartizabile aferente prestării serviciilor.

22. Conform politicilor contabile ale entității, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operațiuni separate de ieșire a stocurilor în conformitate cu [SNC “Stocuri”](#). În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

23. Costurile materiale directe și repartizabile aferente activităților de bază se contabilizează separat pe obiecte de evidență și de calculație a costurilor. Aceste costuri se recunosc în perioada utilizării efective a stocurilor sau altor resurse materiale în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor și se înregistrează ca majorare a costurilor activităților de bază și 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 smântânii din lapte integral se obține simultan și lapte degresat). Aceste costuri se atribuie produselor cuplate proporțional normelor de consum a materialelor, volumului produselor fabricate (în expresie cantitativă sau convențional-cantitativă) sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 1. În septembrie 201X prin prelucrarea complexă a materialului “X” au fost obținute concomitent 300 unități de produs “A” și 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 entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, costurile materiale repartizabile se atribuie pe tipuri de produse cuplate proporțional 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) și se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

**Repartizarea costurilor materiale pe tipuri de produse
proporțional consumului normativ al materialelor**

Tipuri de produse	Unitatea de măsură	Volumul efectiv de producție	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 = $\sum 7 : \sum 5$	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 activităților de bază în sumă de 403200 lei pentru produsul “A” și

470400 lei pentru produsul "B" concomitent cu diminuarea stocurilor în sumă de 873600 lei.

25. Produsele secundare obținute în procesul de producție se evaluează conform [SNC "Stocuri"](#) la valoarea realizabilă netă. Valoarea produselor secundare se deduce din costul produsului principal sau al produselor cuplate și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În cazul fabricației produselor cuplate, valoarea realizabilă netă a produselor secundare se repartizează între cele cuplate proporțional cantității, valorii materialului inițial consumat sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 2. Utilizînd datele din exemplul 1, să admitem că entitatea în septembrie 201X în procesul prelucrării materialului "X" a obținut suplimentar și produsul secundar "C" în cantitate de 364 kg. Valoarea realizabilă netă a unei unități de produs "C" constituie 40 lei. Conform politicilor contabile ale entității valoarea produsului secundar se repartizează între produsele cuplate proporțional cantității efective a materialului consumat.

În baza datelor din exemplu, valoarea realizabilă netă a produsului secundar constituie 14560 lei (364 kg × 40 lei) și se atribuie tipurilor de produse cuplate conform calculului prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

**Repartizarea valorii produsului secundar pe tipuri de produse cuplate
proporțional cantității materialului inițial consumat**

Tipuri de produse	Consumul efectiv de material, kg	Coeficient de repartizare	Valoarea produsului secundar, lei
1	2	$3 = \sum 4 : \sum 2$	4
"A"	2688	2,5	6720
"B"	3136	2,5	7840
Total	5824		14560

Potrivit calculelor din tabelul 2, produsul secundar obținut de entitate în septembrie 201X se contabilizează ca majorare a stocurilor în sumă de 14560 lei concomitent cu diminuarea costurilor activităților de bază în sumă de 6720 lei pentru produsul "A" și 7840 lei pentru produsul "B".

26. Deșeurile recuperabile obținute în procesul de producție se evaluează conform [SNC "Stocuri"](#) la valoarea justă. Valoarea deșeurilor recuperabile se deduce din costul produsului principal sau costul produselor cuplate și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În cazul fabricației produselor cuplate, valoarea justă a deșeurilor recuperabile se repartizează între tipurile de produse cuplate proporțional normelor deșeurilor sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

27. Consumul energiei de toate tipurile (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei) în scopuri tehnologice se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și majorare a datoriilor curente sau diminuare a costurilor activităților auxiliare. Dacă consumurile energiei nu pot fi identificate distinct pe obiecte de calculație, ele se repartizează proporțional normelor de consum a energiei, capacității de consum și numărului de mașini-ore lucrate sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

28. Serviciile cu caracter de producție primite de la terți în procesul fabricației produselor și prestării serviciilor se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

Costuri cu personalul directe și repartizabile

29. Costurile cu personalul directe și repartizabile reprezintă remunerațiile, contribuțiile și alte plăți aferente personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a

serviciilor. Aceste costuri includ:

- 1) retribuțiile pentru munca prestată, timpul efectiv lucrat, calculate potrivit formelor și sistemelor de retribuire a muncii aplicate de entitate;
- 2) sporurile și adaosurile la salarii, calculate personalului;
- 3) premiile calculate pentru rezultatele obținute;
- 4) remunerarea concediilor de odihnă anuale și suplimentare a personalului încadrat în procesul de fabricație a produselor/de prestare a serviciilor sau provizioanele constituie în aceste scopuri, plata orelor cu înlesniri pentru adolescenți, pentru îndeplinirea atribuțiilor de stat și alte plăți obligatorii în conformitate cu legislația în vigoare;
- 5) alte retribuții personalului încadrat nemijlocit în procesul de producție a produselor și/sau de prestare a serviciilor;
- 6) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuțiilor personalului încadrat nemijlocit în fabricația produselor și/sau prestarea serviciilor.

30. Costurile cu personalul directe și repartizabile se recunosc în perioada calculării acestora și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datorii curente.

31. Costurile cu personalul directe (de exemplu, retribuțiile 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 proporțional salariilor tarifare (normative), retribuțiilor calculate în acord sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 3. În mai 201X muncitorilor unei secții de bază a entității s-au calculat salariile conform sistemului de salarizare:

- în acord, în suma de 86300 lei pentru fabricația produsului "A" și 52700 lei pentru fabricația produsului "B";

- în regie în suma de 48650 lei pentru fabricația produsului "A" și "B".

Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, salariile muncitorilor de bază calculate în regie se repartizează pe obiecte de calculație proporțional 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	$3 = \sum 4 : \sum 2$	$4 = 2 \times 3$	$5 = 2 + 4$
"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 activităților de bază în sumă de 116505 lei pentru produsul "A" și 71145 lei pentru produsul "B" concomitent cu majorarea datorii curente în sumă de 187650 lei.

33. Contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporțional retribuțiilor personalului încadrat nemijlocit în producerea produselor și/sau prestarea serviciilor. Aceste

contribuții și prime se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

Costuri indirecte de producție

34. Costurile indirecte de producție includ:

- 1) amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale cu destinație de producție;
- 2) costurile de întreținere, deservire și reparație a imobilizărilor corporale cu destinație de producție;
- 3) plata pentru leasingul operațional (arendă, locațiune) al activelor cu destinație de producție;
- 4) retribuțiile calculate și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale personalului administrativ și de deservire a subdiviziunilor de producție ale entității;
- 5) costurile aferente perfecționării tehnologiilor, organizării producției, îmbunătățirii calității produselor/serviciilor;
- 6) costul (uzura) obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în subdiviziunile de producție ale entității;
- 7) costurile de asigurare a tehnicii securității și sănătății în muncă, precum și a condițiilor normale de lucru în subdiviziunile de producție ale entității;
- 8) costurile serviciilor de pază a subdiviziunilor de producție ale entității;
- 9) costurile de delegare în scopuri de producție a lucrătorilor încadrați în procesul fabricației produselor/prestării serviciilor;
- 10) costurile serviciilor activităților auxiliare aferente fabricației produselor/prestării serviciilor (de exemplu, energiei electrice și termice de producție proprie);
- 11) alte costuri indirecte legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție.

35. Costurile indirecte de producție se contabilizează separat de costurile activităților de bază și auxiliare și se înregistrează ca majorare a costurilor indirecte de producție și majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare etc.

36. Costurile indirecte de producție se repartizează în conformitate cu [SNC "Stocuri"](#) și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităților de bază și auxiliare și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Particularitățile contabilității costurilor de producție ale activităților auxiliare

37. Costurile de producție ale activităților 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) reparația mijloacelor fixe;
- 5) fabricația instrumentelor, echipamentelor speciale, pieselor de schimb etc.;
- 6) fabricația altor produse sau prestarea altor servicii cu caracter auxiliar pentru necesitățile interne ale entității și/sau destinate livrării terților.

38. Costurile materiale, cu personalul și indirecte de producție ale activităților auxiliare se contabilizează în conformitate cu pct.19-36 din prezentele indicații metodice. Aceste costuri se înregistrează ca majorare a costurilor activităților auxiliare și majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată, diminuare a stocurilor etc.

39. Dacă în cadrul unei activități auxiliare se prestează un tip de servicii (se fabrică un tip de produse), toate costurile aferente se contabilizează ca directe. În caz contrar, se evidențiază în mod separat costurile directe și repartizabile ale activității auxiliare și costurile indirecte aferente deservirii și gestiunii activității auxiliare.

40. Serviciile prestate și produsele transmise reciproc între subdiviziunile (secțiile) auxiliare ale entității se evaluează la cost normativ (planificat) sau în alt mod stabilit în politicile contabile ale entității. Costul acestor servicii/produse se contabilizează ca majorare a costurilor unui tip și diminuare a costurilor altui tip de activități auxiliare.

41. Serviciile/produsele subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se evaluează la cost efectiv care se determină prin relația:

$$\begin{array}{rcccl} & \text{Costuri de} & & \text{Costul} & & \text{Costul} \\ & \text{producție, cu} & + & \text{serviciilor/} & - & \text{serviciului/} \\ & \text{excepția costului} & & \text{produselor} & & \text{produsului} \\ \text{Cost efectiv unitar al} & \text{serviciilor/} & & \text{reciproc primite} & & \text{reciproc} \\ \text{serviciului/} & \text{produselor reciproc} & & & & \text{prestat/} \\ \text{produsului activității} & \text{primite} & = & & & \text{transmis} \\ \text{auxiliare} & & & & & \\ & \text{Cantitatea totală a} & & \text{Cantitatea serviciului/ produsului} & & \\ & \text{serviciului/} & - & \text{reciproc prestat/ transmis} & & \\ & \text{produsului activității} & & & & \\ & \text{auxiliare} & & & & \end{array}$$

42. Costul serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se contabilizează ca diminuare a costurilor activităților auxiliare concomitent cu majorarea:

1) activelor – la includerea costului serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare în costul de intrare a imobilizărilor corporale, la reparația (modernizarea) imobilizărilor corporale cu respectarea condițiilor de capitalizare conform [SNC “Imobilizări necorporale și corporale”](#), la fabricația activelor în subdiviziunile auxiliare;

2) costurilor activităților de bază – la prestarea/transmiterea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare către subdiviziunile activităților de bază;

3) cheltuielilor curente – la livrarea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare la terți, în scopuri de distribuire, administrative sau de ieșire a activelor imobilizate și circulante etc.

Exemplul 4. O entitate dispune de o secție de transport și o cazangerie care prestează servicii secțiilor de bază, oficiului entității, terților și reciproc una la alta. Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, livrările reciproce dintre secțiile auxiliare se evaluează la cost planificat. Pentru septembrie 201X costul planificat al serviciilor prestate de secția de transport constituie 4,3 lei pe t/km, iar costul planificat al aburilor produși de cazangerie – 1,1 lei/m³.

În septembrie 201X secția de transport a prestat servicii în volum de 10920 t/km, inclusiv 6500 t/km pentru secțiile de bază, 2620 t/km – pentru oficiul entității, 340 t/km – pentru cazangerie și 1460 t/km – pentru terți. În această lună secția de transport a suportat costuri în sumă de 48438 lei, cu excepția costului aburului consumat în volum de 2500 m³.

În baza datelor din exemplu, entitatea în septembrie 201X contabilizează costul aburului consumat în secția de transport în sumă de 2750 lei (2500 m³ × 1,1 lei) – ca majorare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) și diminuare a costurilor activităților auxiliare (cazangerie).

În septembrie 201X costul efectiv al serviciilor secției 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 secției de transport aferente serviciilor prestate în septembrie 201X pentru:

- secțiile de bază – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 30550 lei (6500 t/km × 4,7 lei pe t/km);

- oficiul entității – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 12314 lei (2620 t/km × 4,7 lei pe t/km);

- terți – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității auxiliare (secției de transport) în sumă de 6862 lei (1460 t/km × 4,7 lei pe t/km);

- cazangerie – ca majorare a costurilor activităților auxiliare (cazangerie) și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 1462 lei ($340 \text{ t/km} \times 4,3 \text{ lei pe t/km}$).

Contabilitatea pierderilor de producție

43. Pierderile de producție cuprind pierderile de stocuri, aferente personalului (de exemplu, retribuțiile aferente staționărilor prevăzute de procesul tehnologic), rebuturile și alte pierderi similare înregistrate în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor.

44. Pierderile de producție se contabilizează:

1) în limita normelor admise – ca majorare a costurilor de producție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.;

2) peste limita normelor admise – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

45. Bunurile obținute din rebuturi definitive se evaluează la valoarea realizabilă netă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de producție.

46. Prejudiciul material aferent pierderilor de producție din vina personalului și/sau a terților se recunoaște și se evaluează în conformitate cu legislația în vigoare. Suma prejudiciului material se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune

47. Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităților care confecționează un tip de produs (grupă de produse omogene) sau prestează un tip de serviciu (grupă de servicii omogene). În acest caz costurile de producție se înregistrează nemijlocit în conturile contabilității financiare și se contabilizează ca majorare a stocurilor (producției în curs de execuție) și majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc.

Contabilitatea costurilor producțiilor și unităților de deservire

48. Costurile producțiilor și unităților de deservire se înregistrează separat de costurile activităților de bază și auxiliare și se contabilizează într-un cont de gestiune separat. Conform politicilor contabile și pragului de semnificație, aceste costuri pot fi contabilizate nemijlocit ca cheltuieli curente. În cursul perioadei de gestiune costurile producțiilor și unităților de deservire se contabilizează ca majorare a costurilor sau cheltuielilor curente și majorare a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc. În cazul contabilizării costurilor într-un cont de gestiune la sfârșitul perioadei de calculație se determină costul produselor și serviciilor producțiilor și unităților de deservire, care se contabilizează ca majorare a stocurilor, cheltuielilor curente și diminuare a costurilor.

Calculația costurilor produselor fabricate și serviciilor prestate

Reguli generale

49. Calculația costului produselor/serviciilor cuprinde următoarele etape principale:

- 1) determinarea producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune;
- 2) înregistrarea costurilor directe și indirecte pe activități de bază și auxiliare;
- 3) repartizarea costurilor indirecte de producție între costul produselor fabricate /serviciilor prestate și cheltuielile curente;
- 4) repartizarea costurilor indirecte de producție repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor auxiliare;
- 5) repartizarea costurilor indirecte de producție repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor de bază;
- 6) repartizarea costurilor activităților auxiliare pe tipurile activităților de bază;
- 7) evaluarea deșeurilor recuperabile și excluderea valorii lor din costurile de producție;
- 8) determinarea costului rebuturilor definitive și scăderea lui din costurile de producție;
- 9) determinarea costului produselor secundare și scăderea lui din costurile de producție;

10) determinarea costului producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei de calculație conform [SNC “Stocuri”](#) și excluderea acestuia din costul de producție.

50. Calculația costului produselor/serviciilor se efectuează pe obiecte de calculație (de exemplu, produs/grupe de produse omogene, serviciu/grupe de servicii omogene) și perioade de calculație (de exemplu, lună, trimestru, an).

51. Conform politicilor contabile, entitatea determină costul total și/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 funcție de particularitățile tehnologice (de exemplu, costul unui km, costul unui metru cub, costul unei bucăți).

52. Calculația costului se efectuează în baza unităților de calculație (unităților de măsură), care diferă în funcție de tipul și caracterul produselor fabricate/serviciilor prestate, principalele fiind următoarele:

1) unitățile fizice (de exemplu, m², m³, kg);

2) unitățile de timp (de exemplu, ore, zile);

3) unitățile convenționale (de exemplu, unitățile 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 producției direct din subdiviziunea de bază) etc. și diminuare a costurilor activităților de bază și auxiliare sau a producției în curs de execuție etc.

54. Costul efectiv al serviciilor prestate se contabilizează ca majorare a activelor imobilizate și circulante, cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților de bază și auxiliare etc.

Metode de calculație a costurilor

55. Calculația 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 calculație, mai multe metode sau o combinație de metode de calculație a costurilor produselor fabricate/serviciilor prestate, în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale.

57. În cazul în care se modifică semnificativ procesul organizatorico-tehnologic, se poate schimba și metoda de calculație a costului. Efectele modificării metodei de calculație se contabilizează în conformitate cu [SNC “Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”](#).

58. Metoda globală de calculație a costurilor poate fi aplicată de către entitățile care confecționează 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 producție 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 calculație.

Exemplul 5. În iunie 201X o entitate a fabricat 150 kg de produs și a suportat următoarele costuri:

- materiale în sumă de 20000 lei,

- cu personalul (inclusiv contribuțiile pentru asigurările sociale obligatorii de stat și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală) – 6000 lei; și

- amortizarea utilajului de producție – 6250 lei.

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

a) costurile de producție suportate în sumă de 32250 lei (20000 lei + 6000 lei + 6250 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază și:

- 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) și diminuare a costurilor activităților de bază.

Conform datelor din exemplu, costul unitar al produsului fabricat constituie 215 lei/kg (32250 lei : 150 kg).

61. Metoda de calculație a costului pe faze poate fi aplicată în cazul confecționării produselor în masă sau în serii mari (de exemplu, producerea cimentului, ceramicii, zahărului, conservelor, înghețatei, produselor de panificație, uleiului vegetal, textilelor). Faza de calculație se stabilește de către entitate de sine stătător și poate să coincidă sau să nu coincidă cu faza (stadiul) de producție.

62. În cazul aplicării metodei de calculație a costului pe faze, costurile se acumulează pe faze de calculație. Costul produselor cuprinde costurile acumulate în fazele precedente și costurile aferente fazei de fabricație respective.

63. Metoda de calculație a costului pe faze are două variante:

1) fără semifabricate, care prevede calcularea costurilor producției în curs de execuție și a produselor finite pe faze de fabricație la finele perioadei stabilite de entitate, prin însumarea costurilor tuturor fazelor;

2) cu semifabricate, care prevede calculația costurilor produselor finite, producției în curs de execuție și a semifabricatelor din producție proprie. Aplicarea variantei cu semifabricate prevede acumularea costurilor directe și indirecte, inclusiv costul semifabricatului din faza anterioară. În acest caz, costul semifabricatului obținut se transferă, după caz, în faza următoare în care, de asemenea, se alocă costurile de producție acumulate. Costul calculat în ultima fază constituie costul produsului finit. Semifabricatele din producție proprie pot fi utilizate în procesul de producție, pentru necesitățile interne ale entității sau pot fi vândute.

Metoda de calculație a costului pe faze este prezentată în exemplul din anexa 1.

64. Metoda de calculație a costului pe comenzi poate fi aplicată de entitățile ce fabrică producție individuală sau în serii mici, care se caracterizează prin exemplare (grupe) unice care nu se repetă sau se repetă rar (de exemplu, fabricația de utilaje, producerea mobilei la comandă, reparația mașinilor și utilajelor). În cazul acestei metode obiectul de calculație 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 calculație a costului pe comenzi costurile se identifică și se acumulează pe fiecare comandă. Pentru comenzile nefinisate costul producției în curs de execuție include costurile acumulate în perioadele de gestiune precedente și curentă. Perioada de calculație constituie termenul de executare a comenzii.

Exemplul 6. În noiembrie 201X o entitate a început executarea comenzilor “A” și “B”. Comanda “A” a fost finisată în aceeași lună, iar comanda “B” a rămas neterminată la sfârșitul anului 201X. Informația cu privire la costurile suportate este prezentată în tabelul 4.

Tabelul 4

Date inițiale

(în lei)

Costuri	noiembrie		decembrie
	comanda		
	“A”	“B”	“B”
1. Costul producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune	-	-	18060
2. Costurile suportate în perioada de gestiune, inclusiv:	9030	18060	4150
2.1. Costuri materiale directe și repartizabile	5000	10000	2500

2.2. Costuri cu personalul directe și repartizabile	2530	5060	1500
2.3. Costuri indirecte de producție	1500	3000	150
3. Costul producției în curs de execuție la sfârșitul lunii	-	18060	22210
4. Costul total pe comanda finisată	9030	-	-

În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

a) costurile de producție suportate aferente comenzii "A" în sumă de 9030 lei (5000 lei + 2530 lei + 1500 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 5000 lei,
- majorare a datoriilor curente – 2530 lei,
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 1500 lei;

b) costul produselor finite aferente comenzii "A" în sumă de 9030 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

c) costurile de producție suportate aferente comenzii "B" în sumă de 18060 lei (10000 lei + 5060 lei + 3000 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 10000 lei;
- majorare a datoriilor curente – 5060 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 3000 lei;

d) costul producției în curs de execuție aferente comenzii "B" în sumă de 18060 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

în decembrie 201X

a) costurile de producție suportate aferente comenzii "B" în sumă de 22210 lei (20560 lei + 1500 lei + 150 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 20560 lei (18060 lei + 2500 lei);
- majorare a datoriilor curente – 1500 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 150 lei;

b) costul produselor în curs de execuție aferente comenzii "B" în sumă de 22210 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

66. Metoda de calculație a costului standard prevede stabilirea unor standarde (norme) în baza normelor de consum al materialelor, normativelor costurilor cu personalul etc. Aceste standarde trebuie revizuite și ajustate periodic în funcție de modificarea condițiilor procesului de producție sau de prestare a serviciilor (de exemplu, aplicarea unor tehnologii noi), precum și a altor modificări (de exemplu, a tarifelor, a prețurilor).

67. În cadrul metodei de calculație a costului standard, costul stocurilor și al altor resurse consumate la fabricația produselor/prestarea serviciilor se contabilizează la costul standard (normat) ca majorare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării a activelor imobilizate, a datoriilor curente etc. Produsele obținute în cursul perioadei se evaluează la costul standard (normativ) și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare.

68. Abaterile (modificările) costurilor standard se înregistrează în mod separat și se contabilizează, astfel:

1) abaterile favorabile (costul efectiv este mai mic decât costul standard) – ca majorare a stocurilor, diminuare a datoriilor curente și diminuare a abaterilor;

2) abaterile nefavorabile (costul efectiv este mai mare decât costul standard) – ca majorare a abaterilor și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

69. În cazul utilizării metodei de calculație a costului standard costul efectiv al produselor fabricate/serviciilor prestate se determină prin ajustarea costului standard cu abaterile (modificările) înregistrate și se contabilizează în felul următor:

1) abaterile favorabile – ca majorare a abaterilor și diminuare a stocurilor (produse finite/produse în

curs de execuție) și/sau a cheltuielilor curente (costul vânzărilor);

2) abaterile nefavorabile – ca majorare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuție) și/sau a cheltuielilor curente (costul vânzărilor) și diminuare a abaterilor.

Prezentarea informațiilor

70. În nota explicativă la situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații privind costurile de producție:

- 1) modul (varianta) de contabilizare a costurilor de producție;
- 2) metodele de repartizare a costurilor materiale și cu personalul repartizabile;
- 3) metodele (procedeele) de repartizare a costurilor indirecte de producție;
- 4) metodele de calculație a costului produselor fabricate și serviciilor prestate;
- 5) pierderile din producție înregistrate în perioada de gestiune.

Prevederi tranzitorii

71. Prezentele indicații metodice se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

72. Prezentele indicații metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Modul de calculație a costului produselor prin metoda pe faze

Date inițiale. În august 201X o entitate a confecționat două tipuri de produse "A" și "C", precum și semifabricatul "X" care se fabrică în faza I și este utilizat în confecționarea produsului "C" și vândut terților.

Conform politicilor contabile, entitatea aplică metoda de calculație pe faze pentru produsul "A" (varianta fără semifabricate), pentru produsul "C" și semifabricatul "X" (varianta cu semifabricate), iar perioada de calculație este stabilită luna.

Semifabricatul "X" în valoare de 1200 lei a fost utilizat în procesul de producție a produsului "C", iar restul – depozitat.

La începutul lunii august 201X costul producției în curs de execuție pentru produsul "A" constituie 1100 lei.

Mai jos este prezentată informația 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 producție	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 producție	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 producție suportate pentru fabricația produsului "A" în sumă de 2550 lei (1100 lei + 1000 lei + 300 lei + 150 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 2100 lei (1100 lei + 1000 lei);
- majorare a datoriilor curente – 300 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 150 lei.

în faza II:

a) costurile de producție suportate pentru produsul "A" în sumă de 2200 lei (900 lei + 1200 lei + 100 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 900 lei;
- majorare a datoriilor curente – 1200 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 100 lei.

b)

cu semifabricate (semifabricatul "X" și produsul "C"):

în faza I:

a) costurile de producție suportate pentru fabricația semifabricatului "X" în sumă de 1500 lei (1000 lei + 400 lei + 100 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază și:

- diminuare a stocurilor – 1000 lei;
- majorare a datoriilor curente – 400 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 100 lei;

b) costul semifabricatului "X" din producție proprie în sumă de 1500 lei – ca majorare a stocurilor (semifabricatelor) și diminuare a costurilor activităților de bază.

în faza II:

a) costurile de producție suportate pentru fabricația produsului "C" în sumă de 2600 lei [1200 lei (costul semifabricatului "X") + 1400 lei (costuri suportate în faza II)] – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 1300 lei (1200 lei + 100 lei);
- majorare a datoriilor curente – 1000 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 300 lei;

b) costul produsului "C" în sumă 2600 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

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

INDICAȚII METODICE PRIVIND CONTABILITATEA PENTRU PERSOANELE FIZICE CARE DESFĂȘOARĂ ACTIVITATE DE ÎNTREPRINZĂTOR

Notă: În tot textul, cuvântul „uzura” și cuvintele „proprietatea nematerială”, la orice formă gramaticală se substituie, respectiv, cu cuvântul „amortizarea” și cuvintele „imobilizările necorporale”, la forma gramaticală corespunzătoare; în tot textul cuvintele „Legea contabilității”, la orice formă gramaticală, se substituie cu textul „[Legea contabilității și raportării financiare nr.287/2017](#)”, la forma gramaticală corespunzătoare conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate în baza [Legea contabilității și raportării financiare nr.287/2017](#) și a [Codului fiscal nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997](#).

[Pct.1 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice îl constituie stabilirea regulilor de ținere a contabilității pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice se extind asupra gospodăriilor țărănești (de fermieri), întreprinzătorilor individuali și altor persoane fizice care desfășoară 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 Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

4. Prezentele indicații metodice nu reglementează contabilitatea persoanelor fizice-întreprinzători care aplică contabilitatea în partidă dublă și contabilitatea de angajamente conform standardelor de contabilitate.

[Pct.4 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Definiții

5. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:

Activitate de întreprinzător – activitate de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor desfășurată de către persoana fizică-întreprinzător în mod independent, din proprie inițiativă, în numele lui, pe riscul propriu și sub răspunderea lui patrimonială, pentru obținerea veniturilor.

Cheltuieli – sume în numerar sau bunuri în altă formă achitate în procesul desfășurării activității de întreprinzător, precum și amortizarea calculată a mijloacelor fixe/imobilizării necorporale.

Contabilitate în partidă simplă – reflectarea unilaterală a faptelor economice, conform metodei „intrare – ieșire”, fără aplicarea conturilor contabile și fără întocmirea situațiilor financiare.

Contabilitate de casă – metodă a contabilității conform căreia elementele contabile sînt recunoscute pe măsura încasării/plății numerarului sau compensării în altă formă.

Numerar – mijloace bănești în monedă națională și valută străină aflate în casierie, la conturi curente în bănci, inclusiv pe carduri bancare.

Venituri – sume în numerar sau bunuri în altă formă obținute în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

[Pct.5 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Reguli generale

6. Persoana fizică-întreprinzător ține contabilitatea în baza contabilității în partidă simplă conform [Codului fiscal](#) și a prezentelor indicații metodice.

[Pct.6 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

7. Contabilitatea activității persoanei fizice-întreprinzător poate fi ținută:

- 1) nemijlocit de către persoana fizică-întreprinzător;
- 2) de serviciul de contabilitate (contabil titular);
- 3) de o entitate de consultanță sau o entitate de audit.

[Pct.7 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

8. Responsabilitatea pentru ținerea contabilității revine persoanei fizice-întreprinzător.

9. Contabilitatea pentru persoana fizică-întreprinzător se ține în monedă națională. În cazul efectuării operațiunilor în valută străină contabilitatea acestora se ține atît în monedă națională, cît și în valută străină.

10. Persoana fizică-întreprinzător are obligația să întocmească documente primare, registre contabile, dări de seamă fiscale și alte rapoarte prevăzute de legislație.

11. Documentele primare aferente veniturilor și cheltuielilor se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit după efectuarea operațiunii, conform formularelor tipizate și/sau formularelor elaborate de sine stătător, care vor conține elementele obligatorii prevăzute de [Legea contabilității și 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 contabilității și raportării financiare nr.287/2017](#) (anexa 2) și conform cerințelor prevăzute în [Hotărârea Guvernului nr.294 din 17.03.1998](#).

13. Registrele contabile, inclusiv borderourile, se întocmesc conform formularelor și cerințelor prevăzute de prezentele indicații metodice. În funcție de necesitățile informaționale și specificul activității persoana fizică-întreprinzător poate include elemente suplimentare în registrele contabile cu condiția respectării conținutului de informații cuprinse în prezentele indicații metodice, precum și a normelor de întocmire și utilizare a acestor registre.

14. Înscrierea datelor în documente primare și registre contabile se face, după caz, manual (citeț cu cerneală sau pix), la mașina de dactilografiat sau computerizat.

[Pct.14 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

15. În documentele primare și registrele contabile nu sînt admise ștersături sau alte procedee similare, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrelor greșite, 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 și se confirmă prin aplicarea semnăturii, indicarea datei efectuării corectării, numelui, prenumelui contabilului-șef și/sau ale persoanei responsabile care a întocmit documentul sau registrul.

În documentele primare de casă, bancare, de livrare și achiziție a bunurilor și a serviciilor nu se admit corectări. La comiterea erorilor în astfel de documente, documentul greșit se anulează și se întocmește unul nou.

[Pct.15 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor 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 Ministerului Finanțelor 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 și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității în termenele și conform regulilor stabilite de [Legea contabilității și raportării financiare nr.287/2017](#). În cazul încetării activității persoanei fizice-întreprinzător documentele contabile se transmit către arhivele de stat conform regulilor prevăzute de Organul de Stat pentru Supravegherea și Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova.

[Pct.17 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor

18. Veniturile persoanei fizice-întreprinzător cuprind:

- 1) venituri din vânzarea bunurilor;
- 2) venituri din prestarea serviciilor;
- 3) avansuri încasate;
- 4) despăgubiri de asigurare;
- 5) dobânzi aferente împrumuturilor acordate și altor investiții;
- 6) comisioane;
- 7) alte venituri obținute din activitatea de întreprinzător.

19. În componența veniturilor persoanei fizice-întreprinzător nu se includ:

- 1) sumele încasate în numele terților din contractele de intermediere (de exemplu, comision,

mandat);

2) creditele și împrumuturile primite.

20. Cheltuielile persoanei fizice-întreprinzător cuprind:

1) cheltuieli privind stocurile și serviciile prestate de terți;

2) cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe și amortizarea imobilizării necorporale utilizate în activitatea de întreprinzător;

3) cheltuieli privind remunerațiile, îndreptate spre achitare;

4) contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului și a persoanei fizice-întreprinzător;

5) plăți de asigurare obligatorie a patrimoniului și personalului (angajaților);

6) dobânzi și comisioane aferente creditelor și împrumuturilor primite în scopul activității de întreprinzător;

7) avansuri achitate;

8) alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător.

21. În componența cheltuielilor persoanei fizice-întreprinzător nu se includ:

1) cheltuielile privind procurarea terenurilor;

2) cheltuielile legate de achiziționarea sau crearea proprietății pentru care se calculează amortizarea;

3) împrumuturile acordate, depozitele bancare și alte investiții financiare;

4) cheltuielile personale care nu sînt legate de activitatea de întreprinzător.

[Pct.21 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

22. Dacă cheltuielile suportate de către persoana fizică-întreprinzător includ cheltuielile aferente activității de întreprinzător îmbinate cu cheltuielile personale ale proprietarului, în contabilitate se fac înregistrări numai atunci cînd cheltuielile aferente activității de întreprinzător le depășesc pe cele personale și numai în acea parte a cheltuielilor care se refera la desfășurarea activității de întreprinzător. Persoana fizică-întreprinzător repartizează cheltuielile în funcție de destinație și 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 părți (3/4) a suprafeței se folosește ca magazin, iar o parte (1/4) – ca locuință a familiei persoanei fizice-întreprinzător;

- varianta II: trei părți (3/4) a suprafeței se folosește ca locuință a familiei persoanei fizice-întreprinzător, iar o parte (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 și cheltuielile în *Registrul-jurnal de venituri și 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 vânzarea bunurilor, prestarea serviciilor și din alte surse, iar cheltuielile – la data achitării bunurilor și serviciilor procurate, plății salariilor și 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 semințe în sumă de 1580 lei care a fost achitată la 20 martie 201X. Semințele 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 vânzarea produselor în sumă de 9000 lei;

- la 20 martie 201X – cheltuielile aferente semințelor procurate și achitate în sumă de 1580 lei.

25. Persoana fizică-întreprinzător care are angajați întocmește *Borderoul de evidență a remunerării muncii* cu indicarea următoarelor elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, pentru fiecare angajat – datele personale, soldul datoriei față de lucrător la începutul perioadei, suma calculată a remunerării, suma reținerilor (pe tipuri), suma spre achitare, suma efectiv achitată, semnătura angajatului și 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 cerințe:

- 1) *Registrul-jurnal* se deschide pentru fiecare perioadă de gestiune (perioadă fiscală);
- 2) *Registrul-jurnal* se întocmește într-un exemplar pe suport de hârtie sau în formă electronică;
- 3) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* pe suport de hârtie filele acestuia se numerotează în ordine crescătoare și se șnuruiesc. Pe ultimă filă a *Registrului-jurnal* se indică data și numărul de file confirmate prin semnătura și ștampila persoanei fizice-întreprinzător;
- 4) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* în formă electronică se asigură imprimarea acestuia pe suport de hârtie. La finele perioadei de gestiune filele *Registrului-jurnal* imprimate pe suport de hârtie pot fi, după caz, șnuruite în ordine cronologică cu indicarea datei și numărului de file confirmate prin semnătura și ștampila persoanei fizice-întreprinzător;
- 5) înregistrările se efectuează în ordine cronologică în baza documentelor primare;
- 6) veniturile și cheltuielile în valută străină se reflectă în *Registrul-jurnal* în monedă națională conform cursului oficial a Băncii Naționale a Moldovei (BNM) la data încasării veniturilor sau efectuării cheltuielilor (plăților);
- 7) în *Registrul-jurnal* se înregistrează doar veniturile și cheltuielile legate de activitatea de întreprinzător;
- 8) sumele veniturilor și 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 operațiunii în *Registrul-jurnal*;
- 3) în coloana 3 se înscrie denumirea, numărul și data documentului justificativ în a cărui bază a fost efectuată înregistrarea operațiunii;
- 4) în coloana 4 se înscrie conținutul succint al operațiunii reflectate în documentul justificativ;
- 5) în coloana 5 se înscrie suma veniturilor recunoscute pe fiecare operațiune conform contabilității de casă. În rândul "Total" din această coloană se înscrie suma totală a veniturilor perioadei de gestiune, iar în rândul "Rezultatul financiar" – profitul obținut în perioada de gestiune curentă;
- 6) în coloana 6 se înscrie suma veniturilor nerecunoscute în scopuri fiscale (de exemplu, sumele obținute sub formă de subvenții, donații, compensări a pierderilor din calamități naturale);
- 7) în coloana 7 se înscrie suma cheltuielilor nerecunoscute pe fiecare operațiune. În rândul "Total" din această coloană se înscrie suma totală a cheltuielilor perioadei de gestiune, iar în rândul "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 și penalitățile privind impozitele și plățile la buget).

28. Modul de completare a *Registrului-jurnal* este prezentat în exemplul din anexa 5.

Contabilitatea proprietății pentru care se calculează amortizarea

29. Proprietatea care se folosește în activitatea de întreprinzător include mijloacele fixe și imobilizările necorporale pentru care se calculează amortizarea.

[Pct.29 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor 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 și valoarea unitară de intrare depășește limita stabilită de [Codul fiscal](#) (de exemplu clădiri, mașini și utilaje, instrumente, plantații de vii, livezi, animale de muncă – cai, boi, animale de producție – vaci).

31. Imobilizările necorporale reprezintă imobilizări nemonetare care nu îmbracă o formă materială și au un termen de utilizare limitat (de exemplu, concesiuni, licențe și mărci; drepturi de autor și titluri de protecție; programe informatice și alte imobilizări necorporale (website-uri, rețete, formule, modele, proiecte etc.)).

[Pct.31 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

32. Contabilitatea mijloacelor fixe și imobilizării necorporale se ține pe fiecare obiect de evidență 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 evidență a mijloacelor fixe și imobilizării necorporale* care include următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, denumirea obiectului, data recepționării (data începerii creării), data punerii în funcțiune (exploatare, utilizare), valoarea (costul) de intrare, suma amortizării acumulate pînă la începutul perioadei de gestiune, suma amortizării calculate în perioada de gestiune, data ieșirii obiectului și alte informații relevante.

[Pct.33 modificat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

34. Fiecare obiect de evidență se înregistrează la valoarea de intrare care include valoarea de cumpărare sau de creare și cheltuielile privind aducerea obiectului în stare de lucru (afere transportării, încărcării, descărcării, instalării).

35. Obiectul de evidență care este utilizat atît în cadrul activității de întreprinzător, cît și în scopuri personale, se înregistrează în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizării necorporale* la valoarea de intrare numai în partea aferentă desfășurării activității de întreprinzător.

Exemplul 3. O întreprindere individuală dispune de o clădire cu valoarea totală de 180000 lei, trei pătrimi (3/4) din care se folosește ca magazin și o pătrime (1/4) – ca locuință 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) și se reflectă în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizării necorporale*.

36. Valoarea de intrare a mijloacelor fixe și proprietății nemateriale procurate sau create înainte de începerea activității 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 Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

37. Amortizarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale care se folosesc în activitatea de întreprinzător, se calculează conform modului prevăzut în legislația fiscală ([Codul fiscal nr.1163/1997](#), Regulamentul privind evidența și 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 redacția Ordinului Ministerului Finanțelor 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 întreținerii și deservirii mijloacelor fixe utilizate în activitatea de întreprinzător;

2) cheltuielile pentru reparația mijloacelor fixe în limita permisă spre deducere în anul respectiv conform [Codului fiscal](#).

39. Cheltuielile pentru reparația mijloacelor fixe care depășesc limita permisă spre deducere

conform [Codului fiscal](#), se atribuie la majorarea valorii obiectului reparat.

40. Persoana fizică-întreprinzător la ieșirea (vînzarea, lichidarea etc.) obiectului înregistrează:

1) valoarea obiectului asupra căreia nu s-a calculat amortizarea, ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*;

2) ieșirea obiectului în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizării 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:

- ieșirea calculatorului în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizării necorporale*;

- valoarea nesupusă amortizării a 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 obținut 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 Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021](#), în vigoare 19.03.2021]

Contabilitatea stocurilor

41. Stocurile persoanei fizice-întreprinzător includ: materiale, materii prime, animale la creștere și îngrășat, instrumente, inventar și alte active a căror valoare unitară nu depășește limita stabilită de [Codul fiscal](#), producția în curs de execuție, produse, mărfuri.

42. Contabilitatea stocurilor se ține în expresie valorică, cantitativ-valorică sau cantitativă și este obligatorie pentru:

1) persoanele fizice-întreprinzători care dețin stocuri destinate procesului de producție sau stocuri de produse finite;

2) gospodăriile țărănești (de fermier) care prelucrează producția agricolă în scopul obținerii venitului;

3) persoanele fizice-întreprinzători care desfășoară activitatea de comerț (comercializează mărfuri).

[Pct.42 completat prin [Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015](#), în vigoare 31.12.2015]

43. Stocurile se înregistrează în *Borderoul de evidență a stocurilor* care trebuie să conțină următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, denumirea stocurilor, unitatea de măsură, soldul inițial, intrările, ieșirile și soldul final, alte informații 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 operațiunilor de casă și prin virament în economia națională a Republicii Moldova (anexa 6).

45. La efectuarea operațiilor în valuta străină (decontări cu debitorii și creditorii străini, detașarea angajaților în străinătate) numerarul primit/plătit în valuta străină se recalculează în moneda națională la cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei la data încasării/plății mijloacelor valutare.

Exemplul 5. O întreprindere individuală a recepționat 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 obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului la începutul activității, cel puțin o dată pe an și la încetarea activității.

47. Inventarierea patrimoniului se efectuează de către persoana sau comisia numită de persoana fizică-întreprinzător.

48. La inventarierea patrimoniului se întocmește lista de inventariere, în care mijloacele fixe și imobilizarea necorporală se reflectă în expresie cantitativă și 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 și se aprobă de către persoana fizică-întreprinzător.

Exemplul 6. O gospodărie de fermier la 15 decembrie 201X a efectuat inventarierea inventarului gospodăresc și 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	Hîrleț	de oțel	buc.	7	7
2	Sapă	mare de oțel	buc.	14	15
3	Sapă	mică de oțel	buc.	9	9
	...				
	Total	x	x		

Numele și prenumele

Semnătura

Rapoartele persoanei fizice-întreprinzător

49. Rapoartele persoanei fizice-întreprinzător cuprind dările de seamă fiscale, privind asigurările sociale și primele de asigurare medicală de stat obligatorii și alte rapoarte care se întocmesc în termenele și conform formularelor și regulilor stabilite de legislație.

Data intrării în vigoare

50. Prezentele indicații metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Anexa 1

Elementele obligatorii ale documentelor primare prevăzute în art.11 din Legea contabilității și raportării financiare nr.287/2017:

- a) denumirea și numărul documentului;
- b) data întocmirii documentului;
- c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității din numele căreia este întocmit documentul;
- d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice – IDNP (codul personal);
- e) conținutul faptelor economice;
- f) etaloanele cantitative și valorice în care sînt exprimate faptele economice;
- g) funcțiile, numele, prenumele și semnăturile persoanelor responsabile de efectuarea (producerea) faptelor economice.

Total							
Rezultatul (profit/pierdere)							

Data _____

(semnătura persoanei responsabile)

Anexa 4

Acte normative privind remunerarea muncii și reținerea 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 angajaților din unitățile cu autonomie financiară.
5. [Hotărîrea Guvernului nr.426 din 26.04.2004](#) privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu.
6. [Hotărîrea Guvernului nr.535 din 07.05.2003](#) privind aprobarea Modulului de calculare și de plată a sumei de compensare a pierderii unei părți 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 condiții 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 cuantumulului salariului minim pe țară.
[Pct.9 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]
10. [Hotărîrea Guvernului nr.693 din 11.07.2018](#) cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit.
[Pct.10 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]
11. [Hotărîrea Guvernului nr.10 din 05.01.2012](#) pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova.
12. [Hotărîrea Guvernului nr.697 din 22.08.2014](#) pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări.
[Pct.12 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Anexa 5

Exemplu privind completarea Registrului-jurnal de venituri și cheltuieli

Date inițiale. O gospodărie de fermier, care aplică contabilitatea de casă, a efectuat în decembrie 201X următoarele operațiuni 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 semințelor procurate de legume în sumă de 230 lei; încasarea la 15.12.201X a plății 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 inundație; 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 operațiuni în *Registrul-jurnal* în felul următor:

Extrasul din Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli pe luna decembrie 201X

Înregistrarea		Denumirea, numărul și data documentului	Conținutul operațiunii	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, dispoziție de încasare nr.105	Încasarea numerarului din vânzarea grîului	15000			
2.	14.12.1X	Factura fiscală BP 3452342, dispoziție de plată nr.96	Achitarea semințelor de legume procurate			230	
3.	15.12.1X	Act de primire a serviciilor EB 45367, dispoziție de încasare nr.106	Acordarea serviciilor de arat	850			
4.	21.12.1X	Dispoziția de plată nr.97	Achitarea serviciilor veterinare			175	175
5.	27.12.1X	Dispoziția de încasare nr.107	Încasarea despăgubirii de asigurare	2300	2300		
6.	28.12.1X	Factura fiscală PB 675421, dispoziție de plată nr.98	Achitarea motorinei procurate			1480	
7.	31.12.1X	Borderou de calcul al 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)

**Acte normative privind efectuarea operațiunilor de casă
și prin virament în economia națională a Republicii Moldova**

1. [Legea nr.845-XII din 03.01.1992](#) cu privire la antreprenoriat și întreprinderi.
2. [Legea nr.62-XVI din 21.03.2008](#) privind reglementarea valutară.

[Pct.3 abrogat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.73 din 10.06.2022, în vigoare 24.06.2022]

4. [Hotărârea Guvernului nr.141 din 27.02.2019](#) cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor.

[Pct.4 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

5. [Hotărârea Băncii Naționale nr.157 din 01.08.2013](#) cu privire la aprobarea, modificarea, completarea și abrogarea unor acte normative ale Băncii Naționale a Moldovei;

[Pct.5 în redacția Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021]

Notă: Din Anexele 1, 2, 4 și 6 se exclude asteriscul cu conținutul „ Referințele la actele normative sînt prezentate la data intrării în vigoare a prezentelor Indicații metodice”, conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2021, în vigoare 19.03.2021*