

POLITICI CONTABILE

la nivelul

S.C. ANTIBIOTICE S.A.

elaborate în baza Standardelor Internaționale de Raportare Financiară adoptate de Uniunea Europeană, emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) și cu Ordinul nr. 2844/12.12.2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu standardele internaționale de raportare financiară.

Cuprins

1	ASPECTE GENERALE.....	7
1.1	Organizare și funcționare	7
1.2	Obiect de activitate	7
1.3	Organizarea contabilității.....	7
1.4	Necesitatea elaborării și aprobării politicilor contabile	8
1.5	Aria de aplicabilitate	9
1.6	Actualizarea politicilor contabile	9
1.7	Aplicarea politicilor contabile.....	9
1.8	Moneda de raportare.....	10
1.9	Utilizatorii situațiilor financiare anuale.....	10
1.10	Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare.....	11
1.11	Corectarea erorilor contabile.....	12
1.12	Utilizarea estimărilor în contabilitate	15
1.13	Concepte și principii contabile generale	16
1.14	Evenimente ulterioare datei bilanțului.....	19
1.15	Documentele financiar contabile.....	22
1.16	Conținutul și forma situațiilor financiare	23
1.17	Planul de conturi	31
2	IMOBILIZĂRI NECORPORALE	32
2.1	Recunoașterea immobilizărilor necorporale.....	32
2.2	Evaluarea immobilizărilor necorporale	34
2.3	Amortizare immobilizărilor necorporale (IAS 38).....	35
2.4	Cedarea sau scoaterea din evidență a immobilizărilor necorporale.....	36
2.5	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea immobilizărilor necorporale	36
2.6	Active de natura cheltuielilor de dezvoltare	37
2.7	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	41
2.8	Fondul comercial	43
2.9	Alte immobilizări necorporale.....	44
2.10	Avansuri acordate pentru immobilizări necorporale	47
2.11	Cheltuieli ulterioare privind immobilizările necorporale.....	48

2.12	Evaluarea la data bilanțului	49
3	IMOBILIZĂRI CORPORALE.....	51
3.1	Recunoașterea imobilizărilor corporale	51
3.2	Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale	52
3.3	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea imobilizărilor corporale	54
3.4	Imobilizări corporale în curs de aprovizionare.....	62
3.5	Cheltuieli ulterioare privind imobilizările corporale.....	62
3.6	Amortizarea imobilizărilor corporale (IAS16)	66
3.7	Evaluarea după recunoaștere a imobilizărilor corporale	69
3.8	Deprecierea imobilizărilor corporale	69
3.9	Cedarea și casarea imobilizărilor corporale	70
3.10	Compensații de la terți.....	74
3.11	Abordarea pe componente	75
3.12	Tratamentul Investițiilor imobiliare	76
3.13	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea investițiilor imobiliare	78
3.14	Active imobilizare deținute în vederea vânzării și activității întrerupte.....	80
3.15	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea activelor imobilizate deținute în vederea vânzării.....	81
3.16	Costurile îndatorării	82
4	DEPRECIEREA ACTIVELOR IMOBILIZATE	84
5	IMPOZITE AMÂNATE.....	92
5.1	Definiții.....	92
5.2	Recunoașterea în bilanț.....	92
5.3	Recunoașterea în profit sau pierdere.....	93
5.4	Recunoașterea în afara profitului sau pierderii	94
5.5	Prezentarea informațiilor în situațiile financiare/notele explicative	94
5.6	Tratamente contabile	95
6	INSTRUMENTE FINANCIARE	96
6.1	Definiții.....	96
6.2	Clasificare.....	97
6.3	Recunoaștere	98
6.4	Evaluarea activelor financiare (inițială și ulterioară)	99

6.5	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea imobilizărilor financiare	101
6.6	Active financiare pe termen scurt.....	107
6.7	Evaluarea investițiilor pe termen scurt	108
6.7.1	Evaluarea la intrarea în societate.....	108
6.7.2	Evaluarea la ieșirea din gestiune	108
6.7.3	Evaluarea la sfârșitul perioadei de raportare și la data bilanțului	109
6.8	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea investițiilor pe termen scurt:.....	109
6.9	Instrumente financiare derivate	113
7	ACTIVE CIRCULANTE.....	116
7.1	Recunoaștere și evaluare.....	116
8	STOCURI	118
8.1	Recunoaștere	118
8.2	Costul stocurilor	120
8.3	Evaluarea stocurilor (valoarea realizabilă netă).....	121
8.4	Materialele de natura obiectelor de inventar	123
8.5	Recunoașterea drept cheltuielă.....	124
8.6	Prezentarea informațiilor	124
8.7	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea stocurilor	124
9	TERȚI	136
10	CREANȚE.....	140
10.1	Creanțe comerciale.....	141
10.2	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea creanțelor comerciale.....	142
10.3	Deprecierea și necolectibilitatea activelor financiare conform IAS 39 “Instrumente Financiare: recunoaștere și evaluare.....	148
10.4	Creanțe în relația cu personalul angajat	148
10.5	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea creanțelor în relația cu personalul angajat.....	149
10.6	Creanțe în relația cu bugetul statului și alte instituții ale statului.....	151
10.7	Creanțe aferente subvențiilor.....	152
10.7.1	Prezentarea subvențiilor referitoare la active.....	152
10.7.2	Prezentarea subvențiilor referitoare la venit.....	153
10.7.3	Conturile utilizate de societate:.....	153

10.8	Alte creanțe	156
10.9	Cheltuieli/venituri în avans și sume în curs de clarificare	160
10.10	Decontări interne.....	164
11	CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI.	169
11.1	Aspecte generale.....	169
11.2	Evaluarea în vederea prezentării în bilanț	171
11.3	Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind disponibilitățile 172	
12	DATORII.....	182
12.1	Datorii pe termen scurt.....	184
12.1.1	Datorii comerciale	185
12.1.2	Datorii în relația cu personalul.....	188
12.1.3	Datorii privind impozitele și taxele	196
12.1.4	Datorii în relația cu grupul și acționarii/asociații societății	203
12.1.5	Datorii în relația cu creditorii diverși.....	206
12.1.6	Datorii privind credite bancare pe termen scurt	209
12.2	Datorii pe termen lung.....	210
12.2.1	Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni.....	212
12.2.2	Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung	213
12.2.3	Contabilitatea altor împrumuturi și datorii asimilate	214
13	PROVIZIOANE	216
13.2	Evaluarea provizioanelor	225
13.3	Rambursarea cheltuielilor legate de provizioane	226
13.4	Revizuirea provizioanelor	226
14	CAPITAL ȘI REZERVE	231
14.1	Capital social.....	232
14.2	Alte elemente de capitaluri proprii.....	234
14.3	Prime de capital	235
14.4	Rezerve.....	235
14.4.1	Rezerve din reevaluare	235
14.4.2	Alte rezerve.....	236
14.5	Rezultatul perioadei și repartizarea profitului	237

14.6	Rezultatul reportat, repartizarea profitului și acoperirea pierderii contabile	237
15	VENITURI ȘI CHELTUIELI.....	251
15.1	Venituri.....	251
15.1.1	Prevederi generale	251
15.1.2	Categorii de venituri.....	252
15.2	Cheltuieli.....	267
15.1.1	Prevederi generale	267
15.1.2	Categorii de cheltuieli.....	271
16	ELEMENTE ÎN AFARA BILANȚULUI.....	286
16.1	Contabilitatea angajamentelor acordate și a angajamentelor primite.....	286
16.1.1	Contabilitatea angajamentelor acordate.....	287
16.1.2	Contabilitatea angajamentelor primite.....	287
16.2	Contabilitatea altor operațiuni în afara bilanțului.....	289
16.3	Contabilitatea dobânzilor de plătit aferente contractelor de leasing financiar neajunse la scadență.....	293
16.4	Contabilitatea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră	294
16.5	Contabilitatea activelor și datoriilor contingente	295
16.6	Contabilitatea conturilor 891 “Bilanț de deschidere”, 892 “Bilanț de închidere”	297
ANEXA 1 - MODIFICARI RECENTE ALE STANDARDELOR.....		298
ANEXA 2- PLAN DE CONTURI		302

1 ASPECTE GENERALE

1.1 Organizare și funcționare

Societatea Antibiotice SA Iași (în continuare “Societatea”) cu sediul în Iași Strada Valea Lupului nr. 1, cod de înregistrare fiscală RO 1973096 a fost înființată în 1955 și a fost definită ca societate comercială conform Legii nr.15/1990 și a Hotărârii Guvernului nr. 1200/12.11.1990 este tranzacționată pe piața reglementată de capital la Bursa de Valori București.

Pe cele 8 fluxuri de fabricație, modernizate și certificate conform standardelor Good Manufacturing Practice (GMP) sunt produse medicamente în 5 forme farmaceutice: pulberi pentru soluții și suspensii injectabile (din clasa penicilinelor), capsule, comprimate, supozitoare și preparate de uz topic (unguente, geluri, creme). În total, acestea formează un portofoliu complex de peste 144 de medicamente de uz uman, destinate tratării unei game largi de afecțiuni infecțioase, dermatologice, cardiovasculare, ale tractului digestiv sau ale sistemului musculo-scheletic.

Toate capacitățile de producție proprietatea firmei sunt amplasate pe teritoriul situat la sediul social.

Societatea deține dreptul de proprietate asupra tuturor activelor imobilizate înregistrate în contabilitatea firmei.

1.2 Obiect de activitate

Societatea are ca obiect principal de activitate fabricarea produselor farmaceutice de bază.

1.3 Organizarea contabilității

Societatea are organizată contabilitatea în compartiment distinct, condus de director economic, potrivit art. 10 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Legislația în domeniul contabilității aplicată de societate, pe baza căreia s-au elaborat prezentele politici contabile este reprezentată de următoarele:

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Cadrul Conceptual pentru Pregătirea și Prezentarea Situațiilor Financiare emis de către IASB;
- Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB);

- Interpretările Comisiei de Interpretare a Standardelor de Raportare Financiară (IFRIC) și ale Comisiei Permanente de Interpretări (SIC) adoptate în Uniunea Europeană;

- În temeiul prevederilor art. 1 alin. (1) din Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 881/2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările ulterioare, și ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat, având în vedere prevederile Regulamentului (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, care reglementează modul de aplicare a acestor standarde și lasă statelor membre posibilitatea de a permite sau impune și altor societăți decât cele ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, să-și elaboreze situațiile financiare anuale (individuale și/sau consolidate) în conformitate cu IFRS;

- Ordinul ministrului Finanțelor publice nr. 2844/2016, cu modificările și completările ulterioare, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de raportare financiară;

- Directiva 34/2013 a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului;

Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) care au suferit modificări în perioada recentă și care au impact direct asupra Societății sunt prezentate în Anexa 1.

Potrivit art. 34 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Societatea se încadrează în categoria entităților ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar. Situațiile financiare anuale ale societății se auditează de auditori financiari, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România.

1.4 Necesitatea elaborării și aprobării politicilor contabile

Necesitatea stabilirii politicilor contabile rezultă din dispozițiile legislației privind societățile comerciale, respectiv Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Art.142 alin. (2) lit.b): „Consiliul de administrație are următoarele competențe de bază, care nu pot fi delegate directorilor: ...b) stabilirea politicilor contabile și a sistemului de control financiar, precum și aprobarea planificării financiare....”

Prevederi cu privire la politicile contabile sunt cuprinse și la art. 30 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:

- a. politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- b. situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;
- c. persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

1.5 Aria de aplicabilitate

Prezentele politici contabile cuprind reguli de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare a elementelor poziției financiare și ale rezultatului global, precum și reguli pentru conducerea contabilității în societate.

Prezentele politici contabile trebuie aplicate împreună cu legislația care reglementează activitatea specifică a societății, cu legislația în domeniul contabilității și cu legislația națională în general.

Modificarea legislației existente la data elaborării politicilor contabile poate determina modificarea politicilor contabile.

Societatea întocmește situații financiare anuale în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară adoptate de Uniunea Europeană („IFRS UE”).

1.6 Actualizarea politicilor contabile

Prezentele politici contabile sunt elaborate în baza Cadrului Conceptual pentru Pregătirea și Prezentarea Situațiilor Financiare, a Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), și a Interpretărilor Comisiei de Interpretare a Standardelor de Raportare Financiară (IFRIC) și ale Comisiei Permanente de Interpretări (SIC) așa cum au fost adoptate în Uniunea Europeană.

În cazul efectuării unor operațiuni pentru care nu există prevedere expresă în prezentele politici contabile, conducerea direcției economice va stabili înregistrările contabile în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, cu completarea și aprobarea ulterioară a politicilor contabile aplicate în aceste cazuri, dar nu mai târziu de întocmirea situațiilor financiare anuale.

1.7 Aplicarea politicilor contabile

Prezentele politici contabile trebuie aplicate cu respectarea legislației, în general, și acelei care reglementează aspecte financiar-contabile, în mod special. Pot fi prevederi în legislație care reglementează unele domenii de activitate și care pot conduce la înregistrări în contabilitate. De asemenea, legislația care reglementează aspectele fiscale, poate determina anumite înregistrări sau restricționarea efectuării unor înregistrări.

1.8 Moneda de raportare

Contabilitate se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută. Prin valută se înțelege altă monedă decât leul.

Situațiile financiare anuale individuale se întocmesc în limba română și în moneda națională. Situațiile financiare interimare se întocmesc în moneda națională și în limba română.

Documentele justificative și financiar-contabile pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă, dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ.

1.9 Utilizatorii situațiilor financiare anuale

Utilizatorii situațiilor financiare întocmite în conformitate cu prezentele politici contabile includ investitorii actuali și potențiali, personalul angajat, creditorii, furnizorii, clienții, instituțiile statului și alte autorități, precum și publicul. Aceștia utilizează situațiile financiare pentru a-și satisface o parte din necesitățile lor de informații. În funcție de părțile interesate, necesitățile de informații pot include următoarele:

- a) *Investitorii.* Ofertanții de capital purtător de risc și consultanții acestora sunt preocupați de riscul inherent tranzacțiilor și de rentabilitatea investițiilor lor. Ei au nevoie de informații pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă instrumente de capital. Acționarii sunt interesați și de informații care le permit să evalueze capacitatea societății de a plăti dividende.
- b) *Angajații.* Personalul angajat și grupurile sale reprezentative sunt interesați de informații privind stabilitatea și profitabilitatea angajatorilor lor. Aceștia sunt interesați și de informații care le permit să evalueze capacitatea societății de a oferi remunerații, pensii și alte beneficii de pensionare, precum și oportunități profesionale.
- c) *Creditorii.* Creditorii sunt interesați de informații care le permit să determine dacă împrumuturile acordate și dobânzile aferente vor fi rambursate la scadență.
- d) *Furnizorii și alți creditori.* Furnizorii și alți creditori sunt interesați de informații care le permit să determine dacă sumele care le sunt datorate vor fi plătite la scadență. Furnizorii și alți creditori sunt, în general, interesați de societate pe o perioadă mai scurtă decât creditorii, cu excepția cazului în care ei sunt dependenți de continuitatea activității entității, atunci când aceasta este un client major.
- e) *Clienții.* Clienții sunt interesați de informații despre continuitatea activității unei entități, în special atunci când au o colaborare pe termen lung cu societatea respectivă sau sunt dependenți de ea.
- f) *Instituțiile statului și alte autorități.* Instituțiile statului și alte autorități sunt interesate de alocarea resurselor și implicit de activitatea societății. Acestea solicită informații pentru a reglementa

activitatea entităților, pentru a determina politica fiscală și ca bază pentru calculul venitului național și al altor indicatori statistici similari.

g) *Publicul*. Societatea poate afecta publicul în diferite moduri: prin numărul de angajări, prin programul de responsabilitate socială. Situațiile financiare pot furniza publicului informații referitoare la evoluțiile recente și tendințele legate de prosperitatea entității și a sferei de activitate a acesteia.

1.10 Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare

Prezentele politici contabile au fost elaborate astfel încât să asigure furnizarea, prin situațiile financiare anuale, a unor informații care să fie:

- inteligibile, în sensul de a fi ușor de înțeles de utilizatori;
- relevante pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor;
- credibile, în sensul că: reprezintă fidel rezultatele și poziția financiară a societății, reflectă substanța economică a evenimentelor și tranzacțiilor și nu doar forma juridică, sunt neutre, prudente, complete, sub aspectele semnificative;
- comparabile, pentru a compara în timp situațiile financiare.

Inteligibilitatea

Situațiile financiare anuale ale societății trebuie întocmite astfel încât acestea să fie înțelese ușor de către utilizatorii de informații, presupunându-se că aceștia dispun de cunoștințe suficiente privind desfășurarea afacerilor și activităților economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate, cu atenția cuvenită.

Relevanța

Informațiile prezentate în situațiile financiare ale societății trebuie să fie relevante pentru luarea deciziilor de către utilizatori, astfel încât aceștia să poată evalua evenimente trecute, prezente sau viitoare, să poată confirma sau corecta evaluările lor anterioare.

Relevanța informației este influențată de natura sa și de pragul de semnificație. În anumite cazuri, natura informației este suficientă, prin ea însăși, pentru a determina relevanța sa. În alte cazuri, atât natura, cât și pragul de semnificație sunt importante.

O informație este semnificativă dacă omisiunea sau prezentarea sa eronată poate influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare.

Credibilitatea

Informațiile trebuie să fie prezentate astfel încât acestea să nu conțină erori semnificative, să nu fie părtinitoare, iar utilizatorii să poată avea încredere că sunt corecte și reprezintă în mod fidel realitatea.

Informațiile sunt caracterizate prin credibilitate numai dacă:

- reprezintă cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente de natură economică sunt contabilizate și prezentate în concordanță cu forma și substanța lor economică, și nu doar cu cea juridică, în conformitate cu principiul prevalenței economicului asupra juridicului;
- sunt neutre, adică lipsite de influențe;
- sunt complete, adică nu conțin omisiuni care să ducă la o reflectare incorectă a tranzacțiilor economice în cadrul situațiilor financiare.

În exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, este necesară prudența astfel încât activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile să nu fie subevaluate.

Comparabilitatea

Situațiile financiare ale societății trebuie să fie comparabile în timp.

Utilizatorii pot compara situațiile financiare ale societății în timp, pentru a identifica tendințele și performanțele societății între două momente de referință, sau în cursul unei perioade mai lungi de timp.

Astfel, prezentarea și cuantificarea efectului financiar al tranzacțiilor și evenimentelor trebuie efectuate într-o manieră consecventă în cadrul societății de-a lungul timpului.

În acest scop, în cazul modificării politicilor contabile se prezintă aceste modificări, precum și efectele acestora asupra situațiilor financiare.

În evaluarea respectării caracteristicilor de prezentare a informațiilor în situațiile financiare anuale individuale, societatea stabilește un echilibru între caracteristicile calitative ale informației financiare. De asemenea stabilește și dacă:

- informația este oportună pentru luarea deciziilor de către utilizatori;
- beneficiile de pe urma obținerii informației depășesc costul acesteia.

Situațiile financiare întocmite în conformitate cu standardele calitative mai sus menționate, vor asigura totodată reflectarea principiului continuității în ceea ce privește activitățile derulate de către societate.

1.11 Corectarea erorilor contabile

Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente. La înregistrarea operațiunilor referitoare la corectarea de erori contabile se aplica prevederile **IAS 8 - Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori.**

Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din utilizarea eronată sau de neutilizarea unor informații credibile care:

- erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;
- ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și conținutului economic al tranzacțiilor.

Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină publicarea unor situații financiare anuale revizuite pentru acele exerciții financiare.

Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor. La efectuarea corecturilor în contabilitate care privesc erori aferente exercițiului financiar curent, înregistrările contabile efectuate greșit se corectează înainte de aprobarea situațiilor financiare anuale, prin stornarea (înregistrarea în roșu/cu semnul minus sau prin metoda înregistrării inverse) operațiunii contabilizate greșit și, concomitent, înregistrarea corespunzătoare a operațiunii în cauză.

Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

Conform **IAS 8**, corectarea erorilor **semnificative** aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează prin retratarea retroactivă în primul set de situații financiare a căror publicare a fost autorizată după descoperirea acestora, prin:

- retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) prezentată (prezentate) în care a apărut eroarea; sau
- dacă eroarea a apărut înainte de cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată.

O eroare semnificativă a perioadei anterioare trebuie corectată prin retratare retroactivă, cu excepția cazului când sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al erorii.

Când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei ale unei erori semnificative privind informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade prezentate, entitatea trebuie să retrateze soldurile inițiale ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă pentru care este posibilă retratarea retroactivă (care poate fi perioada curentă).

Când este imposibil de determinat, la începutul perioadei curente, efectul cumulativ al unei erori semnificative asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative pentru a corecta eroarea prospectivă începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.

Erorile **nesemnificative** sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile și se vor corecta pe seama contului de profit și pierdere al anului în care s-a corectat eroarea, (exemplu: erori în încadrarea unor lucrări, care duc la reîncadrări ulterioare, care se pot considera ca fiind nesemnificative în raport cu eroarea tolerabilă din pragul de semnificație). Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

Pentru erorile semnificative aferente exercițiilor anterioare, conducerea direcției economice informează Consiliul de Administrație cu privire la natura erorii, valoare, cauze etc. cu ocazia avizării situațiilor financiare anuale.

Informațiile sunt semnificative dacă omiterea sau prezentarea lor eronată ar putea influența deciziile pe care utilizatorii le iau pe baza informațiilor financiare. Cu alte cuvinte, pragul de semnificație este un aspect al relevanței specific societății, bazat pe natura sau magnitudinea, sau pe ambele, elementelor la care se referă informațiile în contextul raportului financiar al societății. **Pragul de semnificație** nu se poate specifica în mod cantitativ și nu se poate determina ce ar putea fi semnificativ într-o anumită situație.

Determinarea pragului de semnificație

Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau erorii judecate în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării eronate. Pragul de semnificație este calculat individual după cum urmează:

- profit brut 3%;
- cifră de afaceri 3%;
- total active 4%;
- active nete 6%;
- profit după impozitare 6%.

Pragul de semnificație este revizuit periodic, eroarea tolerabilă fiind calculată în quantum 75% din pragul de semnificație.

Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent, sau a unei erori nesemnificative (tolerabile) aferentă anului precedent, se efectuează prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu).

În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile semnificative constatate:

- natura erorii perioadei anterioare;
- pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura posibilă, valoarea corectării:
 - (i) pentru fiecare element-rând afectat din situația financiară; și
 - (ii) dacă **IAS 33** se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;
- valoarea corectării la începutul celei mai îndepărtate perioade anterioare prezentate; și
- dacă retratarea retroactivă este imposibilă pentru o perioadă anterioară specifică, circumstanțele care conduc la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost corectată eroarea. Situațiile financiare ale perioadelor ulterioare nu trebuie să repete aceste informații.

1.12 Utilizarea estimărilor în contabilitate

Ca rezultat al incertitudinilor inerente în desfășurarea activităților, unele elemente ale situațiilor financiare anuale nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Se pot solicita, de exemplu, estimări ale: clienților incerți; uzurii morale a stocurilor; duratei de viață utile, precum și a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile etc.

Procesul de estimare implică raționamente bazate pe cele mai recente informații credibile avute la dispoziție. O estimare poate necesita revizuirea dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unei mai bune experiențe.

O modificare în baza de evaluare aplicată reprezintă o modificare în politica contabilă și nu reprezintă o modificare în estimările contabile. Dacă societatea are dificultăți în a face distincție între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare, aceasta se tratează ca o modificare a estimării.

Efectul modificării unei estimări contabile se va recunoaște prospectiv prin includerea sa în rezultatul:

- perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă (de exemplu, ajustarea pentru clienți incerți); sau
- perioadei în care are loc modificarea și al perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect și asupra acestora (de exemplu, durata de viață utilă a imobilizărilor corporale).

În măsura în care o modificare de estimare contabilă dă naștere la modificări de active și datorii, sau afectează un element de capitaluri proprii, aceasta trebuie recunoscută prin ajustarea valorii contabile a activului, a datoriei sau a capitalului propriu aferent în perioada modificării.

Societatea trebuie să prezinte natura și valoarea unei modificări de estimare contabilă care are efect în perioada curentă sau se așteaptă să aibă efect în perioadele viitoare, cu excepția prezentării efectului asupra perioadelor viitoare, când este imposibil de estimat acel efect.

Dacă valoarea efectului în perioadele viitoare nu este prezentată datorită faptului că estimarea este imposibilă, societatea trebuie să menționeze acest fapt.

1.13 Concepte și principii contabile generale

Principiul continuității activității

La întocmirea situațiilor financiare, conducerea trebuie să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea. Situațiile financiare trebuie să fie întocmite pe baza principiului continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea, fie nu are o altă alternativă realistă decât să procedeze astfel. Atunci când, la efectuarea evaluării, conducerea are cunoștință de incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care pot cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, incertitudinile respective trebuie prezentate. Atunci când situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității, acest fapt trebuie prezentat, împreună cu baza de întocmire a situațiilor financiare și motivul pentru care entitatea nu este considerată a fi în situația de a-și continua activitatea.

Atunci când conducerea evaluează măsura în care prezumția continuității activității este sau nu adecvată, sunt luate în considerare toate informațiile disponibile despre viitor, care se întinde pe o perioadă de cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului, dar fără a se limita la aceasta. Importanța acordată depinde de fiecare caz în parte. Atunci când entitatea a avut o activitate profitabilă în trecut și acces fără dificultăți la resurse financiare, se poate ajunge la concluzia că prezumția continuității activității este adecvată fără o analiză detaliată. În alte cazuri, conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă și preconizată, graficele de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de înlocuire a finanțării existente înainte de a fi sigură că prezumția continuității activității este adecvată.

Contabilitatea de angajamente

Societatea trebuie să își întocmească situațiile financiare folosind contabilitatea de angajamente, cu excepția informațiilor privind fluxurile de trezorerie.

Atunci când se folosește contabilitatea de angajamente, elementele sunt recunoscute ca active, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli (elementele situațiilor financiare), atunci când respectă definițiile și criteriile de recunoaștere pentru acele elemente din Cadrul general.

Principiul independenței exercițiului

În baza acestui principiu veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar se vor înregistra în același exercițiu financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor, în baza documentelor justificative.

Astfel, se vor evidenția, de exemplu, în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite").

În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)

În contextul acestui principiu trebuie să se țină seama și de evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Principiul prudenței

La întocmirea situațiilor financiare anuale, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și, în special:

- a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
- b) trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;
- c) trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia. În acest scop sunt avute în vedere și eventualele provizioane, precum și datoriile rezultate din clauze contractuale;
- d) trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru deprecieri sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.

Ca urmare, activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

În cazuri similare cu forța majoră (dezechilibre macroeconomice majore, cutremur, inundații, situații de război, situații de conflict armat, epidemii) se vor evalua creanțele și datoriile și se vor înregistra ajustări de depreciere în acest context.

Principiul evaluării separate a elementelor de active și de datorii

Conform acestui principiu, componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.

Principiul necompensării

Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate

curespectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.

În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratamentul contabil este similar și în cazul prestațiilor reciproce de servicii.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Principiul pragului de semnificație

Conform IAS 1 - Prezentarea situațiilor financiare, fiecare clasă semnificativă care cuprinde elemente similare trebuie prezentată separat în situațiile financiare. Elementele care au naturi sau funcții diferite trebuie prezentate separat, cu excepția cazului în care nu sunt semnificative.

Valoarea unui element - rând din bilanț și din cont de profit și pierdere poate fi combinată dacă:

- a) acestea reprezintă o sumă nesemnificativă, în sensul că se păstrează calitatea situațiilor financiare anuale de a oferi o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii societății; sau
- b) o astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative.

În cazuri excepționale pot fi efectuate abateri de la principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele

care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a rezultatului global.

În conformitate cu modificările aduse la **IAS 1- Prezentarea situațiilor financiare**, aplicabile după data de 1 ianuarie 2016, o entitate nu trebuie să reducă gradul de înțelegere a situațiilor financiare prin înlocuirea unor elemente semnificative cu elemente nesemnificative sau prin prezentarea în mod agregat a unor elemente semnificative, de natură diferită și cu funcții diferite.

Nu se vor prezenta în situațiile financiare informații pentru care prezentarea nu este semnificativă.

Principiul comparabilității informației

Cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare permite sau prevede altfel, informațiile comparative aferente perioadei precedente trebuie prezentate pentru toate sumele raportate în situațiile financiare. Informațiile comparative trebuie incluse pentru informațiile narative și descriptive atunci când acest lucru este relevant pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.

În unele cazuri, informațiile narative furnizate de situațiile financiare pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) continuă să fie relevante în perioada curentă. De exemplu, detaliile privind un litigiu, al cărui rezultat era nesigur la data ultimului bilanț și este încă nesoluționat, sunt prezentate în perioada curentă. Utilizatorii beneficiază de informațiile care indică existența acelei incertitudini la data ultimului bilanț și de informațiile despre măsurile care au fost luate pentru rezolvarea incertitudinii în cursul perioadei.

Principiul permanenței metodelor

IFRS solicită o prezentare a situațiilor financiare într-o manieră consistentă. IAS 1 specifică:

“O companie trebuie să își mențină de la o perioadă la alta metodele de prezentare și clasificare a elementelor situațiilor financiare, făcând excepție doar următoarele cazuri:

- este considerată potrivită o altă metodă ca urmare a unei schimbări semnificative în operațiunile companiei;
- un standard solicită o schimbare de metodă.”

Principiul frecvenței raportării

Situațiile financiare sunt prezentate cel puțin o dată pe an.

1.14 Evenimente ulterioare datei bilanțului

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

În accepțiunea prezentelor reglementări, prin autorizarea situațiilor financiare anuale se înțelege avizarea acestora de către Consiliul de Administrație, în vederea înaintării lor spre aprobare, conform legii.

Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele ce au loc până la data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

Conform IAS 10 - Evenimente ulterioare datei bilanțului, evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, atât favorabile, cât și nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare. Se pot identifica două tipuri de evenimente:

- a. cele care fac dovada condițiilor care existau la data bilanțului (evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare); și
- b. cele care oferă indicații despre condiții apărute ulterior datei bilanțului (evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare).

În cazul evenimentelor ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, societatea ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare, pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare și care impun ajustarea de către societate a valorilor recunoscute în situațiile sale financiare sau recunoașterea de elemente ce nu au fost anterior recunoscute sunt următoarele:

- a) soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că societatea are o obligație prezentă la data bilanțului. Societatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaște un nou provizion. Ca urmare, societatea nu prezintă o datorie contingentă;
- b) obținerea de informații ulterioare datei bilanțului care indică faptul că un activ a fost depreciat la data bilanțului sau că valoarea unei pierderi din depreciere anterior recunoscută, aferentă activului respectiv, trebuie ajustată. De exemplu:
 - (i) falimentul unui client survenit ulterior datei bilanțului confirmă, de obicei, că la data bilanțului exista deja o pierdere aferentă unui cont de creanțe comerciale și că societatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a contului de creanțe comerciale; și
 - (ii) vânzarea de stocuri ulterior datei bilanțului poate fi o probă a valorii lor realizabile nete la data bilanțului;
- c) determinarea ulterioară datei bilanțului a costului activelor cumpărate sau a încasărilor rezultate din activele vândute înainte de data bilanțului;
- d) determinarea ulterioară datei bilanțului a valorii rezultate din repartizarea profitului sau din plata primelor, dacă societatea are o obligație prezentă legală sau implicită la data bilanțului de a efectua astfel de plăți, ca rezultat al unor evenimente care au avut loc înainte de data respectivă (a se vedea **IAS 19 Beneficiile angajaților**);
- e) descoperirea de fraude sau erori ce arată că situațiile financiare anuale sunt incorecte.

În cazul evenimentelor ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, societatea nu își ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta acele evenimente ulterioare datei bilanțului.

Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare și care ar duce în general la prezentarea de informații:

- a. combinare de întreprinderi majoră care se produce ulterior datei bilanțului (**IFRS 3 Combinări de întreprinderi** prevede prezentarea unor informații specifice în astfel de cazuri) sau cedarea unei filiale importante;
- b. anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități;
- c. cumpărări semnificative de active, clasificarea unor active ca fiind deținute în vederea vânzării în conformitate cu **IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte**, alte cedări de active sau exproprierea de către guvern a unor active importante;
- d. distrugerea unei importante unități de producție în urma unui incendiu, ulterior datei bilanțului;
- e. anunțarea sau începerea implementării unei restructurări majore (**IAS 37**);
- f. tranzacții importante cu acțiuni ordinare și cu acțiuni ordinare potențiale ulterioare datei bilanțului (**IAS 33 Rezultatul pe acțiune** impune unei entități să prezinte o descriere a unor astfel de tranzacții, alta decât cea făcută atunci când astfel de tranzacții implică o capitalizare sau emisiuni de acțiuni gratuite, o divizare a acțiunilor sau o reversie a divizării acțiunilor, ajustarea tuturor acestora fiind impusă în baza IAS 33);
- g. modificări neobișnuit de mari survenite ulterior datei bilanțului în ceea ce privește prețurile activelor sau cursurile de schimb valutar;
- h. modificări ale ratelor de impozitare sau ale reglementărilor fiscale adoptate sau anunțate ulterior datei bilanțului, care au un efect semnificativ asupra creanțelor sau a datoriilor privind impozitul amânat sau cel curent (a se vedea **IAS 12 Impozitul pe profit**);
- i. implicarea în angajamente sau datorii contingente semnificative, de exemplu prin emiterea de garanții semnificative; și
- j. începerea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimente ulterioare datei bilanțului.

Actualizarea informațiilor prezentate cu privire la condițiile existente la data bilanțului

Dacă societatea primește, ulterior datei bilanțului, informații despre condiții care existau la data bilanțului, societatea trebuie să actualizeze informațiile prezentate care se referă la aceste condiții, în lumina noilor informații.

În unele cazuri, societatea trebuie să actualizeze informațiile prezentate în situațiile ei financiare pentru a reflecta informațiile primite după data bilanțului, chiar dacă informațiile respective nu

afectează valorile pe care societatea le recunoaște în situațiile sale financiare. Un exemplu în acest sens este atunci când, ulterior datei bilanțului, devin disponibile dovezi referitoare la o obligație contingentă care exista la data bilanțului. Pe lângă aprecierea necesității recunoașterii sau a modificării unui provizion conform **IAS 37**, societatea actualizează informațiile pe care le-a prezentat cu privire la obligația contingentă, în lumina dovezii respective.

Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor. **Societatea trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei bilanțului:**

- a) natura evenimentului; și
- b) o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.

Conform **IAS 10**, dacă societatea declară dividendele deținătorilor de capitaluri proprii (așa cum sunt definite în **IAS 32 Instrumente financiare: prezentare**) ulterior perioadei de raportare, societatea nu trebuie să recunoască acele dividende drept o datorie la finalul perioadei de raportare.

Dacă dividendele sunt declarate după perioada de raportare, dar înainte de aprobarea publicării situațiilor financiare, dividendele nu sunt recunoscute drept datorie la finalul perioadei de raportare, deoarece nu există nicio obligație la vremea respectivă. Astfel de dividende sunt prezentate în note în conformitate cu **IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare**.

1.15 Documentele financiar contabile

Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ (art. 6 alin. (1) din Legea Contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare).

Documentele financiar-contabile pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ (Anexa 1, pct 9 - Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile).

Formularele financiar-contabile prevăzute de Ordinul Ministrului Finantelor Publice (OMFP) nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, cu completările ulterioare, cuprind conținutul minimal de informații, însă, în funcție de necesități, conținutul poate fi adaptat, prin adăugarea de noi informații, cu respectarea cerințelor minimale (art. 4 alin. (2) din OMFP 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, cu completările ulterioare).

Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal (pct. 25 din Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, cu completările ulterioare).

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate sunt vizate din punct de vedere al conformității așa cum este prevăzut în Decizia de Organizare a controlului financiar preventiv propriu la societate.

Decizia de Organizare a controlului financiar preventiv propriu la societate este aprobată de Directorul General.

1.16 Conținutul și forma situațiilor financiare

Întrucât valorile mobiliare ale societății sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și datorită depășirii criteriilor de mărime impuse de reglementările contabile, societatea întocmește situații financiare anuale care cuprind:

- a) o situație a poziției financiare la finalul perioadei;
- b) o situație a rezultatului global pe perioadă;
- c) o situație a modificărilor capitalurilor proprii pe perioadă;
- d) o situație a fluxurilor de trezorerie pe perioadă;
- e) note cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative;
- f) o situație a poziției financiare de la începutul primei perioade comparative, atunci când societatea aplică retroactiv o politică contabilă sau face o retratare retroactivă a elementelor din situațiile sale financiare, sau atunci când reclasifică elementele din situațiile sale financiare.

Determinarea elementelor cuprinse în situațiile financiare anuale se efectuează conform regulilor de evaluare stabilite în reglementările contabile și preluate în prezentele politici contabile.

În vederea întocmirii situațiilor financiare anuale, societatea va avea în vedere și precizările cuprinse în ordinele ministrului finanțelor publice și prevederile IFRS adoptate în Uniunea Europeană, emise în vederea clarificării unor aspecte referitoare la întocmirea și publicarea situațiilor financiare anuale.

Situațiile financiare anuale întocmite de societate fac obiectul auditului statutar și sunt supuse aprobării Adunării Generale a Acționarilor, potrivit legislației în vigoare.

Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii societății pentru întocmirea acestora potrivit prevederilor art. 30 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Informațiile financiare interimare îmbunătățesc acuratețea estimării câștigurilor și prețului acțiunilor și îmbunătățesc în același timp, capacitatea utilizatorilor de a înțelege condițiile financiare și lichiditatea entității, oferind informații regulate. Raportarea interimară, ajută, de asemenea utilizatorii să înțeleagă fluctuațiile periodice, tendințele și lichiditatea entității. IAS 34 definește și prescrie conținutul minim al unui raport financiar interimar, inclusiv prezentarea informațiilor, și identifică

recunoașterea contabilă și principiile de evaluare care trebuie aplicate într-un raport financiar interimar.

Caracteristici generale

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

Societatea trebuie să prezinte în note o declarație explicită și fără rezerve privind această conformitate. Situațiile financiare nu trebuie descrise ca fiind conforme cu IFRS-urile decât dacă satisfac toate dispozițiile IFRS-urilor.

Acțiunile deținute la entitățile afiliate trebuie prezentate numai în cadrul elementelor prevăzute în acest scop.

Societatea este afiliată cu o altă societate dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a unei părți afiliate conform **IAS 24 Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate**:

- a) O persoană sau un membru apropiat al familiei persoanei respective este afiliat(ă) societății dacă acea persoană:
 - (i) deține controlul sau controlul comun asupra societății sau
 - (ii) are o influență semnificativă asupra societății; sau
 - (iii) este un membru al personalului-cheie din conducerea societății sau a societății - mamă
- b) O entitate este afiliată societății dacă întrunește oricare dintre următoarele condiții:
 - (i) entitatea respectivă și societatea sunt membre ale aceluiași grup (ceea ce înseamnă că fiecare societate - mamă, filială și filială din același grup este legată de celelalte).
 - (ii) o entitate este entitate asociată sau asociere în participație a celeilalte entități (sau entitatea asociată sau asociere în participație a unui membru al grupului din care face parte cealaltă entitate).
 - (iii) Ambele entități sunt asocieri în participație ale aceluiași terț.
 - (iv) O entitate este asociere în participație a unei terțe entități, iar cealaltă este o entitate asociată a terței entități.
 - (v) Entitatea este un plan de beneficii postangajare în beneficiul angajaților entității raportatoare sau ai unei entități afiliate societății.
 - (vi) Entitatea este controlată sau controlată în comun de o persoană identificată la litera a).

(vii) Persoană identificată la litera (a) subpunctul (i) influențează semnificativ entitatea sau este un membru al personalului - cheie din conducerea entității (sau a societății - mamă a entității).

(viii) Entitatea, sau orice membru al unui grup din care aceasta face parte, furnizează entității rapoarte sau societății - mamă a entității rapoarte servicii legate de personalul - cheie din conducerea entității respective.

Conform **IAS 28, Influența semnificativă** este capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale unei entități fără a exercita un control asupra acestor politici. Influența semnificativă poate fi dobândită prin participare la capital, prin statut sau prin contract. O entitate afiliată unei autorități guvernamentale este o entitate care este controlată, controlată în comun sau influențată semnificativ de guvern.

Existența influenței semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată în unul sau mai multe din modurile următoare:

- (a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care s-a investit;
- (b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri;
- (c) tranzacții semnificative între entitate și entitatea în care aceasta a investit;
- (d) interschimbarea personalului de conducere; sau
- (e) furnizarea de informații tehnice esențiale.

Control

Conform **IFRS 10**, un investitor controlează o entitate în care a investit atunci când este expus sau are drepturi asupra rentabilității variabile pe baza participării sale în entitatea în care a investit și are capacitatea de a influența acele venituri prin autoritatea sa asupra entității în care s-a investit.

Prin urmare, un investitor controlează o entitate în care a investit, dacă și numai dacă investitorul deține în totalitate următoarele:

- (a) autoritate asupra entității în care s-a investit;
- (b) expunere sau drepturi asupra rentabilității variabile pe baza participării sale în entitatea în care a investit; și
- (c) capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra entității în care a investit pentru a influența valoarea rentabilității investitorului.

Prevederi referitoare la situația poziției-financiare

Situația poziției financiare trebuie să cuprindă, cel puțin, elemente-rânduri care prezintă următoarele valori:

- a) Imobilizări corporale;
- b) Investiții imobiliare;
- c) Imobilizări necorporale;
- d) Active financiare [excluzând sumele de la literele (e), (h) și (i)];
- e) Investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență;
- f) Active biologice;
- g) Stocuri;
- h) Creanțe comerciale și similare;
- i) Numerar și echivalente de numerar;
- j) Totalul activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării și al activelor incluse în grupurile destinate cedării clasificate deținute în vederea vânzării în conformitate cu **IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte**;
- k) Datorii comerciale și similare;
- l) Provizioane;
- m) Datorii financiare [excluzând sumele de la literele (k) și (l)];
- n) Datorii și creanțe pentru impozitul curent;
- o) Datorii privind impozitul amânat și creanțe privind impozitul amânat;
- p) Datoriile incluse în grupurile destinate cedării clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu **IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte**;
- q) Interesele care nu controlează, prezentate în cadrul capitalurilor proprii;
- r) Capitalul emis și rezervele atribuibile proprietarilor societății mamă.

Creanțele/datoriile privind impozitul amânat trebuie prezentate drept creanțe/datorii pe termen lung.

Societatea trebuie să prezinte activele circulante și imobilizate și datoriile curente și pe termen lung drept clasificări distincte în situația poziției financiare.

Societatea trebuie să prezinte valoarea pe care se așteaptă să o recupereze sau să o deconteze după o perioadă mai mare de douăsprezece luni pentru fiecare element de activ sau datorie care combină valori care se preconizează că vor fi recuperate sau decontate:

- într-un interval de până la douăsprezece luni după perioada de raportare; și

- într-un interval de peste douăsprezece luni după perioada de raportare.

Prevederi referitoare la situația rezultatului global

Situația rezultatului global trebuie să includă, cel puțin, elemente care să prezinte următoarele valori pentru perioadă:

- a) Veniturile;
- b) Costurile de finanțare;
- c) Partea din profitul sau pierderea aferentă entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizată prin metoda punerii în echivalență;
- d) Cheltuiala cu impozitul;
- e) O sumă unică cuprinzând totalul:
 - profitului sau pierderii după impozitare din activitățile întrerupte
 - câștigului sau pierderii după impozit recunoscute la valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau la cedarea activului sau grupului destinat cedării care constituie activități întrerupte;

Secțiunea de alte elemente ale rezultatului global trebuie să prezinte elemente-rânduri pentru valori ale altor elemente ale rezultatului global din perioadă, clasificate după natura lor (inclusiv cota-parte din alte elemente ale rezultatului global aferente entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizată prin metoda punerii în echivalență) și grupate, în conformitate cu alte IFRS, în:

- (a) elemente care nu sunt reclasificate ulterior în profit sau pierdere; și
- (b) elemente care sunt reclasificate ulterior în profit sau pierdere atunci când sunt îndeplinite anumite condiții specifice.

Prevederi referitoare la situația modificărilor capitalurilor proprii

Situația modificărilor capitalurilor proprii trebuie să includă următoarele informații:

- a) Rezultatul global total aferent perioadei, evidențiind separat valorile totale atribuibile proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează;
- b) Pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, efectul aplicării retroactive sau al retratării retroactive recunoscute în conformitate cu IAS 8; și
- c) Pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, o reconciliere între valoarea contabilă de la începutul și cea de la finalul perioadei, prezentând distinct modificările care rezultă din:
 - (i) profit sau pierdere
 - (ii) alte elemente ale rezultatului global; și

(iii) tranzacții cu proprietarii în calitatea lor de proprietari, prezentând distinct contribuțiile de la și distribuțiile către proprietari și modificările privind participațiile în capitalurile proprii în cadrul filialelor care nu duc la o pierdere a controlului.

Societatea trebuie să prezinte, fie în situația modificărilor capitalurilor proprii, fie în note, valoarea dividendelor recunoscute drept distribuiri către proprietari în cursul perioadei și valoarea dividendelor pe acțiune aferentă.

Prevederi referitoare la fluxurile de trezorerie

Situația fluxurilor de trezorerie trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activități de exploatare, de investiții și de finanțare.

Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt:

- a. încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;
- b. încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
- c. plățile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii;
- d. plățile în numerar efectuate către și în numele angajaților;
- e. încasările în numerar și plățile în numerar ale unei entități de asigurare pentru prime și daune, anuități și alte beneficii legate de polițele de asigurare;
- f. plățile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepția cazului în care pot fi asociate în mod specific activităților de investire și de finanțare; și
- g. încasările și plățile în numerar provenite din contracte încheiate în vederea plasării sau a tranzacționării.

Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de investiții sunt:

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

instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele păstrate în vederea plasării sau a tranzacționării);

e. avansurile în numerar și împrumuturile acordate altor părți (altele decât avansurile și împrumuturile acordate de o instituție financiară);

f. încasările în numerar din rambursarea avansurilor și a împrumuturilor acordate altor părți (altele decât avansurile și împrumuturile unei instituții financiare);

g. plățile în numerar aferente contractelor futures, forward, de opțiuni și swap, în afara cazului când acestea sunt deținute în vederea plasării sau a tranzacționării sau când plățile sunt clasificate drept activități de finanțare; și

h. încasările în numerar aferente contractelor futures, forward, de opțiuni sau swap, în afara cazului când acestea sunt deținute în scopuri de plasament sau de tranzacționare sau când încasările sunt clasificate drept activități de finanțare.

Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de finanțare sunt:

a. încasările în numerar provenite din emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;

b. plățile în numerar efectuate către proprietari pentru a achiziționa sau răscumpăra acțiunile entității;

c. încasările în numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanță, a împrumuturilor, a efectelor comerciale, a obligațiunilor, a ipotecilor și a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;

d. rambursările în numerar ale unor sume împrumutate; și

e. plățile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea soldului obligației aferente unui contract de leasing financiar.

Societatea raportează fluxurile de trezorerie din activități de exploatare folosind metoda directă, prin care sunt prezentate clasele principale de plăți și încasări brute în numerar.

Prevederi referitoare la notele explicative

Notele trebuie:

a. să prezinte informații despre baza de întocmire a situațiilor financiare și despre politicile contabile specifice utilizate;

b. să prezinte informațiile prevăzute de IFRS-uri care nu sunt prezentate în situațiile financiare; și

c. să ofere informații suplimentare care nu sunt prezentate în situațiile financiare, dar care sunt relevante pentru înțelegerea oricăra dintre ele.

Notele la situațiile financiare trebuie prezentate, pe cât posibil, într-un mod sistematic. Fiecare element din situația poziției financiare, din situația rezultatului global, din situația modificărilor capitalurilor proprii și din situația fluxurilor de trezorerie trebuie să facă trimitere la informațiile corespunzătoare din note.

Notele sunt în mod normal prezentate în următoarea ordine, care ajută utilizatorii să înțeleagă situațiile financiare și să le compare cu situațiile financiare ale altor entități:

- a. declarație de conformitate cu IFRS-urile;
- b. un rezumat al celor mai semnificative politici contabile aplicate;
- c. informații justificative pentru elemente prezentate în situația poziției financiare, în situația rezultatului global, în situația modificărilor capitalurilor proprii și în situația fluxurilor de trezorerie, în ordinea în care este prezentată fiecare situație și fiecare element-rând; și
- d. alte prezentări de informații, inclusiv:
 - (i) datorii contingente (a se vedea IAS 37) și angajamente contractuale nerecunoscute; și
 - (ii) informații nefinanciare, de exemplu, obiectivele și politicile gestionării riscului financiar ale entității (a se vedea IFRS 7).

Prezentarea politicilor contabile

Societatea trebuie să prezinte în rezumatul politicilor contabile semnificative:

- (a) baza (bazele) de evaluare utilizată (utilizate) la întocmirea situațiilor financiare; și
- (b) celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea corespunzătoare a situațiilor financiare.

Surse principale ale incertitudinii estimărilor

Societatea trebuie să prezinte în note informații privind principalele ipoteze formulate în ceea ce privește viitorul și alte surse principale ale incertitudinii estimărilor la data bilanțului și care prezintă un risc semnificativ de a provoca o ajustare importantă a valorilor contabile ale activelor și datoriilor în cadrul următorului exercițiu financiar. În privința respectivelor active și datorii, notele trebuie să includă detalii referitoare la:

- (a) natura lor; și
- (b) valoarea lor contabilă la data bilanțului.

Capital

Societatea trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze obiectivele, politicile și procedurile entității de administrare a capitalului:

- (a) informații calitative cu privire la obiectivele, politicile și procedurile sale de administrare a capitalului;
- (b) un rezumat al datelor cantitative cu privire la ceea ce administrează drept capital;
- (c) orice modificări ale informațiilor de la literele (a) și (b) față de perioada anterioară;
- (d) măsura în care în decursul perioadei au fost respectate dispozițiile impuse din exterior privind capitalul, cărora trebuie să se conformeze;
- (e) atunci când societatea nu s-a conformat dispozițiilor impuse din exterior privind capitalul, consecințele nerespectării acestora.

Alte prezentări

Societatea trebuie să prezinte în note:

- (a) valoarea dividendelor propuse sau declarate înainte de aprobarea spre publicare a situațiilor financiare, dar nerecunoscute ca distribuire către acționari în timpul perioadei, și suma pe acțiune corespunzătoare; și
- (b) suma oricăror dividende preferențiale cumulative care nu au fost recunoscute.

Societatea trebuie să prezinte următoarele, dacă acestea nu sunt prezentate în altă parte în informațiile publicate împreună cu situațiile financiare:

- (a) adresa și forma juridică a societății, țara de înregistrare și adresa sediului oficial (sau locul principal de activitate, dacă este diferit de sediul oficial);
- (b) o descriere a naturii activității și a principalelor obiecte de activitate ale societății; și
- (c) denumirea societății-mamă, precum și a societății-mamă a întregului grup.

1.17 Planul de conturi

Societatea dezvoltă conturile sintetice din planul de conturi general aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice Nr. 2844/12.12.2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, având în vedere prevederile articolului nr. 1 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 881/2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară adoptate în Uniunea Europeană.

Modificările și completările ulterioare pe conturi analitice pot apărea în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii. Dezvoltarea pe analitice a planului de conturi este aprobată de către Directorul Economic.

Pentru organizarea contabilității de gestiune, societatea utilizează o structură a contului contabil dezvoltată corespunzător pentru a răspunde necesităților acesteia.

2 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

2.1 Recunoașterea imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală este un activ identificabil, nemonetar și fără suport material. Imobilizările necorporale prezintă următoarele caracteristici esențiale:

- a) Sunt resurse controlate de societate din care se preconizează obținerea unor beneficii economice viitoare de către societate;
- b) Nu au fond economic fizic; și
- c) Sunt identificabile.

Conform **IAS 38 - Imobilizări necorporale**, o imobilizare necorporală îndeplinește criteriul de a fi identificabilă când:

- a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de societate și vândută, transferată, cesionată printr-un contract de licență, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă societatea intenționează sau nu să facă acest lucru; sau
- b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de societate sau de alte drepturi și obligații.

O imobilizare necorporală trebuie recunoscută dacă, și numai dacă:

- a) este probabil ca beneficiile economice viitoare preconizate atribuibile imobilizării să revină societății; și
- b) costul imobilizării poate fi evaluat în mod fiabil.

Societatea trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare preconizate pe baza unor calcule raționale și ușor de susținut care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiții economice care vor exista pe parcursul duratei de viață a imobilizării.

O imobilizare necorporală trebuie evaluată inițial la cost.

Societatea controlează o imobilizare dacă are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către societate.

Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, societatea evaluează care element este mai semnificativ. Software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se poate include în valoarea acelei imobilizări corporale. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală.

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește criteriile de recunoaștere, societatea împarte procesul de generare a activului în două faze: o fază de cercetare și o fază de dezvoltare. Dacă societatea nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, societatea tratează cheltuielile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

Nici o imobilizare necorporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu se recunoaște. Cheltuielile cu cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) se recunosc drept cheltuială atunci când sunt generate, deoarece, în faza de cercetare a unui proiect intern, societatea nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există și că aceasta va genera beneficii economice viitoare. Cercetarea este investigația originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțeleșuri științifice ori tehnice noi.

Exemple de activități de cercetare sunt:

- a) activitățile al căror scop este acela de a obține cunoștințe noi;
- b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoștințe;
- c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și
- d) formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Costurile aferente unui element necorporal care au fost recunoscute drept cheltuială nu trebuie recunoscute ca o parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de societate;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale;

- avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale; și
- imobilizările necorporale în curs de execuție.

2.2 Evaluarea imobilizărilor necorporale

Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală trebuie evaluată inițial la cost sau valoare justă, în funcție de modul de intrare.

Cu toate acestea, evaluarea inițială depinde de modalitatea de dobândire. Imobilizarea necorporală se va evalua la:

- costul de achiziție, în cazul în care intrarea a avut loc prin intermediul unei achiziții separate;
- valoare justă: în cazul în care a fost dobândită ca urmare a unei combinări de întreprinderi, prin intermediul unei subvenții guvernamentale, sau ca urmare a unui schimb de active;
- totalul costurilor direct atribuibile, în cazul în care imobilizarea necorporală a fost generată intern.

Un element raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unei imobilizări necorporale.

Pentru înregistrarea constituirii, respectiv a reluării deprecierei imobilizărilor necorporale cu durata de viață utilă nedeterminată, se utilizează conturi distincte conform Planului de conturi - conform OMFP 2844/2016, pct.196.

Cheltuiala reprezentând pierderea din deprecierea fondului comercial determinată potrivit prevederilor IFRS, se înregistrează în contul 6817 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial”

Evaluarea ulterioară recunoașterii

Societatea utilizează modelul bazat pe cost.

Conform modelul bazat pe cost, după recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.

Cele 3 elemente ce trebuie analizate în cadrul acestui model sunt detaliate după cum urmează:

- Costul de achiziție: în cadrul subcapitolului 2.2;
- Amortizarea: în cadrul subcapitolului 2.2;
- Deprecierea: în cadrul capitolului 4.

2.3 Amortizarea imobilizărilor necorporale (IAS 38)

Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie alocată pe o bază sistematică de-a lungul duratei sale de viață utilă. Amortizarea trebuie să înceapă când activul este disponibil pentru a fi utilizat, adică atunci când se află în locul și în starea necesare pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Amortizarea trebuie să înceteze la data cea mai timpurie dintre data la care activul este clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 și data la care activul este derecunoscut. Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte ritmul în care se așteaptă să fie consumate de către entitate beneficiile economice viitoare aferente activului.

Dacă acel ritm nu poate fi determinat fiabil, trebuie utilizată metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

Pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă pot fi folosite **diverse metode de amortizare**. Printre acestea se numără metoda liniară, metoda degresivă și metoda unității de producție. Metoda utilizată este selectată pe baza ritmului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activ și este aplicată cu consecvență de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care intervine o schimbare a ritmului preconizat de consumare a acelor beneficii economice viitoare.

Politica actuală a societății solicită utilizarea metodei de amortizare liniară.

Valoarea amortizabilă este costul activului sau o altă valoare care înlocuiește costul minus valoarea reziduală a activului.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie evaluată la zero, cu excepția cazurilor în care:

- (a) există un angajament al unei terțe părți de achiziționare a imobilizării la sfârșitul duratei sale de viață utilă; sau
- (b) există o piață activă pentru imobilizare; și
 - (i) valoarea reziduală poate fi determinată în funcție de acea piață; și
 - (ii) este probabil ca o astfel de piață să existe la sfârșitul duratei de viață utilă a imobilizării.

Perioada de amortizare și metoda de amortizare pentru o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă determinată trebuie **revizuite cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar**. Dacă durata de viață utilă preconizată a activului este diferită de estimările anterioare, perioada de amortizare trebuie modificată în consecință. Dacă a existat o modificare în modelul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activ, metoda de amortizare trebuie modificată pentru a reflecta acest nou model. Astfel de modificări trebuie contabilizate drept modificări ale estimărilor contabile în conformitate cu **IAS 8**.

O imobilizare necorporală cu durată **de viață utilă nedeterminată nu trebuie amortizată**.

Durata de viață a unei imobilizări necorporale care nu este amortizată trebuie revizuită în fiecare perioadă pentru a stabili dacă evenimentele și circumstanțele continuă să sprijine evaluarea de durată de viață utilă nedeterminată pentru acel activ. În caz contrar, modificarea în evaluarea duratei de viață utilă de la nedeterminată la determinată trebuie contabilizată ca modificare în estimarea contabilă în conformitate cu **IAS 8**.

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală este depreciată, societatea va aplica IAS 36. Standardul respectiv explică când și cum o entitate revizuieste valoarea contabilă a activelor sale, modul în care determină valoarea recuperabilă a unui activ și când recunoaște sau reia o pierdere din depreciere.

Pentru mai multe detalii cu privire la depreciere, a se vedea capitolul 4 „Deprecierea activelor”.

2.4 Cedarea sau scoaterea din evidență a imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sau cedarea sa.

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut (cu excepția cazului în care **IAS 17** prevede altminteri pentru o vânzare sau un leaseback). Câștigurile nu trebuie clasificate drept venituri.

Pentru contabilizarea scoaterii din evidență a imobilizărilor necorporale, se vor folosi conturile: "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

2.5 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea imobilizărilor necorporale

203	Cheltuieli de dezvoltare
205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare
208	Alte imobilizări necorporale
4094	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
280	Amortizări privind imobilizările necorporale
2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare

- 2808 Amortizarea altor imobilizări necorporal
- 290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
- 2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
- 404 Furnizori de imobilizări
- 475 Subvenții pentru investiții
- 4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții
- 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor
- 4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

Principalele documente financiar contabile

Principalele documente financiar contabile utilizate de societate:

- facturi emise de terți;
- deconturi de cheltuieli care atestă cheltuielile efectuate;
- bonuri de consum;
- state de salarii;
- contracte de concesiune;
- procese verbale de recepție;
- procese verbale de predare-primire;
- documentația întocmită de evaluator;
- componența imobilizărilor necorporale

2.6 Active de natura cheltuielilor de dezvoltare

Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

În faza de dezvoltare a unui proiect intern, societatea poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

În conformitate cu **IAS 38**, o imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaște (este capitalizată) dacă, și numai dacă, societatea poate demonstra toate elementele următoare:

- a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
- b) intenția să de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;
- c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
- d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile; Prîntre altele, societatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;
- e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a finaliza dezvoltarea imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acestora;
- f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.

Exemple de activități de dezvoltare sunt:

- a) proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare;
- b) proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matrițelor care implică o tehnologie nouă;
- c) proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială; și
- d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Prîntre cheltuielile de dezvoltare specifice activității societății, aferente perioadei de implementare a unui proiect se regăsesc: studii de fezabilitate aferente proiectelor de investiții, inclusiv activități legate de proiectare, engineering, obținerea unor autorizații și permise - cu respectarea celor 6 elemente detaliate mai sus, până la momentul obținerii autorizațiilor de construcție care delimitează faza de dezvoltare, de faza de construcție a proiectului de investiții.

Mărcile, casetele tehnice, titlurile de publicații, listele de clienți și alte elemente similare în fond generate intern nu trebuie recunoscute ca imobilizări necorporale.

Orice alte cheltuieli efectuate înainte ca un proiect să îndeplinească criteriile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale generate de faza de dezvoltare a unui proiect, vor fi considerate cheltuieli la momentul efectuării acestora.

Sumele prezentate în bilanț la elementul "Cheltuieli de dezvoltare" trebuie explicate în notele explicative.

În conformitate cu **IAS 23**, costurile îndatorării, reprezentând cheltuielile cu dobânzile efectuate în faza de dezvoltare a unui proiect se vor capitaliza. Încetarea capitalizării costurilor aferente fazei de dezvoltare a unui proiect va fi condiționată de utilizarea activului creat, prin punerea în funcțiune a acestuia. Mai multe detalii cu privire la **IAS 23** sunt prezentate în cadrul capitolului 3 "Imobilizări corporale", subcapitolul 3.16 "Costurile îndatorării".

Principalele documente:

- facturi emise de terți
- bonuri de consum
- state de salarii
- deconturi de cheltuieli care atestă cheltuielile efectuate
- alte documente întocmite în acest scop.

Tratamente contabile:

- Înregistrarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare achiziționate de la terți:
203 Cheltuieli de dezvoltare = 404 Furnizori de imobilizări
- Înregistrarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare efectuate de societate cu resurse proprii:

203 Cheltuieli de dezvoltare = 721 Venituri din producția de imobilizări necorporale

- Înregistrarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit (studii, proiecte, prototipuri):

203 Cheltuieli de dezvoltare = 4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții

Ulterior, societatea efectuează următoarele înregistrări contabile:

- Înregistrarea amortizării lunare aferente cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit:
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2803 Amortizări privind cheltuielile de dezvoltare
- Recunoașterea venitului aferent imobilizării preluate cu titlu gratuit:

4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

- Înregistrarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare constatate plus la inventar (studii, proiecte, prototipuri):

203 Cheltuieli de dezvoltare = 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

Ulterior, societatea efectuează următoarele înregistrări contabile:

- Înregistrarea amortizării lunare aferente cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2803 Amortizări privind cheltuielile de dezvoltare

- Recunoașterea venitului aferent imobilizării preluate cu titlu gratuit:

4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

- Înregistrarea lucrărilor și proiectelor de dezvoltare efectuate de societate cu resurse proprii:

- înregistrarea cheltuielilor după natura lor:

6XX Conturi de cheltuieli = %

3XX Conturi de stocuri și producție în curs de execuție

280X Amortizări privind imobilizările necorporale

168/5121 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate

4XX Conturi de terți

- înregistrarea veniturilor aferente costurilor înregistrate la sfârșitul lunii, în cazul proiectelor neterminate:

20x Imobilizări necorporale = 721 Venituri din producția de imobilizări necorporale

Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, societatea nu va prezenta valoarea cheltuielilor după natură, nici a veniturilor din producția de imobilizări necorporale. Cu toate acestea, la nivel de bilanță de verificare, acestea se prezintă conform funcțiunii conturilor.

- Înregistrarea amortizării activelor de natura cheltuielilor de dezvoltare:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
- Înregistrarea scoaterii din evidență a activelor de natura cheltuielilor de dezvoltare:
 - a) în situația în care au fost amortizate integral:

2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	=	203 Cheltuieli de dezvoltare
 - b) în situația în care nu au fost amortizate integral:

%	=	203 Cheltuieli de dezvoltare
2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare		
6583 Cheltuieli cu cedarea altor active și alte operațiuni de capital		

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut.

2.7 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.

Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare deținute de societate se amortizează folosind metoda liniară pe durata prevăzută pentru utilizarea lor. Acestea se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

În cazul în care este determinată o valoare reziduală pentru această categorie de imobilizări necorporale, acesta se va deduce din valoarea imobilizării în scopul identificării valorii amortizabile.

Principalele documente:

- contracte de concesiune/de achiziție;
- facturi;
- extrase de cont;

- procese verbale de predare-primire sau procese verbale de recepție a bunurilor care fac obiectul concesiunii sau al aportului la capitalul social;
- ordine de plată;
- alte documente întocmite în acest scop.

Tratamente contabile:

- Înregistrarea brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, a drepturilor și activelor similare, achiziționate:

205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare = 404 Furnizori de imobilizări

- Înregistrarea brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, a drepturilor și activelor similare, aduse ca aport la capitalul social al societății:

205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare = 456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul

- Înregistrarea brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, a drepturilor și activelor similare, primite cu titlu gratuit:

205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare achiziționate = 4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

- Înregistrarea brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, a drepturilor și activelor similare, primite ca subvenții guvernamentale:

205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare achiziționate = 4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții

- Înregistrarea brevetelor la valoarea stabilită de comisia de recepție:

205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare achiziționate = 167 Alte împrumuturi și datorii asimilate

- aceste brevete nu se amortizează

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut.

2.8 Fondul comercial

Fondul comercial se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către societate.

În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaște numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora și, după caz, și de datorii și capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune. Transferul este în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

Pentru recunoașterea în contabilitate a activelor și datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, societatea trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Aceasta se efectuează, de regulă, de către profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Conform **IAS 38**, fondul comercial generat intern nu se recunoaște ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil și nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de societate, care să poată fi evaluată credibil la cost.

Conform **IFRS 3**, fondul comercial pozitiv achiziționat într-o combinație de întreprinderi trebuie recunoscut la data achiziției. Acesta nu se amortizează.

Societatea (dobânditor) trebuie să recunoască fondul comercial evaluat la valoarea cu care suma de la litera (a) depășește suma de la litera (b) de mai jos:

(a) valoarea agregată a:

(i) contraprestației transferate, care prevede utilizarea valorii juste de la data achiziției;

(ii) valorii oricăror interese care nu controlează în entitatea dobândită; și

(iii) într-o combinație de întreprinderi în etape, a valorii juste de la data achiziției a participației în capitalurile proprii deținute anterior de dobânditor în entitatea dobândită.

(b) Valorilor nete de la data achiziției ale activelor identificabile dobândite și ale datoriilor asumate evaluate în conformitate cu **IFRS 3**.

În schimb, fondul comercial provenit din combinații de întreprinderi trebuie testat pentru depreciere anual, în conformitate cu **IAS 36**.

În cazul în care valoarea justă netă a activelor, datoriilor și datoriilor contingente identificabile recunoscute ca urmare a unei combinații de întreprinderi depășește costul combinației de întreprinderi, societatea, ca dobânditor va recunoaște imediat în contul de profit și pierdere diferența (venit).

Principalele documente:

- documentația întocmită de evaluator pentru determinarea valorii juste a afacerii;

- documente privind reorganizarea societății sau care atestă achiziția unei afaceri definite potrivit reglementărilor contabile.

Tratamente contabile:

- Recunoașterea imobilizărilor necorporale identificate în cadrul unei achiziții de întreprinderi:

% = 462 Creditori diverși

2071 Fond comercial pozitiv

208 Alte imobilizări necorporale
(valoare justă)

2.9 Alte imobilizări necorporale

Conform IAS 38 - o imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără fond economic fizic. Definiția unei imobilizări prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial.

Un activ este identificabil dacă fie:

- Este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferentă, indiferent dacă entitatea intenționează sau nu să facă acest lucru; fie
- Decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

În cadrul altor imobilizări necorporale se înregistrează programele informatice create de societate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețete, formule, modele și proiecte.

Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate de societate la elementul "Alte imobilizări necorporale" se **amortizează folosind metoda liniară, pe durata de 3 ani.**

În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

Principalele documente:

- Facturi
- proces verbal de recepție

Tratamente contabile:

- Înregistrarea altor imobilizări necorporale achiziționate (programe informatice, rețete, formule, modele):

208 Alte imobilizări necorporale = 404 Furnizori de imobilizări

- Înregistrarea altor imobilizări necorporale primite ca aport la capitalul social al societății (programe informatice, rețete, formule, modele):

208 Alte imobilizări necorporale = 456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul

- Înregistrarea programelor informatice create de societate cu personal propriu:

- a) înregistrarea cheltuielilor efectuate, după natura lor, pe baza documentelor justificative: bonuri de consum, state de salarii, etc.:

6XX Conturi de cheltuieli = %

3XX Conturi de stocuri și producție în curs de execuție

4XX Conturi de terți

- b) înregistrarea la sfârșitul lunii a veniturilor aferente cheltuielilor înregistrate:

208 Alte imobilizări necorporale = 721 Venituri din producția de imobilizări

Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, societatea nu va prezenta valoarea cheltuielilor după natură, nici a veniturilor din producția de imobilizări necorporale. Cu toate acestea, la nivel de balanță de verificare, acestea se prezintă conform funcțiunii conturilor.

- Înregistrarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale primite cu titlu gratuit:

208 Alte imobilizări necorporale = 4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

- Înregistrarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale constatate ca plus de inventar:

208 Alte imobilizări necorporale = 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

- Înregistrarea amortizării programelor informatice și a altor imobilizări necorporale:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale

și,

- în cazul amortizării imobilizărilor necorporale primite cu titlu gratuit, se efectuează și articolul contabil:

4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

- în cazul amortizării imobilizărilor necorporale constatate plus la inventar, se efectuează și articolul contabil:

4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor = 7588 Venituri din plusuri de inventar

- Înregistrarea scoaterii din evidență a programelor informatice și a altor imobilizări necorporale:

a) în situația în care au fost amortizate integral:

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale = 208 Alte imobilizări necorporale

b) în situația în care nu au fost amortizate integral:

% = 208 Alte imobilizări necorporale

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale

6583 Cheltuieli cu cedarea altor active și alte operațiuni de capital

și,

- în cazul imobilizărilor necorporale primite cu titlu gratuit, se efectuează și articolul contabil:

4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

- în cazul imobilizărilor necorporale constatate plus la inventar, se efectuează și articolul contabil:

4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor = 7588 Venituri din plusuri de inventar

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut.

Contabilizarea imobilizărilor necorporale/costurilor asociate creării de website-uri va respecta interpretarea SIC 32: propriul website al unei entități rezultat din dezvoltare și destinat accesului intern sau extern reprezintă o imobilizare necorporală generată intern care face obiectul dispozițiilor IAS 38. Orice cheltuială internă cu dezvoltarea și exploatarea website-ului propriu al unei entități

trebuie să fie contabilizată în conformitate cu **IAS 38**. Natura fiecărei activități pentru care este suportată o cheltuială (de exemplu, formarea angajaților și întreținerea website-ului), precum și faza de dezvoltare sau post-dezvoltare a website-ului trebuie să fie evaluate pentru a se determina tratamentul contabil adecvat (îndrumări suplimentare sunt oferite în Anexa interpretarea **SIC32**).

De exemplu: Un website care rezultă din dezvoltare trebuie să fie recunoscut drept imobilizare necorporală dacă și numai dacă, în plus față de respectarea dispozițiilor generale descrise la punctul 21 din **IAS 38** pentru recunoașterea și evaluarea inițială, o entitate poate respecta dispozițiile de la punctul 57 din **IAS 38**.

Mai precis, o entitate poate respecta dispoziția de a demonstra modul în care website-ul său va genera beneficii economice viitoare probabile în conformitate cu punctul 57 litera (d) din IAS 38 când, de exemplu, website-ul este capabil să genereze venituri, inclusiv venituri directe prin permiterea plasării de comenzi. Dacă o entitate nu este capabilă să demonstreze modul în care un website dezvoltat doar sau în primul rând pentru promovarea și publicitatea propriilor produse și servicii va genera beneficii economice viitoare probabile și, prin urmare, toate sumele cheltuite pentru dezvoltarea unui astfel de website trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate.

2.10 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

În această categorie se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale

Principalele documente:

- facturi;
- ordine de plată;
- extrase de cont;
- alte documente întocmite în acest scop.

Tratamente contabile:

- Înregistrarea avansurilor pentru imobilizări necorporale acordate furnizorilor:

4094	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	=	404	Furnizori de imobilizări
- Înregistrarea decontării avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale:

404	Furnizori de imobilizări	=	4094	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

2.11 Cheltuieli ulterioare privind imobilizările necorporale

Cheltuielile ulterioare efectuate cu o imobilizare necorporală după cumpărarea sau finalizarea acesteia se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.

Cheltuielile ulterioare vor majora costul imobilizării necorporale atunci când este probabil că aceste cheltuieli vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanța prevăzută inițial și pot fi evaluate credibil.

Criteriile urmărite la încadrarea lucrărilor efectuate asupra infrastructurii operate conform acordului de concesiune, în lucrări de investiții, respective mentenanță, sunt exemplificate în cadrul capitolului 3 “Imobilizări corporale”, subcapitolul 3.7 “Cheltuieli ulterioare”.

Tratamente contabile:

În funcție de beneficiile economice preconizate a fi obținute în urma efectuării cheltuielilor ulterioare, acestea se înregistrează astfel:

a) în conturi din clasa 6, pe bază de documente care atestă efectuarea cheltuielilor, după natura lor (bonuri de consum materiale, state de salarii), facturi emise de terți, deconturi de cheltuieli:

6XX	Conturi de cheltuieli	=	%
			3XX Conturi de stocuri și producție în curs de execuție
			4XX Conturi de terți

b) majorează valoarea imobilizărilor necorporale în curs, caz în care se procedează la:

- înregistrarea cheltuielilor, după natura lor:

6XX	Conturi de cheltuieli	=	%
			3XX Conturi de stocuri și producție în curs de execuție
			4XX Conturi de terți

și

- înregistrarea la sfârșitul lunii a veniturilor aferente costurilor cu imobilizările necorporale:

20x	Imobilizări necorporale	=	721 Venituri din producția de imobilizări necorporale

Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, societatea nu va prezenta valoarea cheltuielilor după natură, nici a veniturilor din producția de imobilizări necorporale. Cu toate acestea, la nivel de bilanță de verificare, acestea se prezintă conform funcțiunii conturilor.

2.12 Evaluarea la data bilanțului

Cu ocazia inventarierii anuale se procedează la evaluarea imobilizărilor necorporale. Dacă se constată deprecieri ale imobilizărilor necorporale, societatea înregistrează ajustări de valoare.

Dacă se constată că ajustările de valoare înregistrate în perioadele anterioare nu mai au obiect, aceste ajustări se reiau la venituri. Imobilizările necorporale sunt prezentate în bilanț la valoarea de intrare, fie cost sau valoare justă, mai puțin ajustările de valoare.

Dacă o imobilizare necorporală este scoasă din evidență și are înregistrată o ajustare temporară pentru depreciere, acea ajustare este reluată la venituri.

Principalele documente:

- proces verbal privind rezultatele inventarierii;
- liste de inventariere;
- facturi;
- proces verbal de scoatere din folosință;
- alte documente întocmite în acest scop.

Tratamente contabile privind ajustările de valoare pentru deprecierea imobilizărilor necorporale:

- Înregistrarea ajustării pentru depreciere, cu ocazia inventarierii imobilizărilor, pe baza procesului verbal de inventariere și a listelor de inventariere:

6813 Cheltuieli de exploatare privind
ajustările pentru deprecierea
imobilizărilor

290X Ajustări pentru deprecierea
imobilizărilor necorporale

2933 Ajustări pentru deprecierea
imobilizărilor necorporale în curs de
execuție

- Înregistrarea reluării la venituri a ajustărilor pentru depreciere cu ocazia inventarierii, pe baza procesului verbal de inventariere și a listelor de inventariere, atunci când acestea nu mai au obiect sau la scoaterea din evidență a imobilizărilor necorporale, pe baza facturii (în cazul vânzării imobilizării) sau a procesului verbal de scoatere din evidență:

% = 7813 Venituri din ajustări
pentru deprecierea imobilizărilor

290X Ajustări pentru deprecierea
imobilizărilor necorporale

2933 Ajustări pentru deprecierea
imobilizărilor necorporale în curs de
execuție

3 IMOBILIZĂRI CORPORALE

3.1 Recunoașterea imobilizărilor corporale

Conform IAS 16, imobilizările corporale reprezintă active care:

- a) sunt deținute de societate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
- b) sunt utilizate pe parcursul mai multor perioade.

Imobilizările corporale cuprind:

- terenuri și construcții;
- instalații tehnice și mijloace de transport;
- alte instalații, utilaje și mobilier;
- aparatură birotică
- echipamente de protecție a valorilor umane și materiale
- avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale;
- imobilizări corporale în curs de execuție.

Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, în baza documentelor justificative, chiar și atunci când sunt achiziționate împreună. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de prevederile contractelor încheiate între părți, precum și conform cu specificațiile IAS 17.

Activele societății sunt recunoscute ca imobilizări corporale dacă îndeplinesc următoarele condiții:

- a) sunt generatoare de beneficii economice viitoare constând în potențialul de a contribui direct sau indirect la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către societate;
- b) sunt destinate a fi utilizate pentru producție, prestări servicii sau scopuri administrative pe parcursul mai multor perioade. Costul unui element de imobilizări corporale trebuie recunoscut ca activ dacă, și numai dacă:
 - a) este probabilă generarea de beneficii economice viitoare aferente elementului pentru societate; și
 - b) costul elementului poate fi evaluat în mod fiabil.

3.2 Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare, în funcție de modalitatea de intrare în societate.

În funcție de sursa de intrare, imobilizările corporale se evaluează astfel:

- a) la costul de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) la cost de producție - pentru bunurile produse în societate;
- c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

Costul de achiziție al imobilizărilor corporale cuprinde:

- a) prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale și taxele de cumpărare nerambursabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor;
- b) orice costuri care se pot atribui direct aducerii activului la locația și starea necesare pentru ca acesta să poată funcționa în modul dorit de conducere;
- c) estimarea inițială a costurilor de dezasamblare și de înlăturare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde este situat, obligație pe care o suportă societatea la dobândirea elementului sau ca o consecință a utilizării elementului pe o perioadă anumită în alte scopuri decât cele de a produce stocuri în timpul acelei perioade

Dacă plata prețului de cumpărare este amânată dincolo de termenele normale de creditare, diferența dintre echivalentul în numerar al prețului și plata totală este recunoscută drept cheltuială cu dobânda pe perioada de creditare, cu excepția cazului în care această cheltuială cu dobânda este capitalizată în conformitate cu **IAS 23**.

Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

- a) costurile cu beneficiile angajaților (așa cum sunt definite în IAS 19 Beneficiile angajaților) care rezultă direct din construirea sau achiziționarea elementului de imobilizări corporale;
- b) costurile de amenajare a amplasamentului;
- c) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- d) costurile de instalare și asamblare;
- e) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasament și la starea de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului); și
- f) onorariile profesionale.

Costul de producție pentru bunurile produse în societate cuprinde:

- cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție;
- costul proiectării produselor;
- cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora. Orice profituri interne legate de producerea acestor bunuri se elimină din calculul costului de producție.

Exemple de costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale sunt:

- a) costurile de deschidere a unei noi instalații;
- b) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate și activități promoționale);
- c) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului); și
- d) costurile administrative și alte costuri de regie generale.

Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale încetează când elementul se află la amplasamentul și în starea necesare funcționării în maniera dorită de conducere. Prin urmare, costurile suportate pentru utilizarea și repunerea în funcțiune a unui element nu sunt incluse în valoarea contabilă a elementului respectiv. De exemplu, **următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale:**

- a) costurile suportate atunci când un element capabil să funcționeze în maniera dorită de conducere trebuie încă să fie adus la starea de funcționare sau este exploatat sub capacitatea maximă;
- b) pierderile inițiale din exploatare, cum ar fi cele suportate la creșterea cererii pentru produsul realizat de elementul respectiv;
- c) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.

Costurile unei imobilizări corporale mai pot cuprinde și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, cu condiția ca aceste sume să poată fi estimate credibil și societatea să aibă o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și refacere a amplasamentului.

IAS 23 - Costurile îndatorării stabilește criteriile pentru recunoașterea dobânzii ca o componentă a valorii contabile a unui element de imobilizări corporale construit în regie proprie. Modul de recunoaștere și capitalizarea dobânzilor conform standardului **IAS 23** sunt detaliate în cadrul subcapitolului 3.16 “Costurile îndatorării”.

3.3 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea imobilizărilor corporale

- 211 Terenuri și amenajări de terenuri
 - 2111 Terenuri
- 212 Construcții
- 213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
 - 2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
 - 2132 Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
 - 2133 Mijloace de transport
- 214 Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale
- 223 Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare
- 224 Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare
- 231 Imobilizări corporale în curs de execuție
 - 2311 Amenajări de terenuri și construcții
 - 2312 Instalații tehnice și mașini
 - 2313 Alte imobilizări corporale
- 281 Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile imobiliare evaluate la cost
 - 2812 Amortizarea construcțiilor
 - 2813 Amortizarea instalațiilor și a mijloacelor de transport
 - 2814 Amortizarea altor imobilizări corporale
- 291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale și a investițiilor imobiliare evaluate la cost
 - 2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
 - 2912 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
 - 2913 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport
 - 2914 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale
- 293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție

- 2931 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție
- 2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție
- 404 Furnizori de imobilizări
- 445 Subvenții
 - 4451 Subvenții guvernamentale
 - 4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții
 - 4458 Alte sume primite cu caracter de subvenții
- 409 Furnizori - debitori
 - 4093 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
 - 4094 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
- 475 Subvenții pentru investiții
 - 4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții
 - 4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții
 - 4753 Donații pentru investiții
 - 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor
 - 4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

Documente financiar contabile

Principalele documente referitoare la imobilizările corporale:

- Registrul numerelor de inventar
- Fișa mijlocului fix
- Bon de mișcare a mijloacelor fixe
- Proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri material
- Proces verbal de recepție
- Proces verbal de recepție provizorie
- Proces verbal de punere în funcțiune
- Alte documente întocmite în acest scop.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să fie întocmite, vizate și aprobate, după caz, potrivit procedurilor interne, cu respectarea legislației în vigoare.

Tratamente contabile privind recunoașterea imobilizărilor corporale

a) Înregistrarea imobilizărilor corporale achiziționate de la furnizori, înregistrate la cost de achiziție

Principalele documente:

- factura;
- proces verbal de recepție.
- *Terenuri:*

2111 Terenuri	=	404 Furnizori de imobilizări	
		sau	
		408 Furnizori - facturi nesoite	

- *Imobilizări corporale altele decât terenuri:*

231 Imobilizări în curs	=	404 Furnizori de imobilizări	
		sau	
		408 Furnizori - facturi nesoite	

22x Imobilizări corporale în curs de aprovizionare	=	404 Furnizori de imobilizări	=

b) Înregistrarea imobilizărilor corporale produse în regie proprie, înregistrate la cost de producție

Principalele documente:

- proces verbal de recepție provizorie;
- proces verbal de punere în funcțiune;
- alte documente întocmite în acest scop.

Imobilizările produse în regie proprie sunt destinate utilizării în cadrul unei activități nereglementate și se contabilizează în conformitate cu standardul **IAS 16**.

Înregistrările care se efectuează pe parcursul realizării imobilizărilor corporale destinate utilizării în cadrul unei activități nereglementate:

1. Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate pentru realizarea imobilizărilor corporale, după natura lor, în baza bonurilor de consum materiale, state de salarii, facturi și alte documente justificative de cheltuieli:

6XX Conturi de cheltuieli	=	%
		3XX Conturi de stocuri și producție în curs de execuție
		281X Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile imobiliare evaluate la cost
		168/5121 Dobânzi aferente împrumuturilor și datorii asimilate

2. Înregistrarea la sfârșitul perioadei de raportare (lună) a valorii imobilizărilor corporale în curs, în baza calculației și a documentelor care atestă stadiul de execuție, potrivit procedurilor interne:

231 Imobilizări în curs	=	722 Venituri din producția de imobilizări

Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, societatea nu va prezenta valoarea cheltuielilor după natura, nici a veniturilor din producția de imobilizări corporale. Cu toate acestea, la nivel de bilanță de verificare, acestea se prezintă conform funcțiunii conturilor.

3. Înregistrarea imobilizărilor corporale recepționate în baza procesului verbal de recepție sau a procesului verbal de punere în funcțiune:

21X Conturi de imobilizări corporale	=	231X Imobilizări corporale în curs de execuție
		sau
		22X Imobilizări corporale în curs de aprovizionare

c) Înregistrarea imobilizărilor primite cu titlu gratuit, înregistrate la valoare justă.

Bunul primit cu titlu gratuit reprezintă o imobilizare corporală a societății și acesta se contabilizează conform IAS 16.

Durata de viață rămasă a mijloacelor fixe preluate cu titlu gratuit se calculează ca diferență între durata normală de funcționare stabilită conform H.G. nr. 2139/30.11.2004 (cu modificări și completări) pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe și durata consumată comunicată de proprietarul anterior.

Principalele documente:

- contract;

- protocol de predare-primire;
- raport de evaluare întocmit de o comisie constituită în baza unei decizii interne;
- alte documente întocmite în acest scop.

231 Imobilizări în curs = 4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

21X Conturi de imobilizări corporale = 231X Imobilizări corporale în curs de execuție

- Înregistrarea amortizării lunare aferente imobilizărilor corporale:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 281X Amortizări privind imobilizările corporale

- Recunoașterea venitului aferent imobilizării preluate cu titlu gratuit:

4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

- d) Înregistrarea imobilizărilor corporale achiziționate cu finanțare din fonduri nerambursabile

Bunurile achiziționate cu finanțare din fonduri nerambursabile reprezintă o imobilizare corporală a societății și se contabilizează conform IAS 16 și IAS 20.

Principalele documente:

- facturi;
- procese verbale de recepție.

Se urmărește ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și legislația în vigoare.

- Recunoașterea dreptului de a încasa subvenția:

445 Subvenții = 4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții

- Încasarea subvenției:

512X Conturi curente la bănci = 445X Subvenții

- Achiziționarea imobilizării corporale:

231 Imobilizări în curs = 404 Furnizori de imobilizări

de transport în curs

408 Furnizori - facturi nesosite

- Achitarea furnizorului de imobilizări:

404 Furnizori de imobilizări = 512X Conturi curente la bănci

- Înregistrarea amortizării lunare aferente imobilizărilor corporale:

- Recunoașterea venitului aferent imobilizărilor corporale achiziționate cu finanțare din fonduri nerambursabile, proporțional cu procentul de finanțare a imobilizării corporale din sume asimilate subvențiilor:

4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții

e) Înregistrarea imobilizărilor corporale constatate plus la inventariere, înregistrate la valoarea stabilită de un evaluator sau o comisie tehnică internă:

Principalele documente:

- procesul verbal privind rezultatele inventarierii;
- liste de inventar;
- documentație privind evaluarea;
- alte documente întocmite în acest scop.

231 Imobilizări în curs = 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

21X Conturi de imobilizări corporale = 231X Imobilizări corporale în curs de executie

Ulterior recepției imobilizărilor corporale, pe măsura înregistrării amortizării, societatea efectuează următoarele înregistrări contabile:

- Înregistrarea amortizării lunare aferente imobilizărilor corporale:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281X Amortizări privind imobilizările corporale

- Recunoașterea venitului aferent plusului de inventar, proporțional cu procentul de finanțare a imobilizării corporale din sume asimilate subvențiilor:

4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții

- f) Înregistrarea imobilizărilor corporale primite ca aport la capitalul social înregistrate la valoarea de aport, determinată de evaluatori independenți

Principalele documente:

- proces verbal de recepție;
- documentația evaluatorului independent.

231 Imobilizări în curs	=	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul

21X Conturi de imobilizări corporale	=	231X Imobilizări corporale în curs de execuție

- g) Înregistrarea imobilizărilor corporale achiziționate în baza contractelor de leasing financiar.

Conform IAS 17, la începutul perioadei de leasing, locatarii trebuie să recunoască operațiunile de leasing financiar în bilanțurile lor ca active și datorii la o valoare egală cu valoarea justă a activului în regim de leasing sau cu valoarea actualizată a plăților minime de leasing, dacă aceasta din urmă este mai mică, fiecare fiind determinată la începutul contractului de leasing. Rata de actualizare care trebuie folosită la calcularea valorii actualizate a plăților minime de leasing este rata implicită a dobânzii de leasing, dacă aceasta se poate determina; în caz contrar, trebuie utilizată rata dobânzii marginale a locatarului. Orice costuri inițiale directe ale locatarului sunt adăugate la valoarea recunoscută drept activ.

Principalele documente:

- contracte de leasing;
- proces verbal de recepție;
- proces verbal de predare-primire;
- alte documente întocmite în acest scop.

231 Imobilizări în curs = 167 Alte împrumuturi și datorii asimilate
 21X Conturi de imobilizări corporale = 231X Imobilizări corporale în curs de execuție

h) Înregistrarea imobilizărilor corporale transferate între subunități sau transferate între societate și subunitățile sale

Principalele documente:

- bon de mișcare a mijloacelor fixe

1. În cazul transferului între societate și o subunitate

- la societatea/subunitatea la care se transferă imobilizările corporale:

21X Conturi de imobilizări corporale = % sume cu +
 481 Decontări între unitate și subunitate
 281X Amortizări privind imobilizările corporale

- la societatea/subunitatea de la care se transferă imobilizările corporale:

21X Conturi de imobilizări corporale = % sume cu -
 481 Decontări între unitate și subunitate
 281X Amortizări privind imobilizările corporale

2. În cazul transferului între două subunități ale societății

- la subunitatea la care se transferă imobilizările corporale:

21X Conturi de imobilizări corporale = % sume cu +
 482 Decontări între subunități
 281X Amortizări privind imobilizările corporale

- la subunitatea de la care se transferă imobilizările corporale:

21X Conturi de imobilizări corporale = % sume cu -
 482 Decontări între subunități

281X Amortizări privind imobilizările corporale

i) Înregistrarea costului de producție al instalațiilor tehnice și mijloacelor de transport în curs de aprovizionare realizate pe cont propriu

223 Instalații tehnice, mijloace de transport în curs = 722 Venituri din producția de imobilizări corporale

3.4 Imobilizări corporale în curs de aprovizionare

În cadrul imobilizărilor corporale trebuie evidențiate în mod distinct imobilizările corporale cumpărate pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.

Principalele documente:

- contract privind achiziția;
- facturi;
- alte documente care atestă preluarea de către societate a riscurilor și beneficiilor aferente activului.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale în curs de aprovizionare:

22X Imobilizări corporale în curs de aprovizionare = 404 Furnizori de imobilizări

2. Înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale care au fost recepționate, fiind înregistrate anterior în conturi de imobilizări corporale în curs de aprovizionare:

231 Imobilizări în curs = 22X Imobilizări corporale în curs de aprovizionare

21X Conturi de imobilizări corporale = 231X Imobilizări corporale în curs de execuție

3.5 Cheltuieli ulterioare privind imobilizările corporale

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale se recunosc drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, dacă acestea au fost realizate în scopul asigurării utilizării continue a imobilizărilor.

Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, se recunoaște ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, care au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Cheltuielile ulterioare recunoscute ca o componentă a activului au aceeași semnificație ca și în cazul modernizării unei imobilizări corporale, efectuate atunci când există o modificare a destinației acesteia, urmată de transferul activului din categoria imobilizărilor corporale în cea de stocuri.

Cheltuielile efectuate la o imobilizare corporală după întocmirea procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor și până la întocmirea procesului verbal de punere în funcțiune se înregistrează la mijloace fixe în curs și vor majora valoarea imobilizării corporale pentru care au fost efectuate.

Costurile întreținerii zilnice sunt în primul rând costurile cu manopera și consumabilele și pot include costul componentelor mici.

Pentru păstrarea unui caracter unitar asupra încadrării lucrărilor efectuate instalațiile, echipamentele și dotările din cadrul societății, în lucrări de investiții, respectiv mentenanță, se vor avea în vedere următoarele aspecte:

1. **Reparație/reabilitare**, reprezintă lucrările efectuate asupra unor mijloace fixe existente, lucrări necesare pentru menținerea în funcțiune sau în scopul readucerii acestora la parametrii corespunzători prescripțiilor tehnice în vigoare. Exemple de astfel de lucrări includ:

- Înlocuirea unor porțiuni de conductă cu același diametru, pe același traseu sau în zona de siguranță a acesteia (fără modificarea parametrilor de proiectare);
- Înlocuirea, unor elemente componente ale conductei (robinete, curbe etc);
- Refacerea imprejmuirilor obiectivelor existente cu aceleași caracteristici constructive;
- Înlocuirea elementelor componente ale instalațiilor tehnologice;
- Refacerea drumurilor de acces și a aleilor pietonale, cu aceleași caracteristici constructive;
- Înlocuirea elementelor componente ale unor echipamente/instrumente de laborator, fără modificarea parametrilor de proiectare;

2. **Investiție/modernizare**, reprezintă totalitatea lucrărilor și activităților necesare pentru: crearea de mijloace fixe noi sau completarea/modificarea cu elemente care conduc la schimbarea substanțială a parametrilor de proiectare inițiali sau generează realizarea unor beneficii suplimentare. Exemple de astfel de lucrări includ:

- Construirea de conducte/racorduri noi de transport apă industrială;

- Înlocuirea unor porțiuni din conductă/tronsoane de conductă cu modificarea caracteristicilor tehnice inițiale;
- Completarea conductei de transport/racorduri cu elemente suplimentare;
- Înlocuirea traversărilor de apă cu modificarea parametrilor de proiectare;
- Echiparea conductelor/racordurilor și instalațiilor aferente acestora cu elemente/echipamente care conduc la funcționarea acestora într-un sistem integrat de automatizare;
- Realizarea de instalații tehnologice noi sau înlocuirea integrală a instalației existente - cu modificarea caracteristicilor constructive; înlocuirea sau completarea instalațiilor tehnologice cu elemente/echipamente care conduc la schimbarea parametrilor de funcționare a acestora;
- Platforme și drumuri de acces noi;
- Schimbarea soluției constructive a elementelor împrejururilor existente.

Pentru celelalte categorii de lucrări de construcții, încadrarea lucrărilor de reparații, respectiv investiții se va face în conformitate cu prevederile legale specifice fiecărei categorii de construcții în parte.

Tratamentul contabil al cheltuielilor ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale deținute de societate sau luate cu chirie:

a) Cheltuieli recunoscute în contul de profit și pierdere

1. lucrări de reparații și întreținere facturate de terți:

Principalele documente:

- factură;
- situații de lucrări de reparații;
- alte documente întocmite în acest scop.
- Înregistrarea în contabilitate:

611X Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile = 401 Furnizori

sau

408 Furnizori - facturi nesosite

2. lucrări de reparații și întreținere executate cu personal propriu

Principalele documente:

- bon de consum de materiale;
- state de salarii;
- deconturi de cheltuieli;
- alte documente care atestă efectuarea cheltuielilor.
- Înregistrarea cheltuielilor efectuate după natura lor

o înregistrarea cheltuielilor materiale:

611 Cheltuieli cu întreținerea și = 30X Stocuri de materii prime și materiale
reparațiile

o înregistrarea cheltuielilor efectuate de terți:

6XX Conturi de cheltuieli = 401 Furnizori

b) cheltuieli care majorează valoarea imobilizărilor corporale

1. lucrări facturate de terți:

Principalele documente:

- factură;
- situații de lucrări;
- procese verbale de recepție.
- Înregistrarea lucrărilor care majorează valoarea investiției

231 Imobilizări în curs = 404 Furnizori de imobilizări
sau

408 Furnizori - facturi nesosite

Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, societatea nu va prezenta valoarea cheltuielilor după natură, nici a veniturilor din producția de imobilizări corporale. Cu toate acestea, la nivel de bilanță de verificare, acestea se prezintă conform funcționii conturilor.

2. lucrări executate cu personal propriu

Principalele documente:

- bonuri de consum materiale;
- state de salarii;

- deconturi de cheltuieli;
- alte documente care atestă efectuarea cheltuielilor.
- Înregistrarea cheltuielilor efectuate, după natura lor:
- o înregistrarea cheltuielilor materiale:

$$60X \text{ Conturi de cheltuieli materiale} = 30X \text{ Stocuri de materii prime și materiale}$$
- o înregistrarea cheltuielilor efectuate de terți:

$$6XX \text{ Conturi de cheltuieli} = 4XX \text{ Conturi de terți}$$

și

- Înregistrarea la sfârșitul lunii a valorii imobilizărilor corporale în curs de execuție:

$$231 \text{ Imobilizări în curs} = 722 \text{ Venituri din producția de imobilizări corporale}$$

Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, societatea nu va prezenta valoarea cheltuielilor, nici a veniturilor din producția de imobilizări corporale după natură. Cu toate acestea, la nivel de balanță de verificare, acestea se prezintă conform funcțiunii conturilor.

3. Înregistrarea majorării valorii imobilizărilor corporale, la recepția finală:

Principalele documente:

- proces verbal de punere în funcțiune

$$21X \text{ Imobilizări corporale} = 231X \text{ Imobilizări corporale în curs de execuție}$$

3.6 Amortizarea imobilizărilor corporale (IAS16)

Amortizarea imobilizărilor corporale se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare calculate aplicând metoda liniară de amortizare asupra valorii amortizabile a acestora (valoarea de intrare a acestora, mai puțin valoarea reziduală), începând cu luna următoare datei procesului verbal de recepție, până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică.

Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte ritmul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare ale activului de către societate.

Metoda de amortizare aplicată unui activ poate fi revizuită, de exemplu la sfârșit de exercițiu financiar și, dacă se constată o modificare semnificativă a ritmului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aduse de acel activ, atunci metoda trebuie schimbată pentru a reflecta ritmul

modificat. O astfel de modificare trebuie contabilizată drept modificare de estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8.

Durata de viață utilă este:

- perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către societate (de exemplu, societatea se așteaptă să folosească o clădire pentru o perioadă de 50 de ani); sau
- numărul de unități de producție preconizate a fi obținute din activ de către o entitate (de exemplu, societatea se așteaptă să folosească un mijloc de transport pentru 200.000 kilometri).

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

Valoarea reziduală estimată se bazează pe valoarea unor active similare care au ajuns la sfârșitul duratei lor de viață utile la data la care se face estimarea. În multe cazuri, valoarea reziduală va fi zero, deoarece activul va fi casate la sfârșitul duratei sale de viață utilă. În practică, valoarea reziduală a unui activ este de cele mai multe ori nesemnificativă și, prin urmare, nu se ia în considerare la calcularea valorii amortizabile.

Valorile reziduale și duratele de viață utilă ar trebui să fie revizuite cel puțin la fiecare sfârșit de an financiar și orice modificare trebuie contabilizată prospectiv, ca o modificare în estimarea contabilă, în conformitate cu IAS 8.

Amortizarea imobilizărilor corporale noi începe cu luna următoare procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor, doar când acestea sunt disponibile pentru utilizare, adică atunci când se află în amplasamentul și starea necesare pentru a putea funcționa în maniera dorită de conducere. Amortizarea unui activ încetează cel mai devreme la data când activul este clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării), în conformitate cu IFRS 5 și la data la care activul este derecunoscut. Prin urmare, amortizarea nu încetează când activul nu este utilizat sau este scos din uz, cu excepția cazului în care acesta este complet amortizat. Cu toate acestea, conform metodelor de amortizare bazate pe utilizare, cheltuielile de amortizare pot fi zero atunci când nu există producție.

Amortizarea lunară se calculează prin raportarea valorii rămase a mijlocului fix la durata de utilizare rămasă a acestuia.

Cheltuielile ulterioare recunoscute ca o componentă a activului se amortizează pe durata de utilizare rămasă a activului modernizat. În cazul în care investițiile efectuate determină prelungirea duratei de utilizare economică a activului, comisia de recepție stabilește o nouă durată de utilizare rămasă pentru activul modernizat. Amortizarea modernizărilor începe cu luna procesului verbal de recepție.

În cazul imobilizărilor corporale trecute în conservare, nu se continuă înregistrarea cheltuielii cu amortizarea. Terenurile nu se amortizează deoarece se consideră că au o durată de viață nelimitată.

Duratele de utilizare economică sunt stabilite de comisia de recepție și reprezintă cea mai bună estimare referitoare la perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către societate.

Principalele documente:

- fișa mijlocului fix;

Tratament contabil:

Amortizarea imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

- Înregistrarea în contabilitate a amortizării calculate:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281X Amortizări privind imobilizările corporale

Amortizarea investițiilor efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata inițială a contractului de închiriere:

1. Înregistrarea în contabilitatea societății a amortizării aferente investiției la imobilizări corporale luate cu chirie:

Principalele documente:

- contract de închiriere;

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281X Amortizări privind imobilizările corporale

2. Transferul investiției către proprietar

Principalele documente:

- factura;
- procesul verbal de predare-primire;
- alte documente întocmite în acest scop.
- În cazul investițiilor amortizate integral:

281X Amortizări privind imobilizările corporale	=	21X Imobilizări corporale

- În cazul investițiilor neamortizate integral, a căror valoare se recuperează de la proprietar:

- a) înregistrarea creanței ca urmare a vânzării:

461 Debitori diverși = 7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital

b) scoaterea din evidență a investițiilor:

% = 21X Imobilizări corporale

281X Amortizări privind imobilizările corporale

6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări corporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut.

3.7 Evaluarea după recunoaștere a imobilizărilor corporale

Societatea trebuie să aleagă drept politică contabilă fie modelul bazat pe cost, fie modelul de reevaluare și trebuie să aplice acea politică unei clase întregi de imobilizări corporale.

Politica actuală a societății solicită utilizarea modelului bazat pe cost.

Modelul bazat pe cost

Politica societății este de a reflecta imobilizările corporale la costul lor, minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere. Cele 3 elemente ce trebuie analizate în cadrul acestui model sunt detaliate după cum urmează:

- Costul de achiziție: în cadrul subcapitolului 3.2;
- Amortizarea: în cadrul subcapitolului 3.8;
- Deprecierea: în cadrul subcapitolului 3.10, precum și în cadrul capitolului 4. Deprecierea activelor imobilizate.

3.8 Deprecierea imobilizărilor corporale

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, societatea procedează la inventarierea imobilizărilor corporale. Reflectarea în contabilitate a deprecierei aferente imobilizărilor corporale se realizează diferit, în funcție de modalitatea de evaluare a acestora, astfel:

a) Pentru imobilizările corporale înregistrate la cost

Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, în conformitate cu **IAS 36**.

Detalii privind modul de identificare și recunoaștere a pierderilor din depreciere sunt prezentate în cadrul capitolului “Deprecierea activelor”, în conformitate cu IAS 36.

Principalele documente:

- proces verbal privind rezultatele inventarierii;
- liste de inventariere;
- raport de evaluare în cazul evaluărilor efectuate de evaluatori independenți sau în cazul reevaluărilor.

Tratamente contabile:

a) Înregistrarea ajustărilor pentru imobilizările corporale înregistrate la cost, în cazul deprecierei reversibile:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	291X Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

3.9 Cedarea și casarea imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sau cedarea sa.

Dacă societatea recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie inclus(ă) în profit sau pierdere când elementul este derecunoscut.

Câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

Principalele documente:

- proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe;
- aprobarea consiliului de administrație;
- alte documentații prevăzute prin procedurile interne elaborate cu respectarea legislației în vigoare.

Tratamente contabile:

a) Înlocuirea unei componente a unei imobilizări corporale

1. înregistrarea scăderii din valoarea imobilizării corporale a componentei înlocuite:

% = 21X / componenta X Imobilizări corporale

281X Amortizări privind imobilizările corporale

6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital

2. înregistrarea majorării valorii imobilizării corporale cu valoarea componentei noi:

i. în cazul în care înlocuirea componentei presupune o succesiune de operațiuni efectuate de terți

Principalele documente:

- factură;
- situații de lucrări;
- proces verbal de punere în funcțiune.

231 Imobilizări în curs = 404 Furnizori de imobilizări
sau

408 Furnizori - facturi nesosite

și

21X Imobilizări corporale = 231X Imobilizări corporale în curs de execuție

ii. lucrări efectuate cu personal propriu

Principalele documente:

- bonuri de consum materiale;
- state de salarii;
- alte documente care atestă efectuarea cheltuielilor;
- alte documente întocmite în acest scop.

Înregistrarea cheltuielilor efectuate, după natura lor:

o înregistrarea cheltuielilor materiale:

60X Conturi de cheltuieli materiale = 30X Stocuri de materii prime și materiale

o înregistrarea cheltuielilor efectuate de terți:

6XX Conturi de cheltuieli = 4XX Conturi de terți

- Înregistrarea la sfârșitul lunii a valorii imobilizărilor corporale în curs de execuție:

231 Imobilizări în curs = 722 Venituri din producția de imobilizări corporale

- Înregistrarea imobilizărilor recepționate în urma lucrărilor efectuate:

21X Imobilizări corporale = 231X Imobilizări corporale în curs de execuție

Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, societatea nu va prezenta valoarea cheltuielilor, nici a veniturilor din producția de imobilizări corporale după natura. Cu toate acestea, la nivel de balanță de verificare, acestea se prezintă conform funcțiunii conturilor.

b) Scăderea din evidență a imobilizărilor corporale

Principalele documente:

- proces verbal de casare/dezmembrare;
- liste de inventariere, procese verbale de inventariere, liste de inventariere - în cazul lipsei din gestiune;
- procese verbale de predare-primire, aprobări legale - în cazul imobilizărilor corporale predate cu titlu gratuit sau predate ca aport la capitalul social al altor societăți;
- facturi, procese verbale de predare-primire - în cazul imobilizărilor corporale vândute;
- alte documente întocmite în acest scop.
- Evidențierea scăderii din contabilitate a imobilizărilor corporale neamortizate:

% = 21X Imobilizări corporale

281X Amortizări privind imobilizările corporale

6583 Cheltuieli privind activele
cedate și alte operații de capital

În cazul în care imobilizările corporale au fost finanțate din sursele asimilate subvențiilor, la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale, soldul contului 475X "Subvenții pentru investiții" se transferă integral în contul 758X "Alte venituri din exploatare".

475X Subvenții pentru investiții = 7584 Alte venituri din exploatare

sau, în cazul imobilizărilor corporale constatate plus la inventar:

4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor = 7588 Alte venituri din exploatare -
Venituri din plusuri de inventar

c) Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor ocazionate de casarea imobilizărilor corporale

- în cazul operațiunilor efectuate de terți în baza facturilor emise de aceștia:

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți = 401 Furnizori

- în cazul în care operațiunea de casare se efectuează cu personal propriu:

Principalele documente:

- stat de salarii
- bonuri de consum material
- alte documente întocmite în acest scop.

o înregistrarea cheltuielilor materiale:

60X Conturi de cheltuieli materiale = 30X Stocuri de materii prime și materiale

o înregistrarea cheltuielilor efectuate de terți:

6XX Conturi de cheltuieli = 4XX Conturi de terți

d) Înregistrarea valorii materialelor recuperate în urma casării sau dezmembrării imobilizărilor corporale:

Principalele documente:

- proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale

30X Stocuri de materii prime și materiale

= 7588 Alte venituri din exploatare -
Venituri din materii prime și materiale
obținute din casări/dezmembrări

e) Vânzarea imobilizărilor corporale:

Principalele documente:

- factură;
- contract.
- înregistrarea venitului din vânzare:

461 Debitori diverși

= 7583 Venituri din vânzarea activelor și alte
operații de capital

și concomitent,

- înregistrarea scăderii din evidență:

%

= 21X Imobilizări corporale

281X Amortizări privind imobilizările
corporale

6583 Cheltuieli privind activele
cedate și alte operații de capital

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări corporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut.

3.10 Compensații de la terți

În cazul distrugerii totale sau parțiale a unor imobilizări corporale, creanțele sau sumele compensatorii încasate de la terți, legate de acestea, precum și achiziționarea sau construcția ulterioară de active noi sunt operațiuni economice distincte și trebuie înregistrate ca atare pe baza documentelor justificative.

Compensațiile de la terți cuprind:

- a) rambursările efectuate de societățile de asigurări pentru o pierdere sau o depreciere, datorată unor accidente, furtului sau utilizării greșite;
- b) compensații primite de la guvern pentru elementele de natura imobilizărilor corporale expropriate, cum ar fi terenurile achiziționate forțat pentru scopuri publice;

- c) compensații pentru conversie involuntară sau relocare, cum ar fi relocarea obligatorie din intravilan în extravilan;
- d) înlocuirea fizică integrală sau parțială a unui activ depreciat sau pierdut.

Deprecierea activelor se evidențiază la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază pe seama veniturilor conform contabilității de angajamente, în momentul stabilirii acestuia.

Principalele documente:

- documentația aprobată de societatea de asigurare sau de către autorități pentru despăgubiri aferente imobilizărilor corporale distruse, avariate.

Tratamente contabile:

- Înregistrarea despăgubirilor de încasat de la societățile de asigurări sau de la terțe părți, conform contractelor:

461 Debitori diverși	= 7588 Alte venituri din exploatare - Venituri din contracte de asigurări

3.11 Abordarea pe componente

Reguli generale

Atunci când un element de imobilizări corporale este format din componente individuale pentru care metode de amortizare aplicabile sunt diferite, fiecare componentă este contabilizată separat. Un element de imobilizări corporale trebuie să fie separate în mai multe părți ("componente"), atunci când aceste elemente sunt semnificative în raport cu costul total al elementului.

Atunci când societatea amortizează unele părți ale unui element de imobilizări corporale separat, depreciază și restul valorii elementului separat. Restul reprezintă părți ale elementului care nu sunt individual semnificative. Dacă societatea are așteptări diferite pentru aceste părți, ar trebui să folosească tehnici de aproximare pentru a estima un model de amortizare adecvat pentru restul activului, astfel încât să se reflecte cât mai corect modelul de consum și/sau utilitatea acestor părți.

Deși componentele individuale sunt contabilizate separat, în situațiile financiare se va prezenta un singur activ (cu excepția cazului în care activul include componente de clase diferite - de exemplu: construcții și terenuri).

O componentă separată poate fi fie o componentă fizică sau o componentă non-fizic, care reprezintă o inspecție majoră sau revizie.

Componentele fizice

Există posibilitatea ca societatea să achiziționeze un activ, pentru o sumă fixă, fără a cunoaște costul componentelor individuale. Costurile componentelor individuale ar trebui să fie estimate prin referire la prețurile curente ale pieței (dacă este posibil), sau folosind alte metode rezonabile de aproximare.

Inspecțiile majore sau costurile de revizie

Inspecțiile majore și reviziile sunt identificate și contabilizate ca o componentă separată în cazul în care componenta este folosită pentru mai mult de o perioadă. Atunci când o inspecție majoră este încorporată în costul imobilizărilor corporale, este necesar să se estimeze valoarea contabilă a componentei. Valoarea contabilă a componentei trebuie să fie determinată prin referire la prețul curent al pieței și nu prin prețul viitor așteptat.

Abordarea pe componente pentru inspecții și revizii se utilizează numai pentru cheltuieli majore, care apar la intervale regulate pe durata de viață a unui activ. Costurile asociate reparațiilor și întreținerii de rutină sunt recunoscute ca și cheltuială.

Înlocuirea unei componente

Partea rămasă a componentei care este înlocuită cu o nouă componentă ar trebui să fie derecunoscută (vezi monografie contabilă la punctul 3.11.a, în cadrul acestui capitol).

3.12 Tratatamentul Investițiilor imobiliare

În conformitate cu IAS 40, o investiție imobiliară este o proprietate imobiliară (un teren sau o clădire - sau o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în termenii unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri sau pentru creșterea valorii capitalului sau ambele, decât pentru:

- a) A fi utilizată pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative; sau
- b) A fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

Exemple de investiții imobiliare pot fi:

- Terenuri deținute pentru creșterea valorii acestora de-a lungul timpului;
- Terenuri deținute a căror utilizare viitoare nu este decisa;
- Construcții date în chirie, sub un contract de leasing operațional;
- Construcții neocupate, deținute în vederea închirierii sub un contract de leasing operațional;
- Proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.

O investiție imobiliară trebuie recunoscută ca activ dacă, și numai dacă:

- a) Există probabilitate ca beneficiile economice viitoare asociate investiției imobiliare să revină societății și
- b) Costul investiției imobiliare poate fi evaluat în mod fiabil.

O investiție imobiliară trebuie evaluată inițial la cost. Costurile de tranzacționare trebuie incluse în evaluarea inițială.

Costul unei investiții imobiliare cumpărate include prețul său de cumpărare și orice cheltuieli direct atribuibile. Cheltuielile direct atribuibile includ, de exemplu, onorariile profesionale pentru serviciile juridice, taxele pentru transferul dreptului de proprietate și alte costuri de tranzacționare.

Costul unei investiții imobiliare nu este majorat cu:

- a. costurile de constituire (cu excepția situației în care acestea sunt necesare pentru a aduce proprietatea imobiliară în starea necesară pentru a fi capabilă de a funcționa în maniera intenționată de către conducere);
- b. pierderile din exploatare suportate înainte ca investiția imobiliară să atingă nivelul planificat de ocupare; sau
- c. valori neobișnuite generate de pierderile de materiale, forța de munca sau alte resurse, suportate în cursul lucrărilor de construcții sau amenajare a proprietarii imobiliare.

După recunoaștere, societatea poate alege ca și model de evaluare între:

- a) modelul bazat pe valoarea justă,
- b) modelul bazat pe cost.

Modelul ales trebuie să se aplice tuturor investițiilor imobiliare.

Schimbarea modelului este permisă numai dacă noua politică reflecta mai bine realitatea economică.

IAS 40 impune tuturor entităților să evalueze valoarea justă a investițiilor imobiliare fie în scopul evaluării (dacă entitatea utilizează modelul valorii juste), fie în scopul prezentării informațiilor (dacă folosește model bazat pe cost). Societatea este încurajată, dar nu obligată să evalueze valoarea justă a investițiilor imobiliare pe baza unei evaluări realizate de un evaluator independent care deține o calificare profesională relevantă și recunoscută și care are o experiență recentă în ceea ce privește amplasamentul și categoria investiției imobiliare în curs de evaluare.

Modelul bazat pe cost reprezintă tratamentul contabil descris în IAS 16. Conform acestuia, investițiile imobiliare sunt ținute la cost, mai puțin orice ajustări de valoare.

Modelul bazat pe valoarea justă

După recunoașterea inițială, dacă societatea alege modelul bazat pe valoarea justă trebuie să evalueze toate investițiile sale imobiliare la valoarea justă.

Sub acest model, societatea trebuie să își evalueze investițiile imobiliare la valoare justă în fiecare an. Conform acestui model, investițiile imobiliare nu se amortizează.

Un castig sau o pierdere generata de o modificare a valorii juste a investiției imobiliare trebuie recunoscut în profitul sau în pierderea perioadei în care apare.

Transferuri

Transferurile în și din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă, și numai dacă, există o modificare a utilizării, evidențiată de:

- a) Începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietatilor imobiliare utilizate de posesor;
- b) Începerea procesului de amenajare în perspectiva vânzării, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;
- c) Încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietarilor imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare; sau
- d) Începerea unui leasing operațional cu o alta parte, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare.

Cedări

O investiție imobiliara trebuie derecunoscută (eliminată din situația poziției financiare) în momentul cedării sau atunci când investiția imobiliara este definitiv retrasa din folosința și nu se mai preconizează apariția de beneficii economice viitoare din cedarea ei.

Câștigurile sau pierderile generate din casarea sau cedarea unei investiții imobiliare trebuie determinate ca diferența între incasarile nete din cedare și valoarea contabilă a activului și trebuie recunoscute în profit sau pierdere (cu excepția situației în care **IAS17 - Contracte de leasing** nu prevede alte reguli pentru vânzare și leaseback) în perioada scoaterii din uz sau a cedării.

Compensația primita de la terți pentru investițiile imobiliare depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat trebuie recunoscute în profit sau pierdere atunci când compensația devine exigibilă.

3.13 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea investițiilor imobiliare

215 Investiții imobiliare

2151 Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă

2152 Investiții imobiliare evaluate la cost

235 Investiții imobiliare în curs de execuție

2351 Investiții imobiliare în curs de execuție evaluate la valoarea justă

- 2352 Investiții imobiliare în curs de execuție evaluate la cost
- 2815 Amortizarea investițiilor imobiliare evaluate la cost
- 2915 Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare evaluate la cost
- 2935 Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție evaluate la cost
- 656 Cheltuieli privind investițiile imobiliare
 - 6561 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare
 - 6562 Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare
- 725 Venituri din producția de investiții imobiliare
- 756 Venituri din investiții imobiliare
- 7561 Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare
- 7562 Venituri din cedarea investițiilor imobiliare

Tratamente contabile

1. Clasificarea unei construcții în categoria investițiilor imobiliare evaluate la cost
 - 2152 Investiții imobiliare evaluate la cost = 212 Construcții
 - 2812 Amortizarea construcțiilor = 2815 Amortizarea investițiilor imobiliare evaluate la cost
2. Clasificarea unei construcții în categoria investițiilor imobiliare evaluate la valoare justă, în cazul în care recunoașterea la valoarea justă generează o pierdere din depreciere.
 - % = 212 Construcții
 - 2812 Amortizarea construcțiilor
 - 6561 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare
 - 2151 Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă
3. Cedarea investiției imobiliare

461 Debitori diverși = 7562 Venituri din cedarea investițiilor imobiliare

- În cazul în care investiția imobiliară este evaluată la cost, în momentul cedării, se recunoaște cheltuiala din cedarea investițiilor imobiliare pentru valoarea neamortizată a acesteia:

6562 Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare = 2152 Investiții imobiliare evaluate la cost

4. Schimbarea modelului de evaluare a unei investiții imobiliare: trecerea de la modelul bazat pe cost, la modelul bazat pe valoarea justă:

- Anularea amortizării cumulate, prin imputare asupra valorii de intrare a investiției imobiliare:

2815 Amortizarea investiției imobiliare evaluate la cost = 2152 Investiții imobiliare evaluate la cost

- Reclasificarea investiției imobiliare:

2151 Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă = 2152 Investiții imobiliare evaluate la cost

- Recunoașterea diferenței dintre valoarea justă a investiției imobiliare și valoarea contabilă:

2151 Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă = 7561 Investiții imobiliare

3.14 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte

Un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) trebuie să fie clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării atunci când valoarea sa contabilă va fi recuperată în principal printr-o vânzare (sau un schimb), decât prin utilizarea sa continuă.

Un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) trebuie să fie clasificate ca fiind deținute pentru vânzare de îndată ce sunt îndeplinite următoarele criterii:

- activul (sau grupul destinat cedării) trebuie să fie disponibil pentru vânzare imediată în starea actuală;

- vânzarea trebuie să fie foarte probabilă.

Pentru ca vânzarea să fie considerată probabilă, următoarele criterii trebuie îndeplinite:

- conducerea a dezvoltat un plan de a vinde activul (sau grupul destinat cedării);

- s-a inițiat un plan pentru identificarea unui cumpărător;

- activul (sau grupul destinat cedării) trebuie să fie în mod activ promovat în vederea vânzării la un preț rezonabil și în raport cu valoarea sa justă actuală;

- se așteaptă să se finalizeze vânzarea în termen de un an de la data clasificării în categoria activelor deținute în vederea vânzării;
- este puțin probabil ca planul de vânzare să se modifice semnificativ, sau să fie anulat.

În cazul în care criteriile de clasificare de mai sus nu mai sunt îndeplinite, activul imobilizat în cauză (grupul destinat cedării) încetează să fie clasificat drept deținut în vederea vânzării.

Imobilizările deținute în vederea vânzării trebuie recunoscute la minimumul dintre valoarea contabilă și valoarea justă, mai puțin costurile aferente vânzării. **Activele deținute în vederea vânzării nu se amortizează**, chiar dacă sunt utilizate în continuare de societate.

În cazul în care, valoarea justă, mai puțin costurile aferente vânzării este mai mică decât valoarea contabilă, diferența dintre cele două trebuie tratată ca o pierdere din depreciere, iar valoarea activului va fi diminuată cu această pierdere.

Prezentarea în situațiile financiare

Conform IFRS 5, societatea trebuie să prezinte un activ imobilizat clasificat drept deținut în vederea vânzării, precum și activele aparținând unui grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării, separat de celelalte active din bilanț. În cazul în care un activ este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării după închiderea exercițiului financiar, dar înaintea emiterii situațiilor financiare, trebuie prezentate detalii în note (reprezintă un eveniment neajustabil apărut după data raportării).

3.15 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea activelor imobilizate deținute în vederea vânzării

- 311 Active imobilizate deținute în vederea vânzării
- 653 Cheltuieli legate de activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) deținute în vederea vânzării
 - 6531 Pierderi din evaluarea activelor deținute în vederea vânzării
 - 6532 Cheltuieli cu cedarea activelor deținute în vederea vânzării
- 753 Venituri din activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) deținute în vederea vânzării
 - 7531 Câștiguri din evaluarea activelor deținute în vederea vânzării
 - 7532 Venituri din cedarea activelor deținute în vederea vânzării

Tratamente contabile

Clasificarea unei imobilizări corporale în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării:

$$\% = 21 \times \text{Imobilizări corporale}$$

281 Amortizări privind
imobilizările corporale și investițiile
imobiliare evaluate la cost

6531 Pierderi din evaluarea
activelor deținute în vederea vânzării

311 Active imobilizate deținute în
vederea vânzării

Vânzarea unui activ imobilizat deținut în vederea vânzării:

461 Debitori diverși	=	7532 Venituri din cedarea activelor deținute în vederea vânzării

Scoaterea din gestiune a unui activ imobilizat deținut în vederea vânzării la momentul transferului:

6532 Cheltuieli cu cedarea activelor deținute în vederea vânzării	=	311 Active imobilizate deținute în vederea vânzării

3.16 Costurile îndatorării

Conform IAS 23 „Costurile îndatorării”, societatea trebuie să capitalizeze costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție ca parte a costului respectivului activ. Societatea trebuie să recunoască alte costuri ale îndatorării drept cheltuieli în perioada în care aceasta le suportă.

Costurile îndatorării eligibile pentru capitalizare

În măsura în care societatea împrumută fonduri special pentru obținerea unui activ cu ciclu lung de producție, societatea trebuie să determine valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizarea asupra activului în cauză ca diferență între costurile actuale ale îndatorării suportate în legătura cu împrumutul respectiv în cursul perioadei și orice venituri din investiții obținute din investirea temporară a acelor împrumuturi.

În măsura în care societatea împrumută fonduri în general și le utilizează în scopul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție, societatea trebuie să determine valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare prin aplicarea unei **rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu activul respectiv**. Rata de capitalizare trebuie să fie media ponderată a costurilor îndatorării aplicabile împrumuturilor societății, în curs în perioada în cauză, altele decât împrumuturile făcute special pentru obținerea unui activ cu ciclu lung de producție. **Valoarea costurilor îndatorării pe care societatea le capitalizează în cursul unei perioade nu trebuie să depășească valoarea costurilor îndatorării suportate în cursul acelei perioade.**

Începerea capitalizării

Data începerii capitalizării este data la care societatea îndeplinește pentru prima dată toate condițiile de mai jos:

- a) Suportă toate cheltuielile pentru activul respectiv.
- b) Suportă costurile îndatorării; și
- c) întreprinde activitățile necesare pentru pregătirea activului pentru utilizarea să prestabilită sau pentru vânzare.

Întreruperea capitalizării

Societatea trebuie să întrerupă capitalizarea costurilor îndatorării în cursul perioadelor prelungite în care nu se lucrează efectiv la realizarea activului cu ciclu lung de producție.

Încetarea capitalizării

Societatea trebuie să înceteze capitalizarea costurilor îndatorării atunci când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producție în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării.

Prezentarea informațiilor

Societatea trebuie să prezinte:

- a) Valoarea costurilor îndatorării capitalizate în timpul perioadei; și
- b) Rata de capitalizare folosită pentru a determina valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare.

Tratamente contabile

Contabilizarea cheltuielilor cu dobânda aferente creditelor atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	168/5121 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate/Conturi curente la bănci în lei

Înregistrarea la sfârșitul perioadei de raportare (lună) a valorii imobilizărilor corporale în curs:

231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	722 Venituri din producția de imobilizări

4 DEPRECIEREA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Conform IAS 36 “Deprecierea activelor”, la sfârșitul fiecărei perioade de raportare, societatea trebuie să estimeze dacă există indicii ale deprecierei activelor. În cazul în care sunt identificate astfel de indicii, societatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului.

Chiar dacă nu există niciun indiciu al deprecierei, societatea trebuie:

a. Să testeze anual pentru depreciere o imobilizare necorporală cu durata de viață utilă nedeterminată sau o imobilizare necorporală care nu este încă disponibilă pentru utilizare, prin compararea valorii sale contabile cu valoarea sa recuperabilă. Acest test de depreciere se poate desfășura oricând pe parcursul perioadei anuale, **cu condiția ca testarea să se realizeze la aceeași dată în fiecare an**. Imobilizările necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, dacă o asemenea imobilizare necorporală a fost inițial recunoscută în timpul perioadei anuale curente, ea trebuie testată pentru depreciere înainte de încheierea perioadei anuale curente.

b. Să testeze anual pentru depreciere fondul comercial dobândit într-o combinație de întreprinderi.

La evaluarea măsurii în care există indicii de depreciere a activelor, societatea trebuie să ia în considerare cel puțin următoarele indicații:

Surse externe de informații:

- Pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât s-ar fi preconizat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării;
- Pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra societății, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care societatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul;
- Ratele dobânzilor pe piața sau alte rate de piață ale rentabilității investiției au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creșteri să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la scăderea valorii recuperabile a activului în mod semnificativ.
- Valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării sale de piață.

Surse interne de informații:

- Există probe ale uzurii fizice sau morale ale unui activ;
- Pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu un efect negativ asupra societății, sau se preconizează ca astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în funcție de

gradul sau de modul în care activul este utilizat sau se preconizează a fi utilizat. Astfel de modificări includ situațiile în care un activ devine neproductiv, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicat activul, planificarea cedării activului înainte de data preconizată anterior, precum și reevaluarea duratei de viață utilă a unui activ drept determinată, și nu nedeterminată.

- Rapoartele interne pun la dispoziție probe cu privire la faptul că performanța economică a unui activ este sau va fi mai slabă decât cea preconizată.

Pentru a se cuantifica potențiala pierdere din depreciere, societatea trebuie să compare valoarea contabilă a activelor cu valoarea recuperabilă a acestora.

În cazul în care, valoarea contabilă este mai mică decât valoarea recuperabilă, societatea nu înregistrează o pierdere din depreciere, însă în cazul în care nivelul valorii contabile depășește nivelul valorii recuperabile, societatea trebuie să înregistreze o pierdere din depreciere egală cu diferența dintre cele două.

Valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare.

Valoarea de utilizare

Valoarea de utilizare reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate să se obțină de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.

La calculul valorii de utilizare a unui activ trebuie să se aibă în vedere următoarele elemente:

- Estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare pe care societatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv;
- Preconizările privind posibilele variații ale valorii sau plasării în timp a acelor fluxuri de trezorerie viitoare
- Valoarea-timp a banilor, în funcție de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piață;
- Prețul suportării incertitudinii inerente activului; și
- Alți factori, cum ar fi absența lichidității, pe care participanții pe piață ar lua-o în calcul la estimarea valorii fluxurilor de trezorerie viitoare pe care societatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv.

La evaluarea valorii de utilizare, societatea trebuie:

- Să-și bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie pe ipoteze rezonabile și justificabile, care să reprezinte cea mai bună estimare a conducerii referitoare la spectrul de condiții economice care va exista pe perioada rămasă din durata de viață utilă a activului. Trebuie să se acorde o importanță mai mare probelor provenite din surse externe.

- Să-și bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie pe cele mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere, dar trebuie să excludă intrările sau ieșirile de numerar viitoare preconizate să decurgă din restructurări viitoare sau din îmbunătățirea sau sporirea performanței activului. Previziunile bazate pe aceste bugete/ prognoze trebuie să acopere o perioadă de maximum cinci ani, cu excepția cazului în care se poate justifica acoperirea unei perioade mai lungi.

- Să-și bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze prin extrapolarea previziunilor bazate pe bugete/prognoze care utilizează o rată de creștere în scădere sau stabilă pentru anii următori, doar în cazul în care nu poate fi justificată o rată crescătoare. Această rată de creștere nu trebuie să depășească rata medie de creștere pe termen lung pentru produsele, domeniile, țară sau țările în care societatea își desfășoară activitatea sau pentru piața specifică activului, în afară de cazul în care se poate justifica o rată superioară.

Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare trebuie să includă:

- Previziunile intrărilor de numerar generate de utilizarea continuă a activului;
- Previziunile ieșirilor de numerar care trebuie suportate pentru a genera intrări de numerar rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieșirile de numerar pentru pregătirea dării în folosință a activului) și care pot fi direct repartizate sau alocate activului în mod rezonabil și consecvent; și
- Fluxurile de trezorerie nete (dacă există) care vor fi primite (sau plătite) pentru a ceda activul la sfârșitul duratei sale de viață utilă.

Fluxurile de trezorerie viitoare trebuie estimate în funcție de situația curentă a activului. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu trebuie să includă estimările intrărilor sau ieșirilor de numerar preconizate să rezulte din:

- a) O restructurare viitoare la care societatea nu s-a angajat încă; sau
- b) Îmbunătățirea sau sporirea performanței activului. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu trebuie să includă:
 - a) Intrările sau ieșirile de numerar din activități de finanțare; sau
 - b) Încasările sau plățile de impozit pe profit.

Estimarea fluxurilor nete de trezorerie de primit (sau de plata) pentru cedarea unui activ la sfârșitul duratei sale de viață utilă trebuie reprezentată de suma pe care societatea se așteaptă să o obțină din cedarea unui activ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, după ce au fost deduse costurile estimate asociate cedării activului.

Rata de actualizare

Rata (ratele) de actualizare trebuie să fie o rată (rate) înainte de impozitare care reflectă evaluările curente de piață cu privire la:

- a) Valoarea-timp a banilor; și
- b) Riscurile specifice activului pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu au fost ajustate.

O rată care reflectă evaluările curente ale pieței în ceea ce privește valoarea-timp a banilor și riscurile specifice activului este reprezentată de rentabilitatea pe care investitorii ar impune-o dacă ar opta pentru o investiție care ar genera fluxuri de trezorerie identice din punct de vedere al valorii, plasării în timp și riscurilor specifice cu acelea pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activ.

Această rată este estimată pornind de la rata utilizată în tranzacțiile curente de pe piață, pentru active similare, sau pe baza costului mediu ponderat al capitalului înregistrat de o entitate cotate la bursă care deține un singur activ (sau un portofoliu de active) similar, în ceea ce privește utilizarea potențială și riscurile specifice, cu activul avut în vedere.

Cu toate acestea, ratele de actualizare ce vor fi utilizate pentru a calcula valoarea unui activ în folosință nu vor reflecta riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost deja ajustate. În caz contrar, efectul anumitor ipoteze va fi luat în calcul de două ori.

Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din depreciere

Dacă și numai dacă, valoarea recuperabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului trebuie redusă pentru a fi egală cu valoarea sa recuperabilă. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.

O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere, cu excepția situațiilor în care **activul este contabilizat la valoarea reevaluată**, în conformitate cu un alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din **IAS 16**). Orice pierdere din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratat drept o scadere din reevaluare, în conformitate cu celălalt standard.

După recunoașterea unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferentă activului trebuie ajustată în perioadele viitoare, în vederea alocării valorii contabile revizuite a activului, minus valoarea sa reziduală (dacă există), în mod sistematic, pe toată durata de viață utilă rămasă.

Unitățile generatoare de numerar și fondul comercial

Dacă există orice fel de indiciu că un activ ar putea fi depreciat, valoarea recuperabilă trebuie estimată pentru acel activ individual. Dacă nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a activului individual, societatea trebuie să calculeze valoarea recuperabilă aferentă unității generatoare de numerar căreia îi aparține activul (unitatea generatoare de numerar a activului). Unitatea generatoare de numerar a unui activ reprezintă cel mai mic grup de active care include activul avut în vedere și care generează intrări de numerar independente, în mare măsură, de intrările de numerar de la alte active sau grupuri de active.

Dacă există o piață activă pentru producția unui activ sau grup de active, acel activ sau grup de active trebuie identificat ca unitate generatoare de numerar, chiar dacă o parte sau întreagă producție este folosită pe plan intern. Dacă intrările de numerar generate de un activ sau de o unitate generatoare

de numerar sunt afectate de prețurile de transfer intern, societatea trebuie să utilizeze cea mai buna estimare a conducerii în cea ce privește prețul (prețurile) viitor (viitoare) care ar putea fi obținut (e) în cadrul unei tranzacții desfasurate în condiții obiective pentru a estima:

- a. Viitoarele intrări de numerar folosite pentru a determina valoarea de utilizare a activului sau a unității generatoare de numerar; și
- b. Viitoarele ieșiri de numerar folosite pentru a determina valoarea de utilizare a oricarui alt activ sau a oricarei alte unități generatoare de numerar afectate de prețul de transfer intern.

Unitățile generatoare de numerar trebuie identificate în mod consecvent, de la o perioadă la alta, pentru același activ sau aceleași tipuri de active, în afară de cazurile în care se justifică o modificare.

Fondul comercial

Alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar.

În scopul efectuării testelor de depreciere, fondul comercial dobândit dintr-o combinație de întreprinderi trebuie alocat, de la data achiziției, fiecărei unități sau fiecărui grup de unități generatoare de numerar a (al) dobânditorului despre care se consideră că va beneficia de sinergiile combinării de întreprinderi, indiferent dacă alte active sau datorii ale entității dobândite sunt alocate respectivelor unități sau grupuri de unități. Fiecare unitate sau grup de unități careia (căruia) îi este alocat fondul comercial trebuie:

- a. Să reprezinte cel mai mic nivel din cadrul societății, nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne; și
- b. Nu trebuie să fie mai mare decât un segment de activitate așa cum este definit la punctul 5 din **IFRS 8 Segmente de activitate înainte de agregare**.

Dacă alocarea inițială a fondului comercial dobândit dintr-o combinație de întreprinderi nu poate fi încheiată înainte de sfârșitul perioadei anuale în care are loc combinația de întreprinderi, alocarea inițială poate fi finalizată înainte de sfârșitul primei perioade anuale care începe după data achiziției.

Dacă fondul comercial a fost alocat unei unități generatoare de numerar și societatea cedează o activitate din cadrul acelei unități, acel fond comercial asociat activității trebuie să fie:

- a. Inclus în valoare contabilă a activității, cu ocazia determinării câștigului sau pierderii din cedare; și
- b. Evaluat pe baza valorilor relative ale activității cedate și părții menținute din unitatea generatoare de numerar, cu excepția cazului în care societatea poate demonstra că există o

alta metoda care reflecta mai bine fondul comercial asociat activității cedate.

Dacă societatea își reorganizează structura de raportare într-un mod care să aibă ca efect modificarea structurii uneia sau mai multor unități generatoare de numerar cărora le-a fost alocat fondul comercial, fondul comercial trebuie realocat unităților afectate. Aceasta realocare trebuie realizată

utilizând valorile relative similar cazului în care societatea cedează o activitate din cadrul unei unități generatoare de numerar, cu excepția situațiilor în care societatea poate demonstra că o alta metoda reflecta mai bine fondul comercial asociat unităților reorganizate.

Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar care dețin fond comercial

În situația în care fondul comercial are legătură cu o unitate generatoare de numerar, dar nu a fost alocat acelei unități, unitatea trebuie testată pentru depreciere ori de câte ori există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unității, excluzând fondul comercial, cu valoarea sa recuperabilă. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută.

O unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial trebuie testată pentru depreciere anual și oricând există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unității, inclusiv fondul comercial, cu valoarea recuperabilă a unității. Dacă valoarea recuperabilă a unității depășește valoarea contabilă a unității, unitatea și fondul comercial corespunzător vor fi considerate neafectate de depreciere. Dacă valoarea contabilă a unității depășește valoarea recuperabilă a unității, societatea trebuie să recunoască pierderea din depreciere.

Pierdere din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

O pierdere din depreciere trebuie recunoscută pentru o unitate generatoare de numerar (cel mai mic grup de unități generatoare de numerar) căruia i s-a alocat fondul comercial sau un activ corporativ) dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este mai mică decât valoarea contabilă a unității (grupului de unități). Pierdere din depreciere trebuie alocată pentru a reduce valoarea contabilă a activelor din unitate (grupul de unități) în următoarea ordine:

- a. În primul rând, pentru a reduce valoarea contabilă a oricărui fond comercial alocat unității generatoare de numerar (grupului de unități); și
- b. Apoi oricăror alte active ale unității (grupului de unități) în mod proporțional, pe baza ponderii valorii contabile a fiecărui activ din unitate (grupul de unități).

Aceste reduceri ale valorii contabile trebuie tratate ca pierderi din depreciere aferente activelor individuale și recunoscute. La alocarea unei pierderi din depreciere societatea nu trebuie să reducă valoarea contabilă a unui activ sub valoarea cea mai mare dintre:

- a. Valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare (dacă poate fi determinată)
- b. Valoarea sa de utilizare (dacă poate fi determinată)
- c. Zero

Valoarea pierderii din depreciere care altfel ar fi fost alocată activului, trebuie alocată în mod proporțional celorlalte active ale unității (grupului de unități).

Reluarea unei pierderi din depreciere

La sfârșitul fiecărei perioade de raportare, societatea trebuie să evalueze existența indiciilor reducerii sau anulării unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial. Dacă există vreun indiciu în acest sens, societatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a acelui activ.

La evaluarea existenței sau inexistenței unui indiciu că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai exista sau s-a redus, societatea trebuie să țină cont cel puțin de următoarele indicii:

Sursele externe de informații:

- a. Valoarea pe piață a activului a crescut semnificativ în cursul perioadei
- b. În cursul perioadei au avut loc schimbări semnificative cu efect favorabil asupra societății, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în mediul tehnologic, comercial, economic, juridic, în care societatea își desfășoară activitatea sau pe piață căreia îi este dedicat activul
- c. Ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au scăzut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste scăderi să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la creșterea semnificativă a valorii recuperabile a activului.

Surse interne de informații:

- a. Pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra societății sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se preconizează să fie utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a spori performanța activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține activul.
- b. Raportările interne furnizează probe care indică faptul că performanța economică a unui activ este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial.

O pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, **altul decât fondul comercial**, trebuie reluată dacă, și numai dacă, s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activului de la recunoașterea ultimei pierderi din depreciere. Într-o astfel de situație, valoarea contabilă a activului trebuie să crească până la valoarea sa recuperabilă, cu excepția situației în care: valoarea contabilă majorată a unui activ, altul decât fondul comercial atribuibil unei pierderi din depreciere, nu trebuie să depășească valoarea contabilă (netă de amortizare) care ar fi fost determinată în cazul în care, în exercițiile anterioare nu ar fi fost recunoscută o pierdere în depreciere pentru activul în cauză.

O reluare a unei pierderi din depreciere pentru un activ, altul decât fondul comercial, trebuie recunoscută imediat în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția situației în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu alt IFRS (de exemplu: modelul de reevaluare din IAS 16). Orice reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată ca o creștere din reevaluare, în conformitate cu acel standard.

După recunoașterea reluării unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferenta acelui activ trebuie ajustată ulterior pentru a aloca, pe o baza sistematică, pe parcursul perioadei rămase din durata de viață utilă a activului, valoarea contabilă revizuită a activului minus valoarea sa reziduală (dacă există).

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

Pentru o unitate generatoare de numerar trebuie alocată activelor unității, cu excepția fondului comercial, în mod proporțional cu valorile contabile ale acelor active. Aceste creșteri ale valorilor contabile trebuie tratate ca reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele individuale.

La alocarea reluării unei pierderi din depreciere aferente unei unități generatoare de numerar, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie să depășească cea mai mică valoare dintre:

- a) Valoarea sa recuperabilă (dacă poate fi determinată); și
- b) Valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată dacă nicio pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută pentru activ în perioadele anterioare.

Valoarea reluării pierderii din depreciere care ar fi fost altfel alocată activului trebuie alocată în mod proporțional celorlalte active ale unității, cu excepția fondului comercial.

O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu trebuie reluată într-o perioadă ulterioară.

Pentru evidențierea tratamentului contabil în conformitate cu **IAS 36**, vezi secțiunea 3.10 a capitolului Imobilizări corporale și 2.7 din capitolul Imobilizări necorporale.

5 IMPOZITE AMÂNATE

5.1 Definiții

Datoriile privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit, plătibile în perioadele contabile viitoare cu privire la diferențele temporare impozabile.

Creanțele privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit, recuperabile în perioadele contabile viitoare, cu privire la:

- (a) diferențele temporare deductibile;
- (b) reportarea pierderilor fiscale neutilizate; și
- (c) reportarea creditelor fiscale neutilizate.

5.2 Recunoașterea în bilanț

Impozitele amânate se recunosc în bilanț prin recunoașterea efectelor fiscale ale diferențelor temporare.

Diferențele temporare sunt diferențele dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din bilanț și baza fiscală a acestora. Diferențele temporare pot îmbrăca forma fie a unor:

- a. diferențe temporare impozabile, care sunt acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori impozabile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al(a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată; fie
- b. diferențe temporare deductibile, care sunt acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori deductibile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al(a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată.

Activele și datoriile privind impozitul amânat se calculează folosind următoarea formulă: Diferență temporară = Valoare contabilă - Bază fiscală

Activ/Datorie cu impozitul amânat = Diferență temporară x Rata de impozit pe profit

Pașii principali de urmat în vederea calculului de active și datorii privind impozitul amânat sunt următorii:

1. Se va calcula baza fiscală pentru fiecare element bilanțier, în parte.
2. Se vor calcula diferențele temporare (în cazul în care există) pentru fiecare element de activ și de datorie din bilanț.

3. Se vor identifica diferențele temporare ce vor genera impozite amânate.
4. Se vor calcula impozite amânate atribuibile diferențelor temporare prin înmulțirea fiecărei diferențe temporare cu cota de impozit pe profit aplicabilă.
5. Recunoașterea în contul de profit și pierdere, în capital sau ca și ajustare la fondul comercial, diferența dintre soldul de închidere al contului de impozite amânate și cel de deschidere.

Recunoașterea datoriilor și creanțelor privind impozitul amânat

Diferențe temporare impozabile

O datorie cu impozitul amânat trebuie recunoscută pentru toate diferențele temporare impozabile, cu excepția măsurii în care datoria privind impozitul amânat rezultă din:

- a) Recunoașterea inițială a fondului comercial; sau
- b) Recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacție care nu reprezintă o combinație de întreprinderi și care la momentul realizării tranzacției nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierdere fiscală).

Diferențe temporare deductibile

O creanță privind impozitul amânat trebuie să fie recunoscută pentru toate diferențele temporare deductibile în măsura în care este probabil să fie disponibil un profit impozabil fata de care să poată fi utilizată diferența temporară deductibilă, cu excepția cazului în care creanța privind impozitul amânat apare din recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacție care:

- a) Nu reprezintă o combinație de întreprinderi; și
- b) La momentul realizării tranzacției nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierdere fiscală).

Baza fiscală

Baza fiscală a unui activ sau a unei datorii este valoarea atribuită acelui activ sau acelei datorii în scopuri fiscale.

Baza fiscală a unui activ este valoarea care va fi deductibilă în scopuri fiscale în raport cu beneficiile impozabile care urmează să fie primite de către societate atunci când aceasta recuperează valoarea contabilă a activului. Aceste beneficii impozabile ar putea lua forma încasărilor la momentul cedării activului, sau a veniturilor obținute prin utilizarea activului. În cazul în care beneficiile economice care decurg dintr-un activ care nu sunt impozabile, baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă.

5.3 Recunoașterea în profit sau pierdere

Impozitul curent și cel amânat trebuie să fie recunoscute ca un venit sau ca o cheltuială și incluse în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția cazului în care impozitul respectiv apare din:

- a. O tranzacție sau un eveniment care nu este recunoscut(a), în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara contului de profit sau pierdere, sau în alt elemente ale rezultatului global sau direct în capitalurile proprii; sau
- b. O combinație de întreprinderi.

5.4 Recunoașterea în afara profitului sau pierderii

Impozitul curent și impozitul amânat trebuie să fie recunoscute în afara profitului sau pierderii dacă impozitul are legătură cu elemente care sunt recunoscute, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara profitului sau pierderii. În consecință, impozitul curent și impozitul amânat care sunt aferente elementelor care sunt recunoscute în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită:

- a) În alte elemente ale rezultatului global trebuie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global
- b) Direct în capitalurile proprii trebuie recunoscute în capitalurile proprii.

5.5 Prezentarea informațiilor în situațiile financiare/notele explicative

Componentele principale ale cheltuielilor cu impozitul (veniturilor din impozit) trebuie prezentate separat în cadrul situațiilor financiare. Componentele cheltuielilor cu impozitul (veniturilor din impozit) pot include:

- (a) cheltuielile cu (veniturile din) impozitul curent;
- (b) orice ajustări recunoscute în cursul perioadei curente sau în perioadele anterioare pentru impozitul curent;
- (c) valoarea cheltuielilor cu (veniturilor din) impozitul amânat aferente înregistrării inițiale și reluării diferențelor temporare;
- (d) valoarea cheltuielilor cu (veniturilor din) impozitul amânat aferente modificărilor survenite asupra ratelor de impozitare sau impunerii unor noi impozite;
- (e) valoarea beneficiului apărut dintr-o pierdere fiscală, dintr-un credit fiscal sau dintr-o diferență temporară a unei perioade precedente, nerecunoscut(ă) anterior, care este folosit(ă) cu scopul de a reduce cheltuiala cu impozitul curent;
- (f) valoarea beneficiului apărut dintr-o pierdere fiscală, dintr-un credit fiscal sau dintr-o diferență temporară a unei perioade precedente, nerecunoscut(ă) anterior, care este folosit(ă) cu scopul de a reduce cheltuiala cu impozitul amânat;
- (g) cheltuiala cu impozitul amânat apărută din reducerea valorică sau reluarea unei reduceri anterioare a unei creanțe privind impozitul amânat; și

(h) valoarea cheltuielilor cu impozitul (veniturilor din impozit) aferente modificărilor de politică contabilă și erorilor care sunt incluse în profitul sau pierderea perioadei respective în conformitate cu **IAS 8** deoarece nu pot fi contabilizate retroactiv.

5.6 Tratamente contabile

- Recunoașterea cheltuielii cu impozitul pe profit amânat

692 Cheltuieli cu impozitul pe profit = 4412 Impozitul pe profit amânat
amânat

- Recunoașterea veniturilor din impozitul pe profit amânat

4412 Impozitul pe profit amânat = 792 Venituri din impozitul pe profit
amânat

6 INSTRUMENTE FINANCIARE

6.1 Definiții

Un instrument financiar este orice contract care generează simultan un activ financiar al unei entități și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități (conform Standardului Internațional de Contabilitate **IAS 32 “Instrumente Financiare: Prezentare”**).

Un activ financiar este orice activ care reprezintă:

- a. numerar;
- b. un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;
- c. un drept contractual:
 - (i) de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau
 - (ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității;
- d. un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:
 - (i) un instrument nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; sau
 - (ii) un instrument derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar cu un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale societății (**IAS 32 “Instrumente Financiare: Prezentare”**, paragraful 11).

De exemplu, depozitul de numerar deținut la o bancă sau la o instituție financiară similară este considerat activ financiar deoarece reprezintă dreptul contractual al deponentului de a obține numerar de la acea instituție sau de a emite un cec sau un instrument similar din soldul contului în favoarea unui creditor pentru plata unei datorii financiare (**IAS 32, paragraf AG3 - Îndrumări de Aplicare**).

De asemenea, activele (cum ar fi cheltuielile în avans) pentru care beneficiile economice viitoare reprezintă primirea de bunuri sau servicii, și nu dreptul de a primi numerar sau un alt activ financiar, nu sunt active financiare (**IAS 32, paragraf AG11 - Îndrumări de Aplicare**).

O datorie financiară este orice datorie care este:

- a. obligație contractuală:
 - (i) de a livra numerar sau alt activ financiar unei alte entități; sau
 - (ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile entității;

b. un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:

- (i) un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau
- (ii) un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar cu un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale societății.

Un instrument de capitaluri proprii este orice contract care certifică existența unui interes rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor acesteia.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

Costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare este valoarea la care activul financiar sau datoria financiară este evaluat(ă) la recunoașterea inițială minus rambursările de principal, plus sau minus amortizarea cumulată utilizând metoda dobânzii efective pentru fiecare diferență dintre valoarea inițială și valoarea la scadență, și minus orice reducere (directă sau prin utilizarea unui cont de provizion) pentru depreciere sau imposibilitatea de recuperare.

6.2 Clasificare

Din punct de vedere al evaluării unui activ financiar după recunoașterea inițială, **standardul internațional de contabilitate 39 “Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”**, clasifică activele financiare în următoarele patru categorii:

- (a) active financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere;

Un activ financiar evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere este un activ financiar care întrunește oricare dintre următoarele condiții:

- Este clasificat drept deținut în vederea tranzacționării (held for trading), adică este dobândit sau suportat în principal în scopul vânzării sau răscumpărării în viitorul apropiat, face parte dintr-un portofoliu de instrumente financiare identificate și gestionate împreună pentru care există dovezi ale unui tipar real recent de urmărire a profitului pe termen scurt sau este un instrument derivat (cu excepția unui instrument derivat care este un contract de garanție financiară sau un instrument desemnat și eficace de acoperire împotriva riscurilor).
- La recunoașterea inițială este clasificat de către entitate drept evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere.

Investițiile în capitalurile proprii care nu au un preț cotat de piață pe o piață activă și a căror valoare justă nu poate fi evaluată fiabil nu trebuie desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

(b) investiții păstrate până la scadență;

Investițiile păstrate până la scadență sunt active financiare nederivate cu plăți fixe sau determinabile și cu o scadență fixă pe care o entitate are intenția pozitivă și capacitatea de a le păstra până la scadență, altele decât:

- cele pe care, la recunoașterea inițială, entitatea le desemnează la valoarea justă prin profit sau pierdere;
- cele pe care entitatea le desemnează drept disponibile în vederea vânzării; și
- cele care corespund definiției împrumuturilor și creanțelor.

(c) împrumuturi și creanțe și împrumuturile și creanțele sunt active financiare nederivate cu plăți fixe sau determinabile și care nu sunt cotate pe o piață activă, altele decât:

- cele pe care entitatea intenționează să le vândă imediat sau în scurt timp, care trebuie clasificate drept deținute în vederea tranzacționării, și cele pe care entitatea, la recunoașterea inițială, le desemnează la valoarea justă prin profit sau pierdere;
- cele pe care entitatea, la recunoașterea inițială, le desemnează drept disponibile în vederea vânzării; sau
- cele pentru care deținătorul s-ar putea să nu recupereze în mod substanțial toată investiția inițială, din altă cauză decât deteriorarea creditului, care trebuie clasificate drept disponibile în vederea vânzării.

Un interes dobândit prin punerea în comun a activelor care nu sunt împrumuturi sau creanțe (de exemplu, un interes într-un fond mutual sau într-un fond similar) nu este un împrumut sau o creanță.

(d) active financiare disponibile pentru vânzare.

Activele financiare disponibile în vederea vânzării sunt acele active financiare nederivate care sunt desemnate drept disponibile pentru vânzare sau care nu sunt clasificate drept:

- i. împrumuturi și creanțe,
- ii. investiții păstrate până la scadență sau
- iii. active financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere.

6.3 Recunoaștere

Societatea trebuie să recunoască un activ financiar în bilanț atunci și numai atunci când acesta devine parte din prevederile contractuale ale instrumentului.

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, acțiuni deținute la entități controlate în comun, împrumuturile acordate entităților

de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

În sensul reglementărilor contabile, prin interese de participare se înțelege drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile societății. Contravaloarea acțiunilor și a altor imobilizări financiare primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 1068 "Alte rezerve."

La alte creanțe imobilizate se cuprind: depozitele și cautiunile depuse de societate la terți.

În conturile de creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care societatea percepe dobânzi;

În condițiile în care societatea are în evidență creanțe imobilizate cu scadența mai mare de un an, va prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadență mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

Informațiile despre datele la care se preconizează valorificarea activelor și a datoriilor sunt utile pentru evaluarea lichidității și a solvabilității unei entități (conform Standardului Internațional de Contabilitate IAS 1 "**Prezentarea Situațiilor Financiare**", paragraph 65). Astfel, IFRS 7 "**Instrumente financiare: Informații de furnizat**" prevede prezentarea scadenței pentru activele financiare și pentru datoriile financiare. Activele financiare cuprind creanțele comerciale și similare, iar datoriile financiare includ datoriile comerciale și pe cele similare. Informațiile privind data preconizată a recuperării activelor nemonetare, precum stocurile, și data preconizată a decontării datoriilor, precum provizioanele, sunt, de asemenea, utile, indiferent dacă activele și datoriile sunt sau nu clasificate drept circulante / imobilizate și respectiv curente/pe termen lung. De exemplu, o entitate prezintă valoarea stocurilor care se preconizează a fi recuperată după mai mult de 12 luni după perioada de raportare.

6.4 Evaluarea activelor financiare (inițială și ulterioară)

Conform Standardului Internațional de Contabilitate 39 "Instrumente Financiare: recunoaștere și evaluare", atunci când un activ financiar este recunoscut inițial, societatea trebuie să îl evalueze la valoarea sa justă plus, în cazul unui activ financiar care nu este la valoarea justă prin profit sau pierdere, costurile tranzacției care pot fi atribuite direct achiziției sau emiterii activului financiar.

După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze activele financiare, inclusiv instrumentele derivate ce constituie active, la valoarea lor justă, fără nici o deducere a costurilor de tranzacție ce ar putea să apară din vânzare sau altă cedare, excepție făcând următoarele categorii de active financiare:

- (a) împrumuturile și creanțele, după cum sunt ele definite la punctul 9, care trebuie evaluate la costul amortizat utilizând metoda dobânzii efective;
- (b) investițiile păstrate până la scadență, care trebuie evaluate la costul amortizat utilizând metoda dobânzii efective; și

(e) investițiile în instrumentele de capitaluri proprii care nu au un preț cotat de piață pe o piață activă și a căror valoare justă nu poate fi evaluată fiabil și instrumentele derivate care sunt legate de, și care trebuie decontate prin, livrarea unor asemenea instrumente de capitaluri proprii necotate, care trebuie evaluate la cost.

Tabelul de mai jos este un sumar ilustrativ pentru metoda de evaluare în funcție de tipul activului financiar:

Instrument	Metoda de evaluare/măsurare	Impact rezultat
Active evaluate la valoare justă prin profit sau pierdere	Valoare justă	Contul de profit și pierdere
Împrumuturi și creanțe	Cost amortizat	Nu este relevant (decât dacă există depreciere)
Investiții ținute până la maturitate	Cost amortizat	Nu este relevant (decât dacă există depreciere)
Active disponibile pentru vânzare	Valoare justă	Elemente de capitaluri proprii (doar dacă există depreciere sau schimbări rezultate)

Toate activele financiare, cu excepția celor evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, fac obiectul examinării pentru depreciere. Conform paragrafului 57 din IAS 39, societatea trebuie să evalueze la fiecare dată a bilanțului măsura în care există vreo dovadă obiectivă că un activ financiar sau un grup de active financiare este depreciat. Pentru a determina valoarea oricărei pierderi din depreciere, societatea trebuie să aplice următorul tratament, în funcție de tipul de activ financiar:

- Dacă există dovezi obiective că a apărut o pierdere din deprecierea împrumuturilor și creanțelor sau a investițiilor păstrate până la scadență contabilizate la costul amortizat, valoarea pierderii este evaluată drept diferența dintre valoarea contabilă a activului și valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate (excluzând pierderile viitoare din credit care nu au fost suportate) actualizate la rata inițială a dobânzii efective a activului financiar (adică rata dobânzii efective calculată la recunoașterea inițială). Valoarea contabilă a activului trebuie redusă fie direct, fie prin utilizarea unui cont de provizion pentru depreciere. Valoarea pierderii trebuie recunoscută în profit sau pierdere (pentru active financiare contabilizate la cost amortizat),
- Dacă există dovezi obiective că a apărut o pierdere din deprecierea unui instrument de capitaluri proprii necotat care nu este contabilizat la valoarea justă deoarece valoarea sa justă nu poate fi evaluată fiabil, sau din deprecierea unui activ derivat care este legat de și trebuie decontat

prin livrarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotat, valoarea pierderii din depreciere este evaluată drept diferența dintre valoarea contabilă a activului financiar și valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate actualizate la rata actuală de rentabilitate de piață pentru active financiare similare. Astfel depierderi din depreciere nu trebuie reluate. (pentru active financiare contabilizate la cost) sau

- Atunci când o scădere a valorii juste a unui activ financiar disponibil pentru vânzare a fost recunoscută direct în capitalurile proprii și există dovezi obiective că activul este depreciat, pierderea cumulată care a fost recunoscută direct în capitalurile proprii trebuie înlăturată din capitalurile proprii și trebuie recunoscută în profit sau pierdere chiar dacă activul financiar nu a fost derecunoscut. (pentru active financiare disponibile pentru vânzare).

Reevaluarea la sfârșitul perioadei

În cadrul Notei de Instrumente Financiare în care acestea sunt prezentate pe categorii, societatea trebuie să prezinte activele financiare curente în funcție de calitatea creditelor pe baza informațiilor financiare cu privire la problemele legate de recuperarea acestor creanțe.

La finele fiecărei perioade de raportare, depozitele bancare în valută se reevaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Prevederile de mai sus se aplică și garanțiilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

Evaluarea la data bilanțului

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Vânzarea sau cedarea valorilor mobiliare pe termen lung

La vânzarea valorilor mobiliare pe termen lung se înregistrează venituri la nivelul sumelor de încasat și cheltuieli financiare cu activele cedate, la nivelul valorii de înregistrare în contabilitate a acestora.

6.5 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea imobilizărilor financiare

261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate

2611 Titluri contabilizate la cost

2612 Titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere

2613 Titluri disponibile în vederea vânzării

- 262 Acțiuni deținute la entități asociate
 - 2621 Titluri contabilizate la cost
 - 2622 Titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere
 - 2623 Titluri disponibile în vederea vânzării
- 263 Acțiuni deținute la entități controlate în comun
 - 2631 Titluri contabilizate la cost
 - 2632 Titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere
 - 2633 Titluri disponibile în vederea vânzării
- 264 Titluri puse în echivalență
- 265 Alte titluri imobilizate
- 267 Creanțe imobilizate
 - 2671 Sume de încasat de la entitățile din grup
 - 2672 Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile din grup
 - 2673 Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
 - 2674 Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
 - 2675 Împrumuturi acordate pe termen lung
 - 2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
 - 2677 Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți
 - 2678 Alte creanțe imobilizate
 - 2679 Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
- 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
 - 2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la filiale
 - 2692 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități
 - 2693 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun
 - 2695 Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare
- 296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

- 2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la filiale
- 2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun
- 2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
- 2964 Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile din grup
- 2965 Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 2966 Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
- 2968 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate

Principalele documente:

- contracte și alte documente care atestă achiziția titlurilor pe termen lung;
- contracte de împrumut;
- documentații privind acțiunile primite cu titlu gratuit;
- registrul acționarilor;
- procese verbale de inventariere.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea achiziției de titluri de participare:

%	=	269X Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
261 Acțiuni deținute la filiale		
263 Acțiuni deținute la entități controlate în comun		

2. Înregistrarea titlurilor de participare primite gratuit, ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor:

261 Acțiuni deținute la filiale	=	1068 Alte rezerve

3. Înregistrarea titlurilor de participare primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații, prin încorporarea profitului:

261 Acțiuni deținute la filiale	=	7611 Venituri din acțiuni deținute la filiale

4. Înregistrarea titlurilor de participare primite în schimbul participării la majorarea capitalului social al unei societăți comerciale cu alt activ (teren sau altă imobilizare corporală), în situația în care valoarea de aport este mai mare decât valoarea contabilă a activului:

- înregistrarea titlurilor primite, în limita valorii contabile a imobilizării corporale cedate ca aport la capitalul social. În cazul imobilizării corporale amortizabile, valoarea sa contabilă este valoarea neamortizată:

261 Acțiuni deținute la filiale	=	%
		211X Terenuri și amenajări de terenuri
		212 Construcții

- înregistrarea titlurilor de participare corespunzătoare diferenței între valoarea de aport și valoarea contabilă a imobilizării corporale cedate:

261 Acțiuni deținute la filiale	=	1068 Alte rezerve

- în cazul vânzării titlurilor obținute în condițiile de mai sus:

461 Debitori diverși	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate

6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	261 Acțiuni deținute la filiale

1068 Alte rezerve	=	7641 Venituri din imobilizări financiare cedate

5. Înregistrarea împrumuturilor pe termen lung acordate:

2675 Împrumuturi acordate pe termen lung	=	512X Conturi curente la bănci

6. Înregistrarea garanțiilor depuse la terți, reținute din valoarea facturilor, conform contractelor încheiate:

2678X Alte creanțe imobilizate	=	4111 Clienți

7. Tratamente contabile în cazul garanțiilor pentru lucrări de investiții

(I) Situația în care garanțiile sunt achitate direct de către Societate.

1. Înregistrarea garanției

2678 Alte creanțe imobilizate	=	581 Viramente interne - încasări cuvenite creditorilor

2. Plata garanției

581 Viramente interne - încasări
cuenite creditorilor = 512X Conturi curente la bănci

3. Recuperare garanție la termenul legal

512X Conturi curente la bănci = 2678 Alte creanțe immobilizate

(I) Situația în care garanțiile sunt achitate de către un prestator de servicii și refacturate ulterior către Societate.

1. Înregistrarea garanției

2678 Alte creanțe immobilizate = 581 Viramente interne - încasări cuenite creditorilor

2. Înregistrarea facturii primite de la furnizorul de servicii

% = 404 Furnizori de immobilizări

581 Viramente interne - incasari
cuenite creditorilor

4426 TVA deductibilă

3. Plata facturii primite de la furnizor

404 Furnizori de immobilizări = 512X Conturi curente la bănci

4. Recuperare garanție de către Societate, la termenul legal

512X Conturi curente la bănci = 2678 Alte creanțe immobilizate

5. Înregistrarea sumelor immobilizate în conturi bancare (valoarea depozitelor colaterale), conform contractelor încheiate:

2678 Alte creanțe immobilizate = 512X Conturi curente la bănci

6. Înregistrarea diferențelor de curs favorabile și nefavorabile aferente sumelor în valută immobilizate în conturi bancare:

- diferențe favorabile:

% = 765 Venituri din diferențe de curs
valutar

2675 Împrumuturi acordate pe termen lung

2676 Dobânda aferenta împrumuturilor acordate pe termen lung

2678X Alte creanțe imobilizate

- diferențe nefavorabile:

665 Cheltuieli din diferențe de curs = %
valutar

2675 Împrumuturi acordate pe termen lung

2676 Dobânda aferenta împrumuturilor acordate pe termen lung

2678X Alte creanțe imobilizate

7. Înregistrarea ajustărilor pentru pierdere de valoare, la închiderea exercițiului financiar, aferente imobilizărilor financiare:

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare = 296X Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

8. Înregistrarea reluării la venituri a ajustărilor pentru pierdere de valoare a imobilizărilor financiare:

296X Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare = 7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

9. Vânzarea titlurilor de participare:

- prețul de vânzare al titlurilor cedate

461 Debitori diverși = 7641 Venituri din imobilizări financiare cedate

- valoarea de înregistrare a titlurilor cedate

6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate = 261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate

- Încasarea sumelor aferente vânzării:

512X Conturi curente la bănci = 461 Debitori diverși

10. Dividende de încasat sau încasate până la sfârșitul anului:

% = 761X Venituri din imobilizări financiare

267X Creanțe imobilizate

512X Conturi curente la bănci

11. Dobânzi aferente creanțelor imobilizate:

- Dobânzile anuale aferente creanțelor imobilizate:

% = 761X Venituri din imobilizări financiare

2672 Dobânda aferenta sumelor de
încasat de la entitățile din grup

2676 Dobânda aferenta
împrumuturilor acordate pe termen
lung

2679 Dobânzi aferente altor creanțe
imobilizate

- Încasarea dobânzilor aferente creanțelor legate de participații:

512X Conturi curente la bănci = %

2672 Dobânda aferenta sumelor de
încasat de la entitățile din grup

2676 Dobânda aferenta împrumuturilor
acordate pe termen lung

2679 Dobânzi aferente altor creanțe
imobilizate

6.6 Active financiare pe termen scurt

Conform Normelor aplicabile Ordinului 2844/2016, art.92, contabilitatea trezoreriei asigura evidenta existentei și mișcării investițiilor pe termen scurt, disponibilităților în conturi la bănci/casierie, creditelor bancare pe termen scurt și a altor valori de trezorerie.

Alte investiții pe termen scurt reprezintă obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează potrivit cerințelor IFRS.

Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire. Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare.

Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Pentru utilizarea cursului de schimb valutar se aplică prevederile pct. 117 din prezentele reglementări.

La finele fiecărei perioade de raportare, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate și se prezintă în situația rezultatului global potrivit prevederilor IAS 21 **Efectele variației cursurilor de schimb valutar**".

Contravaloarea acțiunilor pe termen scurt primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 768 "Alte venituri financiare."

6.7 Evaluarea investițiilor pe termen scurt

6.7.1 Evaluarea la intrarea în societate

La intrarea în societate, investițiile pe termen scurt se evaluează potrivit cerințelor IFRS, la costul de achiziție, prin care se înțelege prețul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, aceste fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, precum și al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziție include și costurile de achiziționare direct atribuibile achiziției lor.

6.7.2 Evaluarea la ieșirea din gestiune

La ieșirea din gestiune a activelor fungibile, acestea se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea metodei primul intrat - primul ieșit (FIFO).

Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare.

Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează lunar, pe baza de centralizator, la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

6.7.3 Evaluarea la sfârșitul perioadei de raportare și la data bilanțului

La finele fiecărei perioade de raportare, depozitele bancare constituite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a perioadei în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

6.8 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea investițiilor pe termen scurt:

505 Obligațiuni emise și răscumpărate

506 Obligațiuni

5061 Obligațiuni cotate

5062 Obligațiuni necotate

508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

5081 Alte titluri de plasament

5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament

509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt

595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate

596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor

598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

Principalele documente utilizate:

- contracte și documente care atestă dreptul asupra activului;
- extrase de cont;
- ordine de plată

Tratamente contabile:

1. Achiziționarea de titluri de plasament pe termen scurt, înregistrate la cost de achiziție:

% = 509X Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt

506X Obligațiuni

508X Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

2. Achitarea investițiilor financiare pe termen scurt cumpărate:

509X Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt = 512X Conturi curente la bănci

3. Înregistrarea depozitelor bancare constituite pe termen scurt:

581 Viramente interne = 512X Conturi curente la bănci

5081 Alte titluri de plasament = 581 Viramente interne

4. Înregistrarea la sfârșitul fiecărui trimestru a dobânzilor aferente:

5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament = 766 Venituri din dobânzi

5. Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente altor investiții financiare pe termen scurt reprezentând depozite bancare pe termen scurt și dobânzilor aferente, în valută, la sfârșitul perioadei de raportare sau la închiderea exercițiului financiar:

% = 765 Venituri din diferențe de curs valutar

5081 Alte titluri de plasament

5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament

sau

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = %

5081 Alte titluri de plasament

5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament

6. Înregistrarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a titlurilor pe termen scurt, la sfârșitul exercițiului financiar:

6864 Cheltuieli financiare privind = %
ajustările pentru pierderea de valoare
a activelor curente

591 Ajustări pentru pierderea de
valoare a acțiunilor deținute la entitățile
afiliate

595 Ajustări pentru pierderea de valoare a
obligațiunilor emise și răscumpărate

596 Ajustări pentru pierderea de valoare a
obligațiunilor

598 Ajustări pentru pierderea de valoare a
altor investiții pe termen scurt și creanțe
asimilate

7. Înregistrarea vânzării imobilizărilor financiare pe termen scurt, în situația obținerii unui câștig financiar, respectiv a înregistrării unei pierderi financiare:

a) vânzarea la o valoare mai mare decât valoarea de înregistrare în contabilitate:

461 Debitori diverși = %

506X Obligațiuni

508X Alte investiții pe termen scurt și
creanțe asimilate

7642 Câștiguri din investiții pe termen
scurt cedate

b) vânzarea la o valoare mai mică decât valoarea de înregistrare în contabilitate:

% = 508X Alte investiții pe termen scurt și
creanțe asimilate

461 Debitori diverși

6642 Pierderi din investițiile pe
termen scurt cedate

sau

% = 506X Obligațiuni

461 Debitori diverși

6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate

8. Înregistrarea obligațiunilor emise și răscumpărate:

505 Obligațiuni emise și răscumpărate = %

509X Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt

461 Debitori diverși

512X Conturi curente la bănci

9. Anularea obligațiunilor emise și răscumpărate:

161X Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni = 505 Obligațiuni emise și răscumpărate

10. Reluarea la venituri a ajustărilor pentru pierdere de valoare aferente investițiilor pe termen scurt:

% = 7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate

595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate

596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor

598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

11. Evaluarea acțiunilor și a altor investiții financiare pe termen scurt la sfârșitul exercițiului în vederea prezentării în bilanț:

a) înregistrarea diferenței între valoarea de înregistrare și valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare în cazul titlurilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată:

- diferență pozitivă:

% = 768 Alte venituri financiare

501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate

508X Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

- diferența negativă:

668 Alte cheltuieli financiare = %

501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate

508X Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

b) titluri neadmise la tranzacționare pe o piață reglementată

Plusul de valoare nu se înregistrează.

Pentru pierderea de valoare se înregistrează ajustări pe seama cheltuielilor:

6864 Cheltuieli financiare privind = %
ajustările pentru pierderea de valoare
a activelor curente

591 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate

595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate

596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor

598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

6.9 Instrumente financiare derivate

Instrumentele financiare includ instrumente primare (cum ar fi creanțele, datoriile și instrumentele de capitaluri proprii) și instrumente financiare derivate (cum ar fi opțiunile financiare, futures și forward, swap-urile pe rata dobânzii și swap-urile valutare). Instrumentele financiare derivate corespund definiției unui instrument financiar și, în consecință, intră sub incidența prezentului

standard (conform Standardului Internațional de Contabilitate Nr. 32 “Instrumente Financiare: Prezentare”, paragraful AG15 “Îndrumări de aplicare”).

Un instrument derivat este un instrument financiar care îndeplinește cumulativ următoarele condiții (conform IAS 39 “Instrumente Financiare: Recunoaștere și Evaluare”, paragraful 9):

- valoarea sa se modifică ca urmare a variațiilor unei anumite rate de dobândă, a prețului unui instrument financiar, a prețului unor mărfuri, a unui curs de schimb valutar, a unui indice de prețuri sau rate, a unui rating de credit sau indice de credit sau a altei variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, aceasta să nu fie specifică unei părți contractuale (uneori denumită "bază" sau "element suport");
- nu solicită nici o investiție inițială netă sau solicită o investiție inițială netă care este mai mică decât cea necesară pentru alte tipuri de contracte de la care se așteaptă reacții similare la modificările condițiilor de piață; și
- este decontat la o dată viitoare.

Exemple de tipuri de instrumente derivate sunt contractele ferme de schimb la termen (forward), contractele swap de valute, contractele futures și instrumentele condiționale (opțiunile cumpărate sau vândute).

Una dintre caracteristicile definitorii ale unui instrument derivat este faptul că necesită o investiție netă inițială a cărei valoare este mai mică decât cea care ar fi necesară în cazul altor contracte de la care se așteaptă să reacționeze identic la factorii pieței.

Opțiunile se încadrează în definiția instrumentelor derivate deoarece prima plătită, indiferent de exercitarea sau nu a opțiunii, este mai mică decât investiția ce ar fi necesară pentru obținerea instrumentului financiar de bază cu care este corelată opțiunea.

Conform reglementărilor contabile, operațiunile de schimb la vedere sunt operațiunile de cumpărare și de vânzare a valutelor, cu decontarea în termenul stabilit în general prin reglementări sau convenții ale pieței respective, de regulă maxim de două zile lucrătoare de la data încheierii tranzacției, la cursul de schimb stabilit între părți (curs SPOT).

Operațiunile de schimb la termen (FORWARD) sunt considerate operațiunile de cumpărare și de vânzare a valutelor, cu decontare după termenul stabilit în general prin reglementări sau convenții ale pieței respective, de regulă mai mult de două zile lucrătoare de la data încheierii tranzacției, la cursul de schimb stabilit între părți (curs FORWARD).

Operațiunile SWAP sunt operațiuni de cumpărare și vânzare simultană a unei sume în valută, cu decontarea la două date, de valori diferite (de regulă SPOT și FORWARD) la cursurile de schimb stabilite (SPOT și FORWARD) la data tranzacției.

Conform Standardului internațional de contabilitate IAS 39 “Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, angajamentul este evaluat inițial la valoare justă, care în cazul unui contract forward încheiat la cursul pieței este zero, ceea ce înseamnă că nu este necesară efectuarea unei înregistrări

contabile bilanțiere la momentul inițial. Evidența angajamentului se ține utilizând conturi extrabilanțiere (contul 8039 „Alte valori în afara bilanțului).

La finele exercițiului financiar (anului bilanțier), din evaluarea contractului forward la valoarea justă rezultă un câștig sau pierdere pentru societate (determinat pe baza cursului forward al pieței pentru termenul rămas de scurs al contractului).

Înregistrarea contabilă aferentă ar fi:

- Debit „Instrumente derivate pe cursul de schimb”
- Credit „Venituri privind operațiunile cu instrumente derivate” - 763 sau
- Debit „Cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate” - 662
- Credit „Instrumente derivate pe cursul de schimb”

În scopuri IFRS, evaluarea instrumentelor financiare derivate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere se face la fiecare dată de raportare, astfel încât societatea va înregistra câștigurile și pierderile nerealizate la fiecare dată de întocmire a balanței de verificare.

7 ACTIVE CIRCULANTE

7.1 Recunoaștere și evaluare

Recunoaștere

Conform Standardului Internațional de Contabilitate 1 “Prezentarea Situațiilor Financiare” (paragraful 66), un activ este clasificat ca activ circulant atunci când:

- a) se așteaptă să se valorifice sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în ciclul normal de exploatare al societății;
- b) este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;
- c) se așteaptă valorificarea în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau
- d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar (conform definiției din IAS 7) a căror utilizare nu este restricționată, cu excepția cazului în care există restricția ca activul să fie schimbat sau utilizat pentru a deconta o datorie pentru o perioadă de cel puțin 12 luni de la data bilanțului

Toate celelalte active reprezintă active imobilizate (IAS 1.66).

Ciclul de exploatare al societății reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și valorificarea acestora în numerar sau echivalente de numerar. Atunci când ciclul normal de exploatare al unei entități nu este identificabil în mod clar, se consideră că durata lui este de douăsprezece luni. Activele circulante cuprind active (cum ar fi stocurile și creanțele comerciale) care sunt vândute, consumate sau valorificate ca parte a ciclului normal de exploatare, chiar și atunci când nu se așteaptă să fie valorificate în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului.

Activele circulante includ, de asemenea, active care sunt deținute în primul rând în vederea tranzacționării (activele financiare din cadrul acestei categorii sunt clasificate drept deținute în vederea tranzacționării în conformitate cu **IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare**) și partea curentă din activele financiare imobilizate.

Clasificarea activelor societății, în active curente și active imobilizate, oferă informații utile în legătură cu lichiditatea și nevoia de capital circulant.

Bilanțul trebuie să cuprindă elementele-rânduri pentru categoria activelor circulante care să prezinte cel puțin următoarele valori

- a) stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;
- b) creanțe comerciale și similare;
- c) investiții pe termen scurt;

d) casa și conturi la bănci.

Bilanțul trebuie să includă, de asemenea, elementele-rânduri care să prezinte totalul activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării și active incluse în grupurile destinate cedării, clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 **“Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”**.

Evaluarea activelor circulante

Activele circulante se evaluează la intrarea în gestiune la costul de achiziție sau costul de producție, în funcție de modul de intrare în societate.

Pentru activele circulante se fac ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în vederea prezentării acestora în bilanț la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului.

În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri.

8 STOCURI

8.1 Recunoaștere

Stocurile sunt active circulante:

- a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau
- c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Stocurile sunt subclasificate, conform OMFP 2844/2016, în categorii ce cuprind:

- a) mărfurile, și anume bunurile pe care societatea le cumpără în vederea revânzării;
- b) materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;
- c) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile), care participă sau ajută la desfășurarea activității societății;
- d) materialele de natura obiectelor de inventar;
- e) materialele recuperabile și deșeurile;
- f) ambalajele, care includ ambalajele refozabile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;
- g) produsele în curs de execuție sau neterminate;
- h) bunurile aflate în custodie sau pentru prelucrare la terți;
- i) stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.

În cazul furnizării de servicii, stocurile includ costurile serviciilor pentru care societatea nu a recunoscut încă venitul aferent (**IAS 18 Venituri**). Costul stocurilor unui furnizor de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea încorporate în prețurile facturate de furnizorii de servicii (paragraf 19 din IAS 2). În măsura în care există stocuri, acestea sunt evaluate la costurile lor de producție. Aceste costuri constau, în primul rând, în manoperă și în alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și în cheltuielile de regie de atribuit. Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrația generală nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în

perioada în care sunt suportate. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea facturate la prețurile impuse de prestatorii de servicii.

Conform OMFP nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data îndeplinirii condițiilor de recunoaștere prevăzute de IAS2.

În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vândute în consignație sau stocurile la dispoziția clientului;
- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evident debitorului până la vânzarea lor;
- bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele comparatorului;
- bunuri livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidența, transferul de proprietate având loc;
- bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății etc.

Pentru înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor, este necesar să se asigure:

a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului;

b) în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care îndeplinesc criteriile de recunoaștere în activul entității, prevăzute de IAS 2, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factura se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare;
- bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

c) în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vândute și nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului;
- bunurile vândute și livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate și criteriilor de recunoaștere prevăzute de IAS 2 și IAS 18.

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric prin folosirea inventarului permanent. În contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, cronologic, fapt ce permite stabilirea și cunoașterea stocurilor existente la un moment dat, atât din punct de vedere cantitativ cât și valoric.

8.2 Costul stocurilor

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

Costurile de achiziție a stocurilor cuprind prețul de cumpărare, taxele vamale de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care entitatea le poate recupera ulterior de la autoritățile fiscale), costurile de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale și servicii. Rabaturile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costurile de achiziție.

Alte costuri sunt incluse în costul stocurilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent. De exemplu, poate fi adecvată includerea în costul stocurilor a regiilor generale, altele decât cele legate de producție, sau a costurilor de proiectare a produselor pentru anumiți clienți.

Conform standardului internațional de contabilitate IAS 2, paragraf 12, costurile de conversie a stocurilor includ costurile direct aferente unităților produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei de producție, fixă și variabilă, generată de transformarea materialelor în produse finite. Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și a utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor. Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și manopera indirectă.

Exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, sunt următoarele:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație. Cheltuielile de depozitare se includ în

costul de producție atunci când sunt necesare pentru a aduce stocurile în locul și în starea în care se găsesc;

- regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
- costurile de vânzare

Societatea poate cumpăra stocuri în condiții de decontare amânată. Atunci când angajamentul conține efectiv un element de finanțare, acel element, de exemplu, o diferență între prețul de cumpărare în condiții normale de creditare și suma plătită, este recunoscut ca o cheltuială cu dobânda de-a lungul perioadei de finanțare.

8.3 Evaluarea stocurilor (valoarea realizabilă netă)

Stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Costul stocurilor poate să nu fie recuperabil dacă acele stocuri au suferit deteriorări, dacă au fost uzate moral, integral sau parțial sau dacă prețurile lor de vânzare s-au diminuat. Costul stocurilor poate, de asemenea, să nu fie recuperabil și în cazul în care au crescut costurile pentru finalizare sau costurile estimate a fi suportate pentru a efectua vânzarea.

Așadar, activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție. Valoarea produselor în curs de execuție se determină pornind de la inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea preconizată a se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

De obicei, valoarea contabilă a stocurilor este redusă până la valoarea realizabilă netă, element cu element. Uneori însă, poate fi mai adecvat să se grupeze elementele similare sau conexe. Acesta poate fi cazul unor elemente de stoc care aparțin aceleiași linii de produse, care au scopuri sau utilizări finale similare, care sunt produse și comercializate în aceeași zonă geografică și care nu pot, practic, să fie evaluate separat de alte elemente din acea linie de produse. Nu este adecvat să se reducă valoarea contabilă a stocurilor pe baza unei clasificări, de exemplu, produse finite sau toate stocurile dintr-un anumit segment de activitate. În general, prestatorii de servicii cumulează costurile aferente fiecărui serviciu pentru care se percepe un preț de vânzare separat. De aceea, fiecare dintre aceste servicii este tratat ca un element distinct.

Valoarea realizabilă netă a stocurilor reprezintă prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

Estimările valorii realizabile nete se bazează pe cele mai credibile dovezi disponibile la momentul efectuării estimărilor cu privire la suma la care se așteaptă a fi realizate stocurile. Aceste estimări iau în considerare fluctuațiile de preț sau de cost care sunt direct legate de evenimentele survenite după sfârșitul perioadei, în măsura în care aceste evenimente confirmă condițiile existente la sfârșitul perioadei.

Estimările valorii realizabile nete iau în considerare, de asemenea, scopul pentru care stocurile sunt deținute. De exemplu, valoarea realizabilă netă a cantității stocurilor deținute pentru onorarea unor contracte ferme de vânzare de bunuri sau de prestare de servicii se bazează pe prețul contractului. În situația în care cantitatea specificată în contractele de vânzări este mai mică decât cantitatea de stocuri deținută, valoarea realizabilă netă a surplusului se determină pornind de la prețurile generale de vânzare. Provizioanele pot apărea din contractele ferme de vânzare, peste cantitățile de stocuri deținute, sau din contractele ferme de cumpărare. Asemenea provizioane sunt tratate în **IAS 37 Provizioane**, datorii contingente și active contingente.

Valoarea contabilă a materialelor și a consumabilelor deținute pentru a fi folosite în producție nu este redusă sub cost dacă se estimează că produsele finite în care urmează să se încorporeze vor fi vândute pentru un preț mai mare sau egal cu costul lor. Totuși, atunci când o scădere a prețului materialelor indică faptul că acel cost al produselor finite depășește valoarea realizabilă netă, valoarea contabilă a materialelor aferente se reduce până la valoarea realizabilă netă. În astfel de cazuri, costul de înlocuire a materialelor poate fi cea mai adecvată măsură disponibilă a valorii lor realizabile nete.

Pentru fiecare perioadă ulterioară se efectuează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. Atunci când acele condiții care au determinat în trecut reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă au încetat să mai existe sau atunci când există dovezi clare ale unei creșteri a valorii realizabile nete din cauza schimbării unor circumstanțe economice, suma care reprezintă reducerea valorii contabile este reluată (adică reluarea este limitată la valoarea reducerii inițiale), astfel încât noua valoare contabilă a stocului să fie egală cu cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Aceasta se întâmplă, de exemplu, atunci când un element al stocurilor, care este contabilizat la valoarea realizabilă netă, din cauza scăderii prețului său de vânzare, este încă în stoc într-o perioadă ulterioară, iar prețul său de vânzare a crescut.

Determinarea costului stocurilor:

- a) la intrarea în societate
 - pentru stocurile achiziționate - evaluarea se face la cost de achiziție;
 - pentru stocurile intrate ca aport la capitalul social al societății - evaluarea se face la valoarea de aport determinată de un evaluator independent;

- pentru stocurile constatate plus la inventar sau primite cu titlu gratuit - evaluarea se efectuează la valoarea justă;

- pentru stocurile rezultate din dezmembrarea unor active - evaluarea se efectuează la valoarea justă care poate fi valoarea de piață, stabilită de o comisie tehnică a societății;

b) la ieșirea din gestiune a stocurilor și a altor bunuri fungibile, acestea se evaluează și înregistrează în contabilitate prin aplicarea metodei “primul intrat - primul ieșit” (FIFO).

Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

Potrivit metodei "primul intrat - primul ieșit" (FIFO), bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică.

În conformitate cu IAS2 o entitate trebuie să utilizeze aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilitate similară. Pentru stocurile de natură sau utilizare diferită, pot fi justificate formule diferite de determinare a costului.

Pentru determinarea costului stocurilor de materii prime și materiale auxiliare aferente activității de producție se aplică **metoda costului mediu ponderat**.

Această metodă presupune **calcularea lunară a costului mediu ponderat**, prin păstrarea unei evidențe operative, cantitative și valorice.

Standardul internațional de contabilitate 2 “Stocuri” nu permite utilizarea formulei ultimul intrat, primul ieșit (LIFO) pentru determinarea costului stocurilor.

O diferență în localizarea geografică nu este suficientă pentru a justifica alegerea de metode diferite.

8.4 Materialele de natura obiectelor de inventar

Materialele de natura obiectelor de inventar precum și echipamentul de protecție acordat în baza listei interne de dotare elaborată de societate sunt înregistrate integral pe cheltuieli în momentul în care se dau în consum.

Elementele precum piesele de schimb, echipamentele de rezervă și echipamentele de întreținere se clasifică drept elemente de imobilizări atunci când acestea corespund definiției imobilizărilor corporale.

În conformitate cu IAS 16 “Imobilizări corporale”, prin imobilizări corporale se înțeleg acele elemente care:

(a) sunt deținute în vederea utilizării pentru producerea sau prestarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

(b) se preconizează a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade (mai mult de 1 an).

În cazul în care sunt clasificate ca imobilizări corporale tratamentul contabil este prezentat în capitolul 3 “Imobilizări corporale”.

8.5 Recunoașterea drept cheltuială

Atunci când stocurile sunt vândute, valoarea contabilă a acestor stocuri trebuie să fie recunoscută drept cheltuială în perioada în care este recunoscut venitul corespunzător. Valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și toate pierderile de stocuri trebuie să fie recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc reducerea valorii contabile sau pierderea. Valoarea oricărei reluări a oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor ca urmare a unei creșteri a valorii realizabile nete trebuie recunoscută drept o reducere a valorii stocurilor recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc reluarea (paragraf 34 din IAS 2).

8.6 Prezentarea informațiilor

Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații:

- politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, inclusive formulele folosite pentru determinarea costului;
- valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii corespunzătoare societății;
- valoarea contabilă a stocurilor contabilizate la valoarea justă minus costurile de vânzare;
- valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei
- valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei în conformitate cu paragraful 34 din IAS 2
- valoarea oricărei reluări a oricărei reduceri a valorii contabile care este recunoscută drept reducere a valorii stocurilor, recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei, în conformitate cu paragraful 34 din IAS 2
- circumstanțele sau evenimentele care au condus la reluarea unei reduceri a valorii contabile a stocurilor în conformitate cu paragraful 34 din IAS 2.
- Valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor

8.7 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea stocurilor

301 Materii prime

- 302 Materiale consumabile
 - 3021 Materiale auxiliare
 - 3022 Combustibili
 - 3023 Materiale pentru ambalat
 - 3024 Piese de schimb
 - 3028 Alte materiale consumabile
- 308 Diferențe de preț la materii prime și materiale
- 321 Materii prime în curs de aprovizionare
- 322 Materiale consumabile în curs de aprovizionare
- 323 Alte materiale în curs de aprovizionare
- 327 Mărfuri în curs de aprovizionare
- 328 Ambalaje în curs de aprovizionare
- 331 Produse în curs de execuție
- 345 Produse finite
- 346 Produse reziduale
- 348 Diferențe de preț la produse
 - 3481 Diferențe de preț la semifabricate
 - 3485 Diferențe de preț la produse finite
 - 3486 Diferențe de preț la produse reziduale
- 351 Materii și materiale aflate la terți
- 354 Produse aflate la terți
 - 3541 Semifabricate aflate la terți
 - 3545 Produse finite aflate la terți
- 357 Mărfuri aflate la terți
- 358 Ambalaje aflate la terți
- 371 Mărfuri

- 378 Diferențe de preț la mărfuri
- 381 Ambalaje
- 388 Diferențe de preț la ambalaje
- 391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
- 392 Ajustări pentru deprecierea materialelor
 - 3921 Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile
 - 3922 Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
- 393 Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
- 394 Ajustări pentru deprecierea produselor
 - 3941 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
 - 3945 Ajustări pentru deprecierea produselor finite
 - 3946 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
- 395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
 - 3951 Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
 - 3952 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
 - 3953 Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
 - 3954 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
 - 3957 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
 - 3958 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
- 397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
- 398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

Principalele documente utilizate la înregistrarea stocurilor în contabilitate sunt prevăzute de **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2634/2015**, cu modificările și completările ulterioare:

- Notă de recepție și constatare de diferențe
- Bon de predare, transfer, restituire
- Bon de consum

- Bon de consum (colectiv)
- Fișă limită de consum
- Dispoziție de livrare
- Aviz de însoțire a mărfii
- Fișă de magazie
- Fișă de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință
- Registrul stocurilor
- Listă de inventariere
- Factura emisă de furnizor

Proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/ de declasare a unor bunuri materiale în cazul stocurilor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe și din scoaterea din uz a bunurilor propuse pentru declasare.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să fie întocmite, vizate și aprobate, după caz, potrivit procedurilor interne, cu respectarea legislației în vigoare.

Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Tratamente contabile:

1. Operațiuni privind intrările de stocuri:

a) Stocuri achiziționate:

3XX Conturi de stocuri	=	401 Furnizori
371 Mărfuri	=	378 Diferențe de preț la mărfuri

Pentru stocuri în curs de aprovizionare:

32X Stocuri în curs de aprovizionare	=	401 Furnizori

și ulterior:

3XX Conturi de stocuri	=	32X Stocuri în curs de aprovizionare

b) Stocuri achiziționate, recepționate, pentru care nu s-a primit factură:

Principalele documente:

- aviz de însoțire a mărfii;

- nota de intrare recepție;
- proces verbal de recepție.

- înregistrarea materialelor primite fără factură:

% = 408 Furnizori - facturi nesosite

30X Stocuri de materii prime și
materiale

35X Stocuri aflate la terți

381 Ambalaje

- înregistrarea facturii primite ulterior recepției stocurilor:

408 Furnizori - facturi nesosite = 401 Furnizori

- înregistrarea în costul de achiziție al stocurilor a taxelor de import și altor taxe (cu excepția acelor pe care societatea le poate recupera de la autoritățile fiscale), a cheltuielilor de transport - aprovizionare și a altor costuri facturate de terți, atribuibile stocurilor:

3XX Conturi de stocuri = 408 Furnizori - facturi nesosite

408 Furnizori - facturi nesosite = %

401 Furnizori

446 Alte impozite și taxe

- c) înregistrarea stocurilor în curs de aprovizionare (pentru care societatea a preluat riscurile și beneficiile, dar care nu au intrat în societate):

32X Stocuri în curs de aprovizionare = 408 Furnizori - facturi nesosite

408 Furnizori - facturi nesosite = 401 Furnizori

- d) evidențierea stocurilor trimise spre prelucrare la terți:

Principalele documente:

- aviz de însoțire a mărfii;
- proces verbal de predare-primire;
- contracte;

35X Stocuri aflate la terți = 30X Stocuri de materii prime și materiale

- înregistrarea stocurilor primite de la terți în urma prelucrării:

- valoarea stocurilor trimise spre prelucrare la terți

30X Stocuri de materii prime și materiale = 35X Stocuri aflate la terți

- valoarea prestațiilor facturate de terți

30X Stocuri de materii prime și materiale = 401 Furnizori

e) evidențierea stocurilor lăsate în custodie la terți:

35X Stocuri aflate la terți = 30X Stocuri de materii prime și materiale

f) evidențierea stocurilor de produse în curs de execuție, produse obținute precum și a produselor reziduale:

Principalele documente:

- proces verbal de inventariere;
- liste de inventariere;
- proces verbal de recepție;
- bon de predare;
- bon de consum;
- factură;
- aviz de însoțire / aviz de expediție;
- proces verbal de clasare;
- contracte.

- înregistrarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 331 Produse în curs de execuție

- înregistrarea produselor finite obținute:

345 Produse finite = 711 Venituri aferente stocurilor de produse

- înregistrarea diferențelor între prețul prestabilit și costul de producție aferent produselor finite obținute:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 348 Diferențe de preț la produse finite produse

- înregistrarea produselor finite ieșite din gestiune:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 345 Produse finite produse

- înregistrarea diferențelor între prețul prestabilit și costul de producție aferent produselor finite descărcate din gestiune:

348 Diferențe de preț la produse finite = 711 Venituri aferente stocurilor de produse

- înregistrarea produselor în curs de execuție, la sfârșitul perioadei:

331 Produse în curs de execuție = 711 Venituri aferente stocurilor de produse

- înregistrarea produselor reziduale obținute:

346 Produse reziduale = 711 Venituri aferente stocurilor de produse

- înregistrarea produselor reziduale ieșite din gestiune:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 346 Produse reziduale produse

g) evidențierea stocurilor constatate ca plus la inventar, primite cu titlu gratuit

Principalele documente:

- proces verbal de inventariere;
- liste de inventariere;
- proces verbal de recepție

3XX Stocuri de materii prime și materiale, produse finite și produse reziduale = 7588 Alte venituri - Venituri din materii prime și materiale constatate ca plus la inventar

h) evidențierea stocurilor rezultate din dezmembrarea imobilizărilor corporale:

% = 2xx Imobilizări corporale

30X Stocuri de materiale

28x Amortizare imobilizărilor
corporale

6583 Cheltuieli cu cedarea altor
active și alte operațiuni de capital

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări corporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut. Înregistrarea stocurilor (materiale recuperate) rezultate în urma unor lucrări de modernizare sau de reparație. În funcție de gradul de uzură, materialele, piesele, armăturile, etc. recuperate pot fi:

- *Articole reutilizabile*, fie în starea în care se află fie pot fi reparate urmând a fi folosite.

Prețul de înregistrare al articolului va fi egal cu valoarea reziduală a articolului respectiv stabilită de comisia de recepție ținând cont de gradul de uzură și de valoarea de piață a unui articol similar nou.

La stabilirea prețului de înregistrare a unui articol ce urmează a fi reparat, se are în vedere ca valoarea reziduală la care se adaugă cheltuielile estimate pentru reparație să fie mai mică decât prețul unui articol similar nou.

Nu se vor încadra în categoria articolelor reutilizabile, articolele cu un grad ridicat de uzură, care nu mai prezintă siguranță, aceste articole fiind încadrate în categoria articolelor uzate complet.

- *Articole uzate complet*

Articolele uzate complet se înregistrează în gestiune ca deșeu (exemplu: fier vechi) cu excepția deșeurilor periculoase.

- *Deșeuri periculoase care nu pot fi vândute (valorificate)*

Deșeurile periculoase rezultate pe parcursul desfășurării activității curente a societății se urmăresc cantitativ și valoric în afara bilanțului. Prețul unitar pentru înregistrarea în afara bilanțului este 0,01 lei/um.

- recepția deșeurilor periculoase:

Debit 8039 Alte valori în afara bilanțului - DESEURI PERICULOASE =

- predarea deșeurilor periculoase către agenții economici autorizați să desfășoare activități de colectare a deșeurilor:

= Credit 8039 Alte valori în afara bilanțului - DESEURI PERICULOASE

- i) înregistrarea materialelor returnate la magazie (valori negative):

60X Cheltuieli cu materialele consumabile = 30X Stocuri de materii prime și materiale

j) înregistrarea stocurilor transferate între subunități sau transferate între societate și subunitățile sale

Principalele documente:

- aviz de însoțire a mărfii

o în cazul transferului între societate și o subunitate

o la societatea/subunitatea de la care se transferă stocurile:

481 Decontări între unitate și subunități = 30X Stocuri de materii prime și materiale

o la societatea/subunitatea la care se transferă stocurile:

30X Stocuri de materii prime și materiale = 481 Decontări între unitate și subunități

- în cazul transferului între două subunități ale societății

o la subunitatea de la care se transferă stocurile:

482 Decontări între subunități = 30X Stocuri de materii prime și materiale

o la subunitatea la care se transferă stocurile:

30X Stocuri de materii prime și materiale = 482 Decontări între subunități

k) Conform paragrafului Nr 21 din Standardul Internațional de Contabilitate "Venituri", recunoașterea veniturilor în funcție de stadiul de execuție a tranzacției este deseori denumită „metoda procentului de finalizare”. Conform acestei metode, veniturile sunt recunoscute în perioadele contabile în care sunt prestate serviciile. Recunoașterea veniturilor pe această bază oferă informații utile referitoare la proporțiile activității de prestare a serviciilor și ale rezultatelor acesteia pe parcursul unei perioade. **IAS 11 "Contracte de Construcție"** prevede de asemenea recunoașterea veniturilor pe această bază. Dispozițiile IAS 11 sunt în general aplicabile recunoașterii veniturilor și cheltuielilor asociate unei tranzacții care implică prestarea de servicii.

Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", pe seama contului 704 "Venituri din servicii prestate".

Stadiul de execuție a unei tranzacții poate fi determinat prin diverse metode. O entitate utilizează metoda care evaluează în mod fiabil serviciile executate. În funcție de natura tranzacției, metodele pot include:

- (a) studii privind lucrările executate;
- (b) serviciile executate până la data respectivă ca procent din serviciile totale care trebuie executate;
- (c) ponderea costurilor suportate până la data respectivă în totalul costurilor estimate ale tranzacției.

Când rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii nu poate fi estimat în mod fiabil, venitul trebuie recunoscut doar în limita cheltuielilor recunoscute care pot fi recuperate.

l) Procesarea externa

371 Mărfuri = 351 Materii si materiale aflate la terți

2. Înregistrarea operațiunilor privind ieșirea stocurilor din gestiune

a) Ieșirea din gestiune a stocurilor prin consum sau vânzare:

- consum stocuri:

60X Cheltuieli privind stocurile = 30X Stocuri de materii prime și materiale

- stocuri pentru reclama si publicitate:

6232 Cheltuieli de reclama și publicitate = 3XX Stocuri după natura lor

- consum materiale de natura obiectelor de inventar:

603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar = 303 Materiale de natura obiectelor de inventar

și, concomitent:

Debit 8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință =

- descărcarea de gestiune ca urmare a vânzării stocurilor:

- scaderea din gestiune a mărfurilor vandute:

607 Cheltuieli cu mărfurile = 371 Mărfuri
si

378 Diferențe de preț la mărfuri = 371 Mărfuri

b) Ieșirea stocurilor din gestiune ca urmare a predării cu titlu gratuit sponsorizări):

6584 Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizari = 30X Stocuri de materii prime și materiale

c) Înregistrarea stocurilor lipsă la inventar:

60X Cheltuieli privind stocurile = 30X Stocuri de materii prime și materiale

d) Înregistrarea cheltuielilor cu carburanții achiziționați prin intermediul cardurilor:

- Înregistrarea la sediul societății, pe baza facturii, a cheltuielilor cu carburanții și a taxei pe valoare adăugată aferentă carburantului nedeductibil:

% = 401 Furnizori

6022 Cheltuieli privind combustibilii - NEDEDUCTIBILE FISCAL

6022 Cheltuieli privind combustibilii - DEDUCTIBILE FISCAL

481 Decontări între unitate și subunități

- Înregistrarea la subunități a cheltuielilor cu carburanții:

% = 481 Decontări între unitate și subunități

6022 Cheltuieli privind combustibilii - NEDEDUCTIBILE FISCAL

6022 Cheltuieli privind combustibilii - DEDUCTIBILE FISCAL

- La sfârșitul fiecărui trimestru, înregistrarea cantităților de carburanți rămase ca rest rezervor:

% = 3022 Combustibili valori negative

6022 Cheltuieli privind combustibilii - NEDEDUCTIBILE FISCAL

6022 Cheltuieli privind combustibilii - DEDUCTIBILE FISCAL

- Consumul carburanților rămași ca rest rezervor în luna următoare:

% = 3022 Combustibili valori pozitive

6022 Cheltuieli privind
combustibilii - NEDEDUCTIBILE
FISCAL

6022 Cheltuieli privind
combustibilii - DEDUCTIBILE FISCAL

3. Înregistrarea ajustărilor privind stocurile

Ajustările privind stocurile se referă la constituirea provizioanelor, bazate pe calculul efectuat la sfârșitul exercițiului financiar pentru ajustarea de valoare specifică aferentă stocurilor de materii prime, materiale și produse finite care nu mai corespund din punct de vedere calitativ. Calculul ajustării generale pentru deprecierea stocurilor se face în funcție de durata de valabilitate a articolelor existente în stoc, aplicând următoarele procente de ajustare:

Durată de valabilitate stocuri	% ajustare
0 - 180 zile	85% - 100%
180 - 360 zile	60% - 75%
360 - 540 zile	40% - 50%
peste 540 zile	0%

- Înregistrarea constituirii sau majorării ajustărilor pentru deprecierea stocurilor:

6814 Cheltuieli de exploatare privind
ajustările pentru deprecierea
activelor circulante = 39X Ajustări pentru deprecierea stocurilor
și producției în curs de execuție

- Înregistrarea anulării ajustărilor sau diminuarea lor:

39X Ajustări pentru deprecierea
stocurilor și producției în curs de
execuție = 7814 Venituri din ajustări pentru
deprecierea activelor circulante

9 TERȚI

Prevederi comune creanțelor și datoriilor

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate.

Societatea are în vedere natura activității sale și politicile pe care utilizatorii situațiilor sale financiare se așteaptă să le regăsească prezentate în situațiile financiare. Societatea trebuie să își prezinte politicile contabile pentru impozitele pe venit, inclusiv cele aplicabile creanțelor și datoriilor privind impozitul amânat. Atunci când societatea are un număr semnificativ de operațiuni în străinătate sau tranzacții în valută, se așteaptă prezentarea politicilor contabile de recunoaștere a câștigurilor și a pierderilor din variațiile de curs valutar (paragraf 120, Standardul Internațional de Contabilitate IAS 1 **“Prezentarea situațiilor financiare”**).

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

În baza contabilității de angajamente, societatea trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

În conturile de terți se înregistrează distinct operațiunile de scontare, forfetare și alte operațiuni, efectuate cu instituții de credit.

Scontul comercial - reprezintă operațiunea prin care în schimbul unui efect de comerț (cambie, bilet la ordin), instituția de credit pune la dispoziția posesorului creanței, valoarea efectului, mai puțin agio (taxa de scont și comisioanele aferente), fără a aștepta scadența efectului respectiv, iar instituția are drept de recurs asupra beneficiarului fondurilor.

Forfetarea - reprezintă cumpărarea, fără recurs asupra oricărui deținător anterior, a unor creanțe scadente la termen, ca rezultat al livrării de bunuri sau prestărilor de servicii, contra unei taxe forfetare.

Operațiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de primit sau de plătit, după caz.

Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului (contul 8037 "Efecte scontate neajunse la scadență") și se menționează în notele explicative.

Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor societății, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută, cu respectarea prevederilor prezentelor reglementări:

a. tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când societatea:

i. cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;

ii. împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau

iii. achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută.

b. Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

c. Diferența de curs valutar este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite. În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

d. O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. În acest scop se utilizează cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară datei de evaluare

i. pentru achiziții complexe de sisteme integrate, de utilaje cu montaj, care presupun încorporarea de servicii și de bunuri, cu facturări parțiale pe măsura livrării/prestării, documentul care probează efectuarea operațiunii în scopul stabilirii cursului de schimb valutar se consideră factura parțială de servicii sau bunuri achiziționate după caz (recepția are loc după livrarea finală, nefiind posibilă recalcularea facturilor parțiale la acest curs);

ii. în cazul serviciilor achiziționate cu plata în valută, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate a cheltuielii este cursul BNR valabil la data facturii

iii. În cazul bunurilor achiziționate din Comunitatea Europeană sau din import, al căror preț este exprimat în valută, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul BNR valabil la data recepției.

e. Înregistrarea contravalorii în lei a capitalului social subscris în valută se face la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din data subscrierii. Diferențele de curs valutar între cursul de la data subscrierii și cursul de la data vărsării capitalului social în valută se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

f. În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data acordării finanțării. În situația în care data acordării finanțării este zi nebancară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia. Același tratament se aplică și în cazul datoriilor de leasing financiar în lei, cu decontare în funcție de cursul unei valute.

g. Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei de raportare sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași perioade de raportare în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea perioadă. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o perioadă de raportare ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare perioadă până la data decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei perioade

h. Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei de raportare sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în perioada în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași perioade de raportare în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea perioadă. Atunci când creanța sau datoria este decontată într-o perioadă ulterioară de raportare, diferența recunoscută în fiecare perioadă, care intervine până în perioada decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei perioade.

La finele fiecărei perioade de raportare, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a perioadei în perioadei în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Prevederile de mai sus se aplică și decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar după caz.

Facturarea în valută a serviciilor prestate se face la cursul BNR valabil la data emiterii facturii. Stingerea obligațiilor reciproce în valută se face în baza acordului scris al părților la cursul de schimb valabil în ziua în care este emisă factura de Societate.

Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

În cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor (la data transferului riscurilor și beneficiilor).

La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, societatea trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

În cadrul furnizorilor și clienților, se grupează distinct datoriile și creanțele rezultate din tranzacțiile cu clauze de rezervă de proprietate.

10 CREANȚE

Creanțele societății sunt recunoscute inițial la valoarea justă, iar ulterior evaluate la costul amortizat pe baza metodei dobânzii efective, mai puțin provizionul pentru depreciere.

Standardele internaționale de contabilitate aplicabile creanțelor sunt: **IAS 18 “Venituri”**, **IAS 39 “Instrumente Financiare: recunoastere și evaluare”** și **IAS 12 “Impozitul pe profit”**.

Costul amortizat (conform IAS 39) al unui activ financiar este valoarea la care activul financiar este evaluat la recunoașterea inițială minus rambursările de principal, minus amortizarea cumulată utilizând metoda dobânzii efective pentru fiecare diferență dintre valoarea inițială și valoarea la scadență, și minus orice reducere (directă sau prin utilizarea unui cont de provizion) pentru depreciere sau imposibilitatea de recuperare.

Metoda dobânzii efective este o metodă de calcul al costului amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare (sau al unui grup de active financiare sau datorii financiare) și de alocare a cheltuielilor cu dobânzile în perioada relevantă. Rata dobânzii efective reprezintă rata care actualizează exact încasările viitoare în numerar pe durata de viață așteptată a instrumentului financiar sau, acolo unde este cazul, pe o durată mai scurtă, la valoarea contabilă netă a activului financiar sau a datoriei financiare. La calcularea ratei dobânzii efective, o entitate trebuie să estimeze fluxurile de trezorerie luând în considerare toate condițiile contractuale ale instrumentului financiar (de exemplu, plata în avans, opțiunile call și alte opțiuni similare), dar nu trebuie să ia în calcul pierderile viitoare din creditare.

Creanțele societății comerciale rezultă din relația cu clienții, debitorii, personalul acesteia, bugetul statului, din subvenții sau sume asimilate, avansuri plătite furnizorilor.

Pentru deprecierea creanțelor, cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare.

Pentru activele de natura creanțelor devenite incerte, este necesar ca în procesul verbal de inventariere anuală să se facă propuneri privind constituirea de ajustări (conturile 491 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți”, 495 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații”, 496 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși”).

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 “Clienți incerti sau în litigiu” sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții).

În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru depreciere.

La finele fiecărui exercițiu financiar, în urmă analizării ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor, se procedează astfel:

- în situația în care deprecierea constatată este superioară ajustării existente, se înregistrează o ajustare suplimentară;
- în cazul în care deprecierea constatată este inferioară ajustării existente, diferența se înregistrează la venituri;
- la scăderea din evidență a creanțelor, ajustările constituite se înregistrează la venituri.

Scoaterea din evidență a creanțelor are loc ca urmare a încasării lor sau a cedării către o terță parte. Creanțele curente pot fi scăzute din evidență și prin compensarea reciprocă între terți a creanțelor și datoriilor, cu respectarea prevederilor legale.

Scăderea din evidență a creanțelor ale căror termene de încasare sunt prescrise, se efectuează după ce societatea obține documente care demonstrează că au fost întreprinse toate demersurile legale pentru decontarea acestora. Creanțele scoase din evidență se înregistrează în contul 8034 “Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare” și se urmăresc pentru încasare.

Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările constatate.

10.1 Creanțe comerciale

Creanțele comerciale sunt sumele datorate de clienți pentru serviciile prestate în cadrul operațiunilor de afaceri. Dacă perioada de colectare este de un an sau mai puțin (sau în ciclul normal de exploatare a activității), ele sunt clasificate ca active circulante. Dacă nu, ele sunt prezentate ca active imobilizate.

Ocazional, societatea comercială poate factura terților anumite bunuri care nu mai au utilitate în cadrul societății sau poate calcula penalități datorate de terți.

Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate în contul 418 “Clienți-facturi de întocmit” pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

În măsura în care societatea are de încasat penalități sau despăgubiri de la clienți sau terțe părți în baza contractelor încheiate, acestea se evidențiază la creanțe la data la care este stabilit dreptul societății de a le solicita, cu excepția penalităților și despăgubirilor stabilite de instanțele de judecată printr-o decizie definitivă și irevocabilă și investită cu titlu executoriu.

Facturile întocmite pentru servicii, în funcție de prevederile contractuale, pot fi completate astfel:

- data documentului și data contabilizării documentului este ultima zi a lunii la care se referă serviciile; sau
- data documentului este data când factura a fost efectiv emisă, iar data contabilizării documentului este ultima zi din luna la care se referă serviciile.

10.2 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea creanțelor comerciale

409 Furnizori - debitori

4091 Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor

4092 Furnizori - debitori pentru prestări de servicii

4093 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale

4094 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

4111 Clienți

4118 Clienți incerți sau în litigiu

413 Efecte de primit de la clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

419 Clienți - creditori

491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți

495 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii

4952 Ajustări pentru deprecierea creanțelor referitoare la interesele de participare

496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși

Principalele documente utilizate pentru consemnarea operațiunilor privind creanțele comerciale

- Factura;
- Aviz de însoțire a mărfii în cazul bunurilor livrate atunci când factura nu însoțește bunurile sau aceasta este emisă ulterior;
- Lista de inventariere. Acesta servește ca document pentru inventarierea bunurilor și valorilor din societate și pentru determinarea ajustărilor de valoare pentru creanțe;

- Nota de contabilitate. Aceasta se utilizează ca document justificativ de înregistrare în contabilitatea analitică și sintetică a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor. Nota de contabilitate trebuie să aibă anexate documentații care să justifice sumele înregistrate (listele de inventariere cu mențiunile referitoare la clienții incerti, documentația întocmită de compartimentul juridic sau comercial care să ateste deprecierea pentru clienții respectivi);
- Extras de cont care servește la comunicarea și solicitarea de la clienți sau debitori a sumelor datorate de aceștia și neachitate. Acest document se utilizează și ca document de inventariere a soldurilor conturilor privind creanțele și datoriile societății în relația cu terții.

Tratamente contabile:

Contabilitatea analitică a creanțelor se ține pe fiecare creanță în parte.

1. Înregistrarea facturilor emise de societate pentru produsele finite vândute terților:

4111 Clienți	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite

2. Înregistrarea facturilor emise de societate pentru mărfurile vândute terților:

4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor

3. Înregistrarea facturilor emise de societate pentru serviciile prestate terților:

4111 Clienți	=	%
		704X Venituri din servicii prestate
		705 Venituri din studii și cercetări
		708X Venituri din activitatea diverse

4. Înregistrarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți, rezultate din relații comerciale:

4111 Clienți	=	7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalitatea

5. Înregistrarea prestațiilor pentru care nu a fost emisă factură în cursul lunii în care au fost efectuate acestea:

418 Clienți - facturi de întocmit	=	704X Venituri din servicii prestate

6. Înregistrarea veniturilor facturate aferente perioadelor ulterioare:

- înregistrarea în luna curentă a veniturilor aferente perioadelor ulterioare:

4111 Clienți	=	472 Venituri înregistrate în avans

- înregistrarea în perioada următoare a veniturilor aferente perioadei:

4111 Clienți	=	%
		472 Venituri înregistrate în avans (
		valori negative)
		704X Venituri din servicii prestate
		(valori pozitive)
		705 Venituri din studii și cercetări (valori
		pozitive)
		708X Venituri din activitatea diverse
		(valori pozitive)

7. Înregistrarea avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor și serviciilor, în baza facturilor de avans emise de furnizori:

409X Furnizori - debitori	=	401 Furnizori

8. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, cu ocazia evaluării la sfârșitul perioadei de raportare sau la închiderea exercițiului financiar a creanțelor în valută:

%	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar

411X Clienți

413 Efecte de primit de la clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

9. Înregistrarea diferențelor favorabile de valoare, aferente creanțelor comerciale în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, cu ocazia evaluării acestora la sfârșitul perioadei de raportare sau la închiderea exercițiului financiar:

%	=	768 Alte venituri financiare

411X Clienți

413 Efecte de primit de la clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

10. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, aferente creanțelor comerciale în valută, rezultate la decontarea acestora, cu ocazia evaluării acestora la sfârșitul perioadei de raportare sau la închiderea exercițiului financiar:

665 Cheltuieli din diferențe de curs = %
valutar

411X Clienți

413 Efecte de primit de la clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

11. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de valoare, aferente creanțelor comerciale în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, la decontarea acestora, la evaluarea la sfârșitul perioadei de raportare sau la închiderea exercițiului financiar:

668 Alte cheltuieli financiare = %

411X Clienți

413 Efecte de primit de la clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

12. Înregistrarea facturilor emise, aferente exercițiilor financiare anterioare (corectarea erorilor contabile semnificative):

4111 Clienți = 1174 Rezultatul reportat provenit din
corectarea erorilor contabile

13. Înregistrarea încasării creanțelor comerciale:

512X Conturi curente la bănci = 4111 Clienți

531X Casa = 4111 Clienți

14. Compensarea reciprocă între terți a creanțelor și datoriilor, cu respectarea prevederilor legale:

% = 411X Clienți

401 Furnizori

404 Furnizori de imobilizări

462 Creditori diverși

15. Decontarea avansurilor încasate de la clienți (scăderea din contravaloarea facturii):

419 Clienți - creditori = 4111 Clienți

16. Înregistrarea cecurilor și efectelor comerciale acceptate de clienți:

511X Valori de încasat = 4111 Clienți

17. Înregistrarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării:
709 Reduceri comerciale acordate = 4111 Clienți
18. Înregistrarea clienților incerți sau în litigiu:
4118 Clienți incerți sau în litigiu = 4111 Clienți
19. Înregistrarea sumelor datorate de client reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate:
4093/4 Avansuri acordate pentru = 40X Furnizori
imobilizări corporale/necorporale
20. Înregistrarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăților cu acestia:
40X Furnizori = 4093/4 Avansuri acordate pentru
imobilizări corporale/necorporale
4091/2 Furnizori - debitori pentru
cumpărări de bunuri de natura
stocurilor/prestări servicii
21. Înregistrarea sumelor încasate de la client prin conturile curente:
512X Conturi curente la bănci = 413 Efecte de primit de la clienți
22. Înregistrare stingere reciprocă obligații cu bilet la ordin:
413 Efecte de primit de la clienți = 461 Debitori diverși
23. Înregistrarea cote pentru fondul de mediu din deșeuri vândute:
447 Fonduri speciale-taxa și = 4111 Clienți
vărsăminte asimilate
24. Înregistrarea estimare reduceri comerciale nefacturate:
709 Reduceri comerciale acordate = 418 Clienți - facturi de întocmit
25. Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor comerciale:

- Provizionul pentru deprecierea creanțelor comerciale este constituit în cazul în care există evidențe obiective asupra faptului că societatea nu va fi în măsură să colecteze toate sumele la termenele inițiale.
- Ajustările pentru deprecierea creanțelor comerciale se compun din provizionul specific, constituit în totalitate pentru litigii (100% - contul 4118) după care este calculat și provizionul general.
- Provizionul general pentru deprecierea creanțelor clienți se calculează în funcție de vechimea creanțelor existente în sold. Ajustările pentru depreciere calculate nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii creanței comerciale. Componenta restantă a creanțelor comerciale se provizionează în totalitate (100%). Pentru acoperirea riscului de neplată se recunoaște și o ajustare pentru depreciere, calculată prin aplicarea unor procente de ajustare stabilite în funcție de clasa de risc de neplată, după cum urmează:

Cont	Clasa risc de neplată	% ajustare
4111 (Clienți)	A	25%
4111 (Clienți)	B	50 %
4111 (Clienți)	C	100 %
4118 (Clienți incerti)	-	100 %
413 (Efecte de primit)	-	100 %

La analiza creanțelor de încasat pe bază de efecte comerciale, în situațiile în care sunt identificate evenimente care dovedesc existența unor incidente de plată sau deteriorarea situației financiare a debitorului, se pot calcula ajustări, mărimea provizionului pentru depreciere fiind cel mult egală cu mărimea efectului.

6814 Cheltuieli de exploatare = 491 Ajustări pentru deprecierea
privind ajustările pentru deprecierea creanțelor - clienți
activelor circulante

26. Înregistrarea diminuării sau anulării ajustărilor pentru depreciere, constituite anterior, pe măsura încasării creanțelor provizionate:

491 Ajustări pentru deprecierea = 7814 Venituri din ajustări pentru
creanțelor - clienți deprecierea activelor curente

27. Înregistrarea scăderii din evidență a creanțelor comerciale, ca urmare a imposibilității încasării lor, în baza documentației (creanțe prescrise sau în litigiu, cu hotărâre judecătorească, deci irecuperabile):

654 Pierderi din creanțe și debitori diverși = 4118 Clienți incerți sau în litigiu

28. Înregistrarea creanțelor comerciale reactivate:

4111 Clienți = 754 Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși

10.3 Deprecierea și necolectibilitatea activelor financiare conform IAS 39 “Instrumente Financiare: recunoaștere și evaluare

Societatea trebuie să evalueze la fiecare dată a bilanțului măsura în care există vreo dovadă obiectivă că un activ financiar (creanță) este depreciat. Dacă există orice dovadă de acest fel, societatea trebuie să aplice tratamente diferite pentru a determina valoarea oricărei pierderi din depreciere, în funcție de tipul activului: active financiare contabilizate la cost amortizat, active financiare contabilizate la cost și active financiare disponibile pentru vânzare

Dacă există dovezi obiective că a apărut o pierdere din deprecierea împrumuturilor și creanțelor sau a investițiilor păstrate până la scadență contabilizate la costul amortizat, valoarea pierderii este evaluată drept diferența dintre valoarea contabilă a activului și valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate (excluzând pierderile viitoare din credit care nu au fost suportate) actualizate la rata inițială a dobânzii efective a activului financiar (adică rata dobânzii efective calculată la recunoașterea inițială). Valoarea contabilă a activului trebuie redusă fie direct, fie prin utilizarea unui cont de provizion pentru depreciere. Valoarea pierderii trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

În cazul în care, într-o perioadă ulterioară, valoarea pierderii aferente din depreciere scade, iar descreșterea poate fi corelată obiectiv cu un eveniment ce apare după ce a fost recunoscută deprecierea (cum ar fi o îmbunătățire a ratingului de credit al debitorului), pierderea din depreciere recunoscută anterior trebuie reluată fie direct, fie prin ajustarea unui cont de provizion pentru depreciere. Reluarea nu trebuie să aibă drept rezultat o valoare contabilă a activului financiar mai mare decât valoarea ce ar fi constituit costul amortizat, dacă deprecierea nu ar fi fost recunoscută la data la care deprecierea este reluată. Valoarea reluării trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

10.4 Creanțe în relația cu personalul angajat

Creanțele în relația cu personalul provin din avansuri acordate acestuia, în contul salariilor și din alte creanțe. În categoria altor creanțe se include avansurile de trezorerie nejustificate, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, valoarea chiriilor datorate, valoarea imputațiilor pentru pagube materiale, amenzi și penalități datorate.

Principalele documente utilizate pentru consemnarea operațiunilor privind creanțele în relația cu personalul angajat (formulare prevăzute de Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008, cu completările ulterioare):

- Lista de avans chenzinal, care servește ca document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților sub formă de avansuri chenzinale;
- Decont de cheltuieli/Decont de cheltuieli valutare, întocmit pentru decontarea avansurilor în valută;
- Decizie de imputare emisă în baza unui act de constatare (proces verbal, referat) din care rezultă că s-a produs o pagubă societății din vina unui salariat;
- Angajament de plată prin care personalul societății se angajează să plătească o anumită sumă acesteia, ca urmare a unor pagube aduse;
- Stat de salarii în care se evidențiază drepturile cuvenite salariaților, dar și unele rețineri pe care societatea le efectuează salariaților pentru datoriile acestora către societate.
- Ordin de deplasare (delegație), care servește pentru justificarea avansurilor acordate salariaților;

10.5 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea creanțelor în relația cu personalul angajat

- 425 Avansuri acordate personalului
- 4281 Alte datorii în legătura cu personalul
- 4282 Alte creanțe în legătura cu personalul
- 438 Alte datorii și creanțe sociale
 - 4381 Alte datorii sociale
 - 4382 Alte creanțe sociale

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea avansurilor acordate personalului:

425 Avansuri acordate personalului	=	%
		427 Retineri din salarii datorate terților
		481 Decontari între unitate și subunitati
		5121 Conturi la bănci în lei
		5311 Casa în lei

2. Înregistrarea reținerii din drepturile de salarii sau ajutoare materiale a avansurilor acordate personalului:

% = 425 Avansuri acordate personalului

421 Personal - salarii datorate

423 Personal - ajutoare materiale datorate

3. Înregistrarea altor creanțe în legătură cu personalul, provenind din:

a) chirii datorate:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = 706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii

b) avansuri de trezorerie acordate personalului și nejustificate la sfârșitul exercițiului financiar:

461 Debitori diverși = 542 Avansuri de trezorerie

c) tichete de masă acordate în mod nejustificat personalului, care se recuperează de la salariați:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = 7588 Alte venituri - Venituri din tichete de masă

d) imputații în legătură cu personalul, înregistrare diurnă nedeductibilă fiscal:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = 7588 Alte venituri

e) penalități pentru justificarea cu întârziere a avansurilor de deplasare:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = 7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități

f) convorbiri telefonice:

- înregistrarea serviciilor telefonice prestate salariaților societății:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = 708 Venituri din activitati diverse - CONVORBIRI TELEFONICE

- înregistrarea depășirii plafonului convorbirilor telefonice aprobat pentru telefoanele de serviciu:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = 7588 Alte venituri - Venituri din depasiri convorbiri telefonice

g) alte creanțe rezultate din relația societății cu salariații:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = %

708 Venituri din activitati diverse - ALTE

7588 Venituri din exploatare - ALTE

4. Înregistrarea sumelor încasate de la personal reprezentând alte creanțe în legătură cu personalul:

% = 4282 Alte creanțe în legatură cu personalul

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

5. Înregistrarea creanțelor în relația cu personalul, care nu se mai încasează (prescrise) și se scad din evidență în baza documentelor aprobate:

654 Pierderi din creanțe și debitori = 4282 Alte creanțe în legatură cu personalul diverși

6. Înregistrare factură servicii reprezentând creanță salarială (rețineri salariale):

4282 Alte creanțe în legatură cu personalul = 408 Furnizori-facturi nesosite

10.6 Creanțe în relația cu bugetul statului și alte instituții ale statului

Atfel de creanțe pot apărea ca urmare a efectuării unor vărsăminte către instituțiile statului, peste sumele datorate. Aceste vărsăminte se pot referi la impozitul pe profit, TVA, impozitul pe venituri de natura salariilor, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit/venit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depășește suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanță.

Conturile utilizate de societate în relația cu bugetul statului și alte instituții ale statului:

442 Taxa pe valoarea adaugata

4424 TVA de recuperat

4428 TVA neexigibila

448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului

4482 Alte creanțe privind bugetul statului

În afara conturilor de mai sus, în bilanț pot fi prezentate la creanțe și alte conturi de impozite și taxe care prezintă sold debitor (conturile 441, 446).

10.7 Creanțe aferente subvențiilor

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 20 - Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală.

Subvențiile guvernamentale reprezintă asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către societate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a entității. Subvențiile exclud formele de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui în mod rezonabil o anumită valoare, precum și tranzacțiile cu guvernul care nu pot fi distinse de tranzacțiile comerciale normale ale societății.

Subvențiile primite sau de primit de către societate se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. Subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există siguranța rezonabilă că societatea va respecta condițiile atașate acordării acestora și subvențiile vor fi primite.

O subvenție guvernamentală nu este recunoscută până când nu există siguranța rezonabilă că entitatea va respecta condițiile atașate acordării acesteia și că subvenția va fi primită. Doar primirea unei subvenții nu oferă în sine dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite. De exemplu, societatea va recunoaște la data bilanțului doar acea sumă care îndeplinește condițiile de recunoaștere conform IFRS 7, restul sumei fiind înregistrată pe un cont de „Sume de clarificat”. Așadar, nu se înregistrează toată suma aferentă subvenției conform contract, ci doar acea parte pentru care societatea este eligibilă, adică dacă există beneficii economice viitoare.

Modalitatea în care este primită o subvenție nu afectează metoda contabilă care urmează a fi adoptată cu privire la subvenție. Din acest motiv, o subvenție este înregistrată în contabilitate prin aceeași modalitate, indiferent dacă a fost primită în numerar sau ca o reducere a unei datorii față de guvern (paragraful 9, IAS 20).

Un împrumut nerambursabil primit de la guvern este tratat drept subvenție guvernamentală atunci când există siguranța rezonabilă că entitatea va respecta termenii stabiliți pentru nerambursarea împrumutului.

Subvențiile guvernamentale trebuie recunoscute drept venit în cursul perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează a le compensa, pe o bază sistematică.

O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în scopul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută ca venit în perioada în care devine creanță.

10.7.1 Prezentarea subvențiilor referitoare la active

Subvențiile guvernamentale pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, trebuie prezentate în bilanț fie prin înregistrarea subvenției ca venit amânat, fie prin deducerea subvenției

pentru obținerea valorii contabile a activului. Sunt considerate drept alternative acceptabile două metode de prezentare a subvențiilor:

- Una dintre metode consideră subvenția drept venit amânat care este recunoscut ca venit pe o bază sistematică și rațională pe parcursul perioadei de viață utilă a activului.
- Cealaltă metodă presupune deducerea subvenției din valoarea contabilă a activului. Subvenția este recunoscută drept venit de-a lungul ciclului de viață al activului amortizabil prin reducerea cheltuielii cu amortizarea.

10.7.2 Prezentarea subvențiilor referitoare la venit

Subvențiile legate de venit sunt uneori prezentate în situația veniturilor drept credite, fie separat, fie în cadrul unei rubrici generale cum ar fi „Alte venituri”; în caz contrar, ele sunt deduse la raportarea cheltuielilor aferente.

Susținătorii primei metode prețind că este inadecvată compensarea elementelor de venituri și de cheltuieli și că separarea subvenției de cheltuieli facilitează compararea cu alte cheltuieli care nu sunt afectate de subvenție.

Argumentele în favoarea celei de-a doua metode arată că cheltuielile ar putea foarte bine să nu fi fost suportate de societate dacă subvenția nu ar fi fost disponibilă, iar prezentarea cheltuielilor fără a fi compensate cu subvenția ar putea, prin urmare, să inducă în eroare.

În cazul achizițiilor în valută, finanțate din sume nerambursabile, decontate de societate, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituția finanțatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferențele respective se înregistrează în conturi de debitori diverși sau creditori diverși, în relație cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

Prevederile de mai sus se aplică și în cazul datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute.

Creanțele aferente subvențiilor pot fi în legătură cu finanțatorii, pentru sume nerambursabile, pentru sume pe care societatea le primește de la bugetul statului, din fonduri comunitare sau din alte surse.

10.7.3 Conturile utilizate de societate:

445 Subvenții

4451 Subvenții guvernamentale

4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții

4458 Alte sume de primit cu caracter de subvenții

475 Subvenții pentru investiții

- 4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții
- 4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții
- 4753 Donații pentru investiții
- 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor
- 4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții

Principalele documente utilizate:

Documentația aferentă este în funcție de conținutul proiectului finanțat, modul de derulare și clauzele cuprinse în contractele cu finanțatorii. Documentele pot fi:

- facturi emise de terți;
- avize de însoțire a mărfii;
- deconturi de cheltuieli;
- bonuri de consum materiale;
- state de salarii;
- extrase de cont.
- Contract

Tratamente contabile:

a) Înregistrarea subvențiilor pentru active:

- înregistrarea dreptului de a primi subvenții pentru active:

445X Subvenții	=	475X Subvenții pentru investiții
- înregistrarea achiziției de imobilizări corporale finanțate din subvenții:

231X Imobilizări corporale în curs de execuție	=	404 Furnizori de imobilizări
21X Conturi de imobilizări corporale	=	231X Imobilizări corporale în curs de execuție
- înregistrarea amortizării corespunzătoare perioadei, aferente imobilizărilor corporale finanțate din subvenții:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281X Amortizări privind imobilizările corporale

și, concomitent,

475X Subvenții pentru investiții = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

- încasarea creanței din subvenții:

512X Conturi curente la bănci = 445X Subvenții

- plata furnizorilor de imobilizări:

404 Furnizori de imobilizări = 512X Conturi curente la bănci

b) Înregistrarea subvențiilor pentru cheltuieli aferente perioadei:

- în cazul în care cheltuielile aferente au fost efectuate:

445X Subvenții = 741X Venituri din subvenții de exploatare

- în cazul în care cheltuielile ce se finanțează din subvenții nu au fost efectuate, dar se încasează subvențiile:

512X Conturi curente la bănci = 472 Venituri înregistrate în avans - subvenții de exploatare

- înregistrarea cheltuielilor finanțate din subvenții:

6XX Conturi de cheltuieli = %

30X Stocuri de materii prime și materiale

4XX Conturi de terți

- trecerea subvenției la venituri, pe măsura efectuării cheltuielilor:

472 Venituri înregistrate în avans - = 741X Venituri din subvenții de exploatare subvenții de exploatare

c) Înregistrarea diferențelor de curs valutar în cazul în care creanța este în valută sau în lei, în cazul creanțelor cu decontare în funcție de cursul unei valute, la sfârșitul perioadei de raportare, respectiv la sfârșitul exercițiului financiar:

- înregistrarea diferențelor favorabile în cazul creanțelor în valută:

445X Subvenții = 765 Venituri din diferențe de curs valutar

- înregistrarea diferențelor favorabile în cazul creanțelor exprimate în lei, cu decontare în funcție de cursul unei valute:

445X Subvenții = 768 Alte venituri financiare

- înregistrarea diferențelor nefavorabile în cazul creanțelor în valută:

665 Cheltuieli din diferențe de curs = 445X Subvenții
valutar

- înregistrarea diferențelor nefavorabile în cazul creanțelor exprimate în lei, cu decontare în funcție de cursul unei valute:

668 Alte cheltuieli financiare = 445X Subvenții

- d) Înregistrarea subvențiilor restituite ca urmare a nerespectării destinației acestora sau a constatărilor organelor de control:

- restituirea subvențiilor pentru active, în situația în care există subvenții încasate și neutilizate:

475X Subvenții pentru investiții = 512X Conturi curente la bănci

- restituirea subvențiilor pentru active, pentru suma de restituit care depășește soldul contului 475:

6588 Alte ch. expl: Alte cheltuieli = 462 Creditori din alte operațiuni

și, ulterior:

462 Creditori din alte operațiuni = 512X Conturi curente la bănci

- restituirea subvențiilor pentru venituri, în situația în care există subvenții încasate și neutilizate (nereluate la venituri):

472 Venituri înregistrate în avans - = 512X Conturi curente la bănci
subvenții de exploatare

- restituirea subvențiilor pentru venituri, în situația în care întreaga subvenție a fost reluată la venituri:

6588 Alte ch. expl: Alte cheltuieli = 462 Creditori din alte operațiuni

și, ulterior:

462 Creditori din alte operațiuni = 512X Conturi curente la bănci

10.8 Alte creanțe

Creanțele societății față de alți terți decât personalul propriu, clienți și furnizori, se înregistrează în contul de debitori diverși (cont 461 "Debitori diverși").

Conturile utilizate de societate:

461 Debitori diverși

496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși

Principalele documente utilizate:

- facturi;
- ordine de deplasare;
- facturi de penalități sau note de calcul a acestora;
- note contabile;
- contracte;
- contracte și documentații juridice care atestă efectuarea operațiunilor de vânzare a titlurilor pe termen lung și pe termen scurt.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea dividendelor cuvenite:

461 Debitori diverși - dividend de primit = 761X Venituri din imobilizări financiare

2. Înregistrarea veniturilor din vânzarea imobilizărilor corporale și necorporale în baza facturilor emise sau a avizelor de însoțire:

461 Debitori diverși - creanțe din operațiuni de capital (vânzări imobilizări) = 7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital

3. Înregistrarea vânzărilor de materiale recuperate și deșeuri:

461 Debitori diverși - creanțe din materiale recuperabile = 7588 Venituri din vanzari de materiale recuperate și deseuri

4. Evidențiere cheltuială aferentă fondului de mediu

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate = 447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate - Taxa de mediu

- evidențierea taxei de mediu reținută la sursă de către beneficiarul facturii

447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate - Taxa de mediu = 461 Debitori diverși - creanțe din materiale recuperabile

- încasare c/valoare factură, mai puțin taxa de mediu reținută prin stopaj la sursă de către beneficiar (unitatea colectoare)

5121 Conturi curente la bănci = 461 Debitori diverși - creanțe din materiale recuperabile

5. Înregistrarea debitorilor diverși din operațiuni în valută:

461 Debitori diverși - creanțe din operațiuni în valută = 758X Alte venituri din exploatare

6. Înregistrarea veniturilor din redevențe, locații de gestiune și chirii facturate terților, alții decât salariații societății:

461 Debitori diverși - creanțe din chirii = 706X Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii

7. Înregistrarea veniturilor din cedarea imobilizărilor financiare în baza contractelor sau a altor documente juridice care atestă transferul acestora:

461 Debitori diverși - alte creanțe = 7641 Venituri din imobilizări financiare cedate

8. Înregistrarea valorii titlurilor pe termen scurt vândute:

- vânzare la o valoare mai mare decât valoarea titlurilor cedate:

461 Debitori diverși - alte creanțe = %
 506X Obligațiuni
 508X Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
 7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate

sau

% = 506X Obligațiuni

461 Debitori diverși - alte creanțe

6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate

sau

% = 508X Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

461 Debitori diverși - alte creanțe

6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate

9. Înregistrarea despăgubirilor și a penalităților datorate de terți (altele decât cele rezultate din relații comerciale și personalul societății):

461 Debitori diverși - alte creanțe = 7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități

10. Înregistrarea pagubelor, a lipsurilor de inventar sau a deteriorărilor imputate terților:

461 Debitori diverși - alte creanțe = 7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități

11. Înregistrarea debitelor reactivate:

461 Debitori diverși - alte creanțe = 754 Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși

12. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente debitorilor diverși în valută, la evaluarea acestora la finele perioadei de raportare, respectiv la sfârșitul exercițiului financiar:

461 Debitori diverși = 765 Venituri din diferențe de curs valutar

13. Înregistrarea diferențelor favorabile aferente debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, cu ocazia evaluării acestora la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

461 Debitori diverși = 768 Alte venituri financiare

14. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, aferente debitorilor diverși în valută, cu ocazia evaluării acestora la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau la încasarea debitului:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = 461 Debitori diverși

15. Înregistrarea diferențelor nefavorabile, aferente creanțelor față de debitori diverși, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, cu ocazia evaluării acestora la sfârșitul perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau la decontarea acestora:

668 Alte cheltuieli financiare = 461 Debitori diverși

16. Încasarea debitorilor:

% = 461X Debitori diverși

512X Conturi curente la bănci

531X Casa

17. Scăderea din evidență a debitorilor diverși (neîncasați):

654 Pierderi din creanțe și debitori diverși = 461X Debitori diverși

18. Cota înregistrată consum gaze recuperate de la debitori diverși

461 Debitori diverși = 408 Furnizori-facturi nesosite

19. Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea debitorilor diverși:

Provizionul pentru deprecierea debitorilor diverși este constituit în cazul în care există evidențe obiective asupra faptului că societatea nu va fi în măsură să colecteze toate sumele la termenele inițiale. Provizionul general pentru deprecierea debitorilor diverși se calculează la sfârșitul exercițiului financiar în funcție de vechimea creanțelor existente în sold (după deducerea provizionului specific - 100% litigii), prin aplicarea următoarelor procente de ajustare:

Cont	Zile întârziere	% ajustare
461 (exclusiv vânzări cu plata în rate)	0-30	0%
461 (exclusiv vânzări cu plata în rate)	31-90	10% - 35%
461 (exclusiv vânzări cu plata în rate)	91-150	50% - 85%
461 (exclusiv vânzări cu plata în rate)	peste 180	100%
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	= 496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși	

10.9 Cheltuieli/venituri în avans și sume în curs de clarificare

Cheltuielile efectuate în cursul perioadei, dar care sunt aferente perioadelor ulterioare, sunt prezentate sub titlul de "Cheltuieli în avans" (cont 471).

În contul 471 sunt înregistrare cheltuielile de repartizat pe mai multe perioade (luni) viitoare reprezentând: impozit pe cladiri; impozit pe terenuri; taxa concesiune; impozit pe terenuri concesionate; impozit pe mijloacele de transport; taxa rovinetă; asigurări RCA; asigurări CASCO; licențe transport marfă; licențe transport persoane; autorizații speciale de transport; impozit pe cladiri concesionate; taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate; taxa salubritate; abonamente presă; abonamente casuță poștală; tarif anual licență transport; chirii. Sumele repartizate în perioadele următoare conform scadențelor se înregistrează pe cheltuieli lunar.

Conturile utilizate de societate:

- 471 Cheltuieli înregistrate în avans
- 472 Venituri înregistrate în avans
- 473 Decontări din operații în curs de clarificare

Principalele documente utilizate:

- facturi;
- note contabile;
- scadență.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea sumelor plătite în avans:

471X Cheltuieli înregistrate în avans = %

401 Furnizori

446X Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

512X Conturi curente la bănci

531X Casa

- pentru situația în care nu există obligativitatea emiterii unei facturi: de exemplu, în cazul contractelor de închiriere, pentru contabilizarea obligației de plată, aferentă exercițiului financiar; în cazul contractelor de închiriere în valută, obligația de plată se va evidenția în lei utilizând cursul de schimb valabil la data încheierii contractului de închiriere respectiv și pentru situația în care există sume de justificat în perioada următoare de către reprezentanții de vânzări, acestea se transferă în contul creditorilor diverși.

471X Cheltuieli înregistrate în avans = 462X Creditori diverși

- decontarea lunară a cheltuielii cu chiria, aferentă exercițiului financiar respectiv

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii - alte = 471X Cheltuieli înregistrate în avans

- plata chiriei cu evidențierea diferențelor de curs valutar la efectuarea plății

462X Creditori diverși = 512X Conturi curente la bănci

401 Furnizori = %

512X Conturi curente la bănci

531X Casa

446X Alte impozite, taxe și
vărsăminte asimilate = %

512X Conturi curente la bănci

531X Casa

- Înregistrarea repartizării, în perioadele/exercițiile financiare ulterioare a cheltuielilor înregistrate în avans, în conturi de cheltuieli, după natura lor:

- înregistrarea lunară a cheltuielii cu abonamentele de presă:

604 Cheltuieli privind materialele nestocate - alte = 471 Cheltuieli înregistrate în avans - abonamente presă

- înregistrarea lunară a cheltuielilor cu asigurarea:

613 Cheltuieli cu primele de asigurare = 471 Cheltuieli înregistrate în avans

- înregistrarea lunară a cheltuielii cu abonamente casuța poștală:

626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații = 471 Cheltuieli înregistrate în avans

- înregistrarea lunară a cheltuielilor cu impozite și taxe:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte = 471 Cheltuieli înregistrate în avans

- înregistrarea lunară a altor cheltuieli de repartizat pe mai multe perioade:

6XX Conturi de cheltuieli = 471 Cheltuieli înregistrate în avans - alte

2. Înregistrarea veniturilor facturate aferente perioadelor ulterioare:

- înregistrarea în luna curentă a serviciilor aferente perioadelor ulterioare:

4111 Clienti = 472 Venituri înregistrate în avans

- înregistrarea în perioada următoare a veniturilor aferente perioadei:

4111 Clienti = %

472 Venituri înregistrate în avans (valori negative)

704X Venituri din servicii prestate (valori pozitive)

705 Venituri din studii și cercetări (valori pozitive)

708X Venituri din activități diverse (valori pozitive)

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru că sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 “Decontări din operații în curs de clarificare”.

Sumele înregistrare în acest cont trebuie clarificate de către societate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

3. Înregistrarea plăților pentru care în momentul efectuării sau constatării acestora nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare:

473 Decontări din operații în curs de clarificare = 512X Conturi curente la bănci

4. Înregistrarea stingerii datoriei către un creditor/furnizor, în urma analizei efectuate cu privire la sumele în curs de clarificare:

% = 473 Decontări din operații în curs de clarificare

401 Furnizori

462X Creditori diverși

5. Înregistrarea sumelor încasate pentru care nu se cunosc alte informații, în vederea înregistrării lor în contabilitate:

512X Conturi curente la bănci = 473 Decontări din operații în curs de clarificare

6. Înregistrarea stingerii unei creanțe față de un debitor, în urma analizei efectuate cu privire la sumele în curs de clarificare:

473 Decontări din operații în curs de clarificare = 461X Debitori diverși

7. Înregistrarea stingerii sumelor din contul 473, ca urmare a faptului că acestea sunt datorate terților (încasate necuvenit):

473 Decontări din operații în curs de clarificare = 462X Creditori diverși

8. Înregistrarea sumelor din contul 473 trecute pe cheltuieli, în baza documentațiilor întocmite:

6XX Conturi de cheltuieli = 473 Decontări din operații în curs de clarificare

9. Înregistrarea încasărilor neaplicate pe facturi:

- înregistrare încasări neaplicate:

% = 473 Decontări din operații în curs de clarificare

512X Conturi curente la bănci

531X Casa

- Înregistrarea aplicării încasărilor:

512X Conturi curente la bănci = %
473 Decontări din operații în curs de clarificare (valori negative)
4XX Creanțe (valori pozitive)

sau

531X Casa = %
473 Decontări din operații în curs de clarificare (valori negative)
4XX Creanțe (valori pozitive)

10.10 Decontări interne

Decontările între sediul societății și subunități precum și între subunități se realizează cu conturile din grupa 48 “Decontări în cadrul unității”. La nivelul bilanței contabile consolidate a societății aceste conturi trebuie să fie soldate la sfârșitul fiecărei perioade (luni).

Conturile utilizate de societate:

481 Decontări între unitate și subunități

482 Decontări între subunități

Principalele documente utilizate:

- note de debitare/creditare;
- aviz de însoțire a mărfii;
- bon de mișcare;
- extrase de cont.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea transferului imobilizărilor necorporale:

- în cazul transferului între societate și o subunitate

o la societatea/subunitatea la care se transferă imobilizările necorporale:

20X Conturi de imobilizări necorporale = % sume cu +

481 Decontări între unitate și subunități

280X Amortizări privind imobilizările necorporale

o la societatea/subunitatea de la care se transferă imobilizările necorporale:

20X Conturi de imobilizări necorporale = % sume cu -

481 Decontări între unitate și subunități

280X Amortizări privind imobilizările necorporale

- În cazul transferului între două subunități ale societății

o la subunitatea la care se transferă imobilizările necorporale:

20X Conturi de imobilizări necorporale = % sume cu +

482 Decontări între subunități

280X Amortizări privind imobilizările necorporale

- o la subunitatea de la care se transferă imobilizările necorporale:

20X Conturi de imobilizări necorporale = % sume cu -

482 Decontări între subunități

280X Amortizări privind imobilizările necorporale

- 2. Înregistrarea transferului imobilizărilor corporale:

- în cazul transferului între societate și o subunitate

- o la societatea/subunitatea la care se transferă imobilizările corporale:

21X Conturi de imobilizări corporale necorporale = % sume cu +

481 Decontări între unitate și subunități

281X Amortizări privind imobilizările corporale

- o la societatea/subunitatea de la care se transferă imobilizările corporale:

21X Conturi de imobilizări corporale necorporale = % sume cu -

481 Decontări între unitate și subunități

281X Amortizări privind imobilizările corporale

- În cazul transferului între două subunități ale societății

- o la subunitatea la care se transferă imobilizările corporale:

21X Conturi de imobilizări corporale necorporale = % sume cu +

482 Decontări între subunitati

281X Amortizari privind imobilizările corporale

- o la subunitatea de la care se transferă imobilizările corporale:

21X Conturi de imobilizări corporale = % sume cu -
necorporale

482 Decontări între subunități

281X Amortizări privind imobilizările
corporale

3. Înregistrarea stocurilor transferate între subunități sau transferate între societate și subunitățile sale

- în cazul transferului între societate și o subunitate

o la societatea/subunitatea de la care se transferă stocurile:

481 Decontări între unitate și = 30X Conturi de materii prime și
subunități materiale

o la societatea/subunitatea la care se transferă stocurile:

30X Conturi de materii prime și = 481 Decontări între unitate și subunitati
materiale

- în cazul transferului între două subunități ale societății

o la subunitatea de la care se transferă stocurile:

482 Decontări între subunități = 30X Conturi de materii prime și
materiale

o la subunitatea la care se transferă stocurile:

30X Conturi de materii prime și = 482 Decontări între subunități
materiale

4. Înregistrarea altor decontări între subunități sau între societate și subunitățile sale

- în cazul decontărilor între societate și o subunitate

o înregistrarea cheltuielilor comunicate de societate/subunitate:

6XX Conturi de cheltuieli = 481 Decontări între unitate și subunități

o înregistrarea veniturilor comunicate de societate:

481 Decontări între unitate și = 7XX Conturi de venituri
subunități

o debitarea/creditarea disponibilităților:

5121 Conturi la bănci în lei = 481 Decontări între unitate și subunități

481 Decontări între unitate și subunitati = 5121 Conturi la bănci în lei

- o decontarea de către societate/subunitate a unei datorii aparținând subunității/societății:

481 Decontări între unitate și subunități = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

4XX Conturi de datorii = 481 Decontări între unitate și subunități

- o încasarea de către societate/subunitate a unei creanțe aparținând subunității/societății:

% = 481 Decontări între unitate și subunități

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

481 Decontări între unitate și subunitati = 4XX Conturi de creanțe

- în cazul decontărilor între două subunități ale societății tranzacțiile sunt similare cu decontările între societate și subunitățile sale, cu diferență că în loc de contul 481 "Decontari între unitate și subunitati" se folosește contul 482 "Decontări între subunități".

5. Înregistrarea compensărilor interne:

481 Decontări între unitate și subunități = 4XX Conturi de creanțe

% = 481 Decontări între unitate și subunități

16XX Conturi de împrumuturi

4XX Conturi de datorii

11 CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI.

11.1 Aspecte generale

Următorii termeni sunt folosiți în Standardul IAS 7 - Situațiile fluxurilor de trezorerie "Fluxuri de trezorerie" cu înțelesul specificat în continuare:

Numerarul și echivalentele de numerar cuprind:

- a) numerarul din casierie și depozitele la vedere.
- b) echivalentele de numerar sunt pe termen scurt, investițiile extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în sume cunoscute de numerar și care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.
- c) mijloace, cu o scadență de 3 luni sau mai puțin de la data achiziției.
- d) descoperirile de cont bancare rambursabile la cerere sunt compensate cu numerar și echivalente de numerar din situația fluxurilor de numerar. Dar ele nu pot fi compensate cu numerar și echivalente de numerar în bilanț cu excepția cazului aceasta face parte integrantă din gestiunea numerarului entității.

Investițiile cu o scadență mai mare de 3 luni de la achiziție nu devin echivalente de numerar nici după ce scadența lor rămasă scade la trei luni sau mai puțin. Motivul este faptul că echivalentele de numerar sunt deținute mai degrabă în scopul îndeplinirii angajamentelor pe termen scurt în numerar, și nu pentru investiții sau în alte scopuri.

Nu este permisă netuirea numerarului și echivalentelor de numerar cu descoperirile de cont, în scopuri de bilanț cu excepția cazului în care sunt îndeplinite criteriile de compensare:

- Există în prezent un drept legal executoriu pentru a compensa sumele recunoscute și
- Există o intenție fie să se deconteze pe o bază netă, fie să realizeze activul și să deconteze datoria în mod simultan

Pentru întocmirea situației fluxurilor de numerar, în cazul în care descoperirile de cont care sunt rambursabile la cerere sunt utilizate în gestiunea numerarului companiei, ele sunt considerate ca o componentă a numerarului și echivalentelor de numerar. Din perspectiva prezentării în bilanț, o astfel de descoperire de cont inclusă în analiza numerarului și a echivalentelor de numerar pentru situația fluxurilor de numerar va fi prezentată în cadrul împrumuturilor pe linia de datorii curente.

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile societății, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente.

Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poștal, pe bază de documente prezentate societății și neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct (contul 5125 "Sume în curs de decontare").

Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Contabilitatea disponibilităților aflate în bănci/casierie și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate, se ține distinct în lei și în valută.

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, valabil la data efectuării operațiunii.

Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar.

La finele fiecărei perioade de raportare, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a perioadei în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Cursul de schimb utilizat pentru evaluarea periodica efectuată este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară a perioadei în cauză.

În vederea achitării unor obligații față de furnizori, societate poate solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora.

Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare.

Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea societății, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 "Avansuri de trezorerie").

În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data justificării avansului.

Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverși (461 "Debitori diverși") sau creanțe în legătură cu personalul (4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"), în funcție de natura creanței.

În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile la bănci, precum și între conturile la bănci și casieria societății.

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a reglementărilor emise în acest scop.

Conform Standardului Financiar Internațional de Raportare 7, societatea trebuie să prezinte în Situațiile Financiare, în cadrul Factorilor de risc financiari, o analiză detaliată a numerarului plasat la instituții financiare, acestea fiind împărțite în funcție de gradul de risc de credit.

11.2 Evaluarea în vederea prezentării în bilanț

Cu ocazia inventarierii:

Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria societății se prezintă în bilanț în conformitate cu prevederile legale.

Disponibilitățile bănești și alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe și altele asemenea se face la valoarea lor nominală.

În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

La fiecare dată a bilanțului elementele monetare exprimate în valută trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Prin elemente monetare se înțelege disponibilitățile bănești și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligația de a plăti un număr fix sau determinabil de unități monetare.

11.3 Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind disponibilitățile

- 511 Valori de încasat
 - 5112 Cecuri de încasat
 - 5113 Efecte de încasat
 - 5114 Efecte remise spre scontare
- 512 Conturi curente la bănci
 - 5121 Conturi la bănci în lei
 - 5124 Conturi la bănci în valută
 - 5125 Sume în curs de decontare
- 518 Dobânzi
 - 5186 Dobânzi de platit
 - 5187 Dobânzi de încasat
- 531 Casa
 - 5311 Casa în lei
 - 5314 Casa în valută
- 532 Alte valori
 - 5321 Timbre fiscale și poștale
 - 5322 Bilete de tratament și odihna
 - 5323 Tichete și bilete de călătorie
 - 5328 Alte valori
- 541 Acreditiv
 - 5411 Acreditiv în lei
 - 5414 Acreditiv în valută
- 542 Avansuri de trezorerie

581 Viramente interne

Principalele documente utilizate:

- extrase de cont;
- facturi;
- note contabile emise de bănci;
- bilete la ordin;
- cecuri;
- ordine de deplasare;
- deconturi de cheltuieli

Tratamente contabile:

a) Evidențierea valorilor de încasat:

512X Valori de încasat	=	%
		411 Clienți
		413 Efecte de primit de la clienți

b) Înregistrarea operațiunilor efectuate prin conturi curente la bănci:

1. Înregistrarea sumelor reprezentând viramente interne:

512X Conturi curente la bănci	=	581 Viramente interne

2. Înregistrarea sumelor reprezentând subvenții încasate:

512X Conturi curente la bănci	=	%
		445X Subvenții
		475X Subvenții pentru investiții

3. Înregistrarea sumelor încasate din vânzarea acțiunilor proprii:

512X Conturi curente la bănci	=	%
		109X Acțiuni proprii

141 Câștiguri legate de vânzarea sau
anularea instrumentelor de capitaluri
proprii

4. Înregistrarea creditelor bancare pe termen lung încasate:

512X Conturi curente la bănci = 162X Credite bancare pe termen lung

5. Înregistrarea creditelor bancare pe termen scurt încasate:

512X Conturi curente la bănci = 581 Viramente interne

581 Viramente interne = 519X Credite bancare pe termen scurt

6. Înregistrarea sumelor încasate de la entitățile afiliate/legate prin interese de participare:

512X Conturi curente la bănci = %

166X Datorii care privesc imobilizările
financiare

451X Decontări între entitățile afiliate

453X Decontări cu entitățile asociate și cu
entitățile controlate în comun

7. Înregistrarea garanțiilor restituite și a depozitelor pe termen lung încasate:

512X Conturi curente la bănci = 267X Creanțe imobilizate

8. Înregistrarea sumelor încasate de la clienți:

512X Conturi curente la bănci = %

411X Clienți

413 Efecte de primit de la clienți

9. Înregistrarea sumelor încasate de la personal, reprezentând debite:

512X Conturi curente la bănci = 4282X Alte creanțe în legătură cu
personalul

10. Înregistrarea sumelor încasate de la bugetul statului și bugetul asigurărilor sociale,
reprezentând vărsăminte efectuate în plus:

512X Conturi curente la bănci = %

4482 Alte creanțe privind bugetul statului

4382 Alte creanțe sociale

11. Înregistrarea sumelor încasate în relația cu acționarii:

512X Conturi curente la bănci = %

455X Sume datorate
acționarilor/asociaților

456 Decontări cu acționarii/asociații
privind capitalul

12. Înregistrarea sumelor încasate în cadrul operațiunilor de asociere în participație:

512X Conturi curente la bănci = 4582 Decontări din operații în
participație

13. Înregistrarea sumelor încasate în relația cu debitorii:

512X Conturi curente la bănci = 461X Debitori diverși

14. Înregistrarea sumelor încasate în relația cu creditorii:

512X Conturi curente la bănci = 462X Creditori diverși

15. Înregistrarea sumelor încasate în avans, aferente exercițiului financiar următor, și a sumelor în curs de clarificare:

512X Conturi curente la bănci = %

419 Clienti - creditori

473X Decontări din operații în curs de
clarificare

16. Înregistrarea sumelor încasate reprezentând dobânzi aferente disponibilităților:

512X Conturi curente la bănci = 766 Venituri din dobânzi

17. Înregistrarea sumelor încasate reprezentând alte venituri din exploatare:

461 Debitori diverși - alte creanțe = 758X Alte venituri din exploatare

512X Conturi curente la bănci = 461 Debitori diverși - alte creanțe

18. Înregistrarea dobânzilor de încasat aferente conturilor de disponibilități curente:

5187 Dobânzi de încasat = 766 Venituri din dobânzi

și,

Înregistrarea dobânzilor încasate:

512X Conturi curente la bănci = 5187 Dobânzi de încasat

19. Înregistrarea dobânzilor de plătit aferente creditelor pe termen scurt:

666 Cheltuieli privind dobânzile = 5186 Dobânzi de plătit

și,

Înregistrarea dobânzilor plătite:

5186 Dobânzi de platit = 512X Conturi curente la bănci

20. Înregistrarea creditelor pe termen scurt angajate:

512X Conturi curente la bănci = 581 Viramente interne

581 Viramente interne = 519X Credite bancare pe termen scurt

21. Înregistrarea cheltuielilor cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii plătite:

612 Cheltuieli cu redevențele,
locațiile de gestiune și chirii = 512X Conturi curente la bănci

22. Înregistrarea primelor de asigurare plătite:

613 Cheltuieli cu primele de
asigurare = 512X Conturi curente la bănci

23. Înregistrarea cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate plătite:

% = 512X Conturi curente la bănci

6231 Cheltuieli de protocol

6232 Cheltuieli de reclamă și
publicitate

24. Înregistrarea comisioanelor bancare plătite:

627 Cheltuieli cu serviciile bancare și
asimilate = 512X Conturi curente la bănci

25. Înregistrarea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate plătite:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe
și vărsăminte asimilate = 512X Conturi curente la bănci

26. Înregistrarea plății contribuțiilor sociale:

431X Contribuții sociale = 512X Conturi curente la bănci

27. Înregistrarea plății primelor de asigurare pentru angajați:

461 Debitori diverși = 512X Conturi curente la bănci

28. Înregistrarea plății contribuției asiguratorie pentru muncă:

436 Contribuția asiguratorie muncă = 512X Conturi curente la bănci

29. Înregistrarea plății de avansuri către furnizori:

409X Furnizori - debitori = 512X Conturi curente la bănci

30. Înregistrarea sumelor reprezentând alimentare carduri meniu lunară:

5328 Alte valori = 408 Furnizori-facturi nesosite

Evidențierea operațiunilor privind acreditivele

1. Înregistrarea acreditivelor deschise la dispoziția terților:

541X Acreditive = 581 Viramente interne

2. Înregistrarea sumelor plătite terților din contul de acreditive:

% = 541X Acreditive

401 Furnizori

404 Furnizori de imobilizări

3. Înregistrarea viramentelor din contul de acreditive în conturile de disponibil:

581 Viramente interne = 541X Acreditive

Evidențierea operațiunilor efectuate prin casierie

1. Înregistrarea sumelor în numerar ridicate de la bănci:

531X Casa = 581 Viramente interne

2. Înregistrarea sumelor reprezentând facturi încasate:

531X Casa = 411X Clienti

3. Înregistrarea sumelor încasate reprezentând alte venituri din exploatare:

461 Debitori diverși - alte creanțe = 758X Alte venituri din exploatare

531X Casa = 461 Debitori diverși - alte creanțe

4. Înregistrarea sumelor încasate reprezentând creanțe în relația cu personalul propriu sau debitorii:

531X Casa = %

4282X Alte creanțe în legătură cu personalul

461X Debitori diverși

5. Încasarea sumelor încasate și necuvenite, de la creditori diverși:

531X Casa = 462X Creditori diverși

6. Înregistrarea plăților efectuate către furnizori:

% = 531X Casa

401 Furnizori

404 Furnizori de imobilizări

7. Înregistrarea plăților efectuate în relația cu personalul și colaboratorii pentru sume cuvenite acestora:

% = 531X Casa

421 Personal - salarii datorate

423 Personal - ajutoare materiale datorate

424 Prime reprezentând participarea personalului la profit

4281X Alte datorii în legatura cu personalul

8. Înregistrarea plăților privind avansuri acordate salariilor:

425 Avansuri acordate personalului = 531X Casa

9. Înregistrarea plăților reprezentând redevențe, chirii, prime de asigurări, comisioane, onorarii, cheltuieli de deplasare, detașare, transferuri, taxe poștale și alte servicii executate de terți:

% = 401 Furnizori

61X Cheltuieli cu serviciile executate
de terți

62X Cheltuieli cu alte servicii
executate de terți

401 Furnizori = 531X Casa

10. Înregistrarea sumelor plătite acționarilor reprezentând datorii către aceștia sau dividende:

% = 531X Casa

455X Sume datorate
actionarilor/asociaților

456 Decontări cu acționarii/asociații
privind capitalul

457 Dividende de plată

11. Înregistrarea sumelor plătite în cursul perioadei (lună) curente aferente perioadei următoare, pentru abonamente, polițe de asigurare, chirii, etc:

471X Cheltuieli înregistrate în avans = 401 Furnizori

401 Furnizori = 531X Casa

12. Înregistrarea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate plătite:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe = 531X Casa
și vărsăminte asimilate

Evidențierea avansurilor de trezorerie

1. Înregistrarea avansurilor de trezorerie acordate personalului:

542 Avansuri de trezorerie = 531X Casa

Sunt considerate cheltuieli înregistrate în avans ridicările de numerar de pe cardul societății, înregistrate în contabilitate în baza extrasului de cont de card.

Pentru evidențierea avansurilor ridicate din contul de card se va utiliza contul 471 analitic distinct.

2. Înregistrarea justificării avansurilor de trezorerie cu documente care justifică achiziția de stocuri sau servicii:

- În cazul deconturilor în valută, cursul de schimb utilizat pentru înregistrarea cheltuielilor este cursul BNR valabil la data decontului.

- în cazul în care decontul de cheltuieli este înregistrat și achitat în aceeași perioadă (lună):

% = 542 Avansuri de trezorerie

401X Furnizori

6XX Conturi de cheltuieli

3. Înregistrarea facturilor de furnizori care însoțesc decontul:

% = 401X Furnizori

408 Furnizori - facturi nesoite

6XX Conturi de cheltuieli

401X Furnizori = 542 Avansuri de trezorerie

4. Înregistrarea avansurilor de trezorerie neutilizate, depuse la casierie:

531X Casa = 542 Avansuri de trezorerie

5. Înregistrarea diferențelor la decont de plătit către delegat:

542 Avansuri de trezorerie = 531X Casa

6. Înregistrarea "Altor valori" (timbre fiscale și poștale, tichete de masă etc.):

532X Alte valori = 401X Furnizori

401X Furnizori = 5121 Cont banca

7. Decontarea diferențelor la deconturile în valută:

% = 542 Avansuri de trezorerie în valută

401X Furnizori

6XX Conturi de cheltuieli

8. Diferențe de curs la deconturile în valută

665 Cheltuieli din diferențe de curs = 542 Avansuri de trezorerie în valută
valutar

9. Plata directă cu cardul societății a facturilor (operațiunile evidențiate în extras vor purta extensia POS)

6XX Conturi de cheltuieli	=	401X Furnizori
401X Furnizori	=	5121 Cont banca

Diferențe de curs la plata facturii

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	5121 Cont banca
5121 Cont banca	=	765 Venituri din diferență de curs valutar

Revaluarea lunară și la sfârșitul exercițiului financiar a disponibilităților în valută

1. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută:

%	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar

5124 Conturi la bănci în valută

519X Credite bancare pe termen
scurt - IN VALUTĂ

5314 Casa în valută

5412 Acreditive în valută

2. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	%

5124 Conturi la bănci în valută

519X Credite bancare pe termen scurt -
în valută

5314 Casa în valută

5412 Acreditive în valută

12 DATORII

O datorie reprezintă o obligație actuală a societății ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. O datorie este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ieșire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil.

Datoriile societății sunt:

- bilanțiere, reprezentând datorii pe termen scurt și datorii pe termen lung;
- extrabilanțiere, reprezentând angajamente asumate de societate, respectiv angajamente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere pentru a fi înregistrate în contabilitate la datorii.

Tot în categoria datoriilor se încadrează și provizioanele constituite.

Datoriile pe termen scurt sunt acele datorii care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an.

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când:

- a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al societății;
- b) datoria este deținută, în principal, în scopul tranzacționării
- c) entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna decontarea datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare sau
- d) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului. Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Societatea trebuie să prezinte datoriile curente și pe termen lung, drept clasificări separate în bilanț în conformitate cu standardul internațional de contabilitate Nr 1 “Prezentarea Situațiilor Financiare”, cu excepția cazului în care o prezentare bazată pe lichiditate oferă informații fiabile și mai relevante. Atunci când se aplică această excepție toate activele și datoriile trebuie prezentate la modul general, în ordinea lichidității.

Datoriile societății pot rezulta din tranzacții derulate în lei și în valută.

Potrivit reglementărilor contabile, o tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când societatea:

- a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;

b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută;

c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută.

În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii.

În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data acordării finanțării. În situația în care data acordării finanțării este zi bancară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia.

Aceleași reguli se aplică și în cazul datoriilor de leasing financiar în lei, cu decontare în funcție de cursul unei valute.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei de raportare sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în perioada în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași perioade de raportare în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea perioadă. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o perioadă ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare perioadă până la data decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei perioade.

Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei de raportare sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate, trebuie recunoscute în perioada în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când datoria este decontată în decursul aceleiași perioade de raportare în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea perioadă.

Atunci când datoria este decontată într-o perioadă ulterioară de raportare, diferența recunoscută în fiecare perioadă, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei perioade.

La finele fiecărei perioade de raportare, datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Aceste reguli se aplică și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate ca alte venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

La scăderea din evidență a datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, societatea trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale pentru decontarea acestora.

Evaluarea la inventar a datoriilor societății se face la valoarea lor probabilă de plată.

Evaluarea datoriilor societății exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Activele și datoriile nu trebuie compensate, cu excepția cazului în care compensarea este impusă sau permisă de un standard internațional de contabilitate sau de o interpretare.

Este important ca atât activele și datoriile să fie raportate separat. Compensarea, fie în bilanț, cu excepția cazului în care compensarea reflectă fondul economic al tranzacției sau al unui alt eveniment, limitează capacitatea utilizatorilor atât de a înțelege tranzacțiile întreprinse, alte evenimente și condiții care au apărut, cât și de a evalua viitoarele fluxuri de trezorerie ale entității. Evaluarea activelor după deducerea ajustărilor de valoare - de exemplu, ajustări pentru deprecierea stocurilor și ajustări pentru creanțele îndoielnice - nu reprezintă o compensare.

12.1 Datorii pe termen scurt

Conform standardului internațional de contabilitate Nr. 1 “Prezentarea Situațiilor Financiare”, paragraful 60, o datorie trebuie clasificată drept datorie curentă atunci când satisface oricare dintre următoarele criterii:

- a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al societății;
- b) este deținută în primul rând în scopul de a fi tranzacționată;
- c) este exigibilă în termen de douăsprezece luni după data bilanțului; sau
- d) societatea nu are un drept necondiționat de a amâna decontarea datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni după data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate drept datorii pe termen lung.

Anumite datorii curente, cum ar fi datoriile comerciale și unele datorii privind angajații și alte costuri de exploatare, fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al societății. Astfel de elemente de exploatare sunt clasificate drept datorii curente, indiferent dacă sunt exigibile după mai mult de douăsprezece luni de la data bilanțului. Același ciclu normal de exploatare se aplică

la clasificarea activelor și a datoriilor unei societăți. Atunci când ciclul normal de exploatare al unei entități nu este clar identificabil, se consideră că durata lui este de douăsprezece luni.

Alte datorii curente nu sunt decontate ca parte a ciclului normal de exploatare, dar sunt exigibile în termen de douăsprezece luni după data bilanțului sau sunt deținute în primul rând în scopul de a fi tranzacționate. Se poate oferi drept exemplu datoriile financiare care sunt clasificate drept deținute în vederea tranzacționării în conformitate cu **IAS 39 (Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare)**, descoperirile de cont și partea curentă din datoriile financiare pe termen lung, dividendele de plătit, impozitul pe profit și alte datorii necomerciale. Datoriile financiare care oferă finanțare pe termen lung (adică nu fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al entității) și nu sunt exigibile în douăsprezece luni după data bilanțului constituie datorii pe termen lung (paragraful 71 din IAS 1).

În cadrul datoriilor pe termen scurt se disting:

- datorii comerciale;
- datorii în relația cu personalul;
- datorii privind impozitele și taxele;
- datorii în relația cu grupul și acționarii/asociații;
- datorii în relația cu creditorii diverși;
- datorii privind credite bancare pe termen scurt;
- datorii rezultate din operațiuni de decontare în cadrul societății.

12.1.1 Datorii comerciale

Datoriile comerciale cuprind datoriile rezultate ca urmare a cumpărărilor de stocuri, avansuri încasate, precum și alte datorii rezultate ca urmare a unor prevederi contractuale.

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile, se evidențiază distinct în contabilitatea societății (contul 408 “Furnizori - facturi nesosite”), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

În contabilitatea analitică, furnizorii se grupează pe furnizori interni și externi și pe termene de plată.

Evidența furnizorilor pentru imobilizări și a furnizorilor pentru bunuri și servicii se efectuează în conturi distincte.

Sumele încasate în avans de la clienții societății, pentru bunurile și serviciile care nu au fost încă livrate sau prestate, se evidențiază distinct în contabilitate.

Conturile de datorii comerciale se închid ca urmare a plății datoriilor, a compensării cu creanțe reciproce, cu respectarea legislației în domeniu, sau la prescrierea lor.

Operațiunile privind cumpărările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de plătit.

Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Datoriile legate de efectele de comerț se evidențiază distinct în conturile 403 “Efecte de plătit” și 405 “Efecte de plătit pentru imobilizări”.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind datoriile comerciale:

- 401 Furnizori
- 403 Efecte de platit
- 404 Furnizori de imobilizări
- 405 Efecte de platit pentru imobilizări
- 408 Furnizori - facturi nesosite

Principalele documente utilizate:

Documentele utilizate și tratamentele contabile privind datoriile comerciale sunt prezentate la capitolele de imobilizări, stocuri, terți.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea facturilor nesosite la sfârșitul exercițiului financiar:
 - înregistrarea facturilor cu data în exercițiul financiar curent, înregistrare în contabilitate după depunerea decontului de TVA aferent lunii decembrie:
 - o înregistrarea în luna decembrie a anului curent:

% = 401 Furnizori

6XX Conturi de cheltuieli

4428 TVA neexigibila

- o înregistrarea în luna ianuarie a anului următor:

% = 401 Furnizori

6XX Conturi de cheltuieli sume negative

4428 TVA neexigibilă sume negative

6XX Conturi de cheltuieli sume pozitive

4426 TVA deductibilă sume pozitive

- înregistrarea facturilor în lei cu data în exercițiul financiar următor care cuprind cheltuieli aferente anului curent:

o înregistrarea în luna decembrie a anului curent:

% = 408 Furnizori - facturi nesosite

6XX Conturi de cheltuieli

4428 TVA neexigibilă

o înregistrarea în luna ianuarie a anului următor:

% = 408 Furnizori - facturi nesosite

6XX Conturi de cheltuieli sume negative

4428 TVA neexigibilă sume negative

% = 401 Furnizori

6XX Conturi de cheltuieli sume pozitive

4426 TVA deductibilă sume pozitive

- înregistrarea facturilor în valută cu data în exercițiul financiar următor care cuprind cheltuieli aferente anului curent:

o înregistrarea în luna decembrie a anului curent (se utilizează cursul valutar valabil la 31 decembrie a exercițiului financiar):

6XX Conturi de cheltuieli = 408 Furnizori - facturi nesosite

o înregistrarea în luna ianuarie a anului următor:

La data primirii facturii, când cursul valutar valabil la data emiterii facturii este mai mic decât cel utilizat pentru înregistrarea cheltuielii

408 Furnizori - facturi nesosite = %

401 Furnizori

765 Venituri din diferențe de curs valutar

La data primirii facturii, cand cursul valutar valabil la data emiterii facturii este mai mare decat cel utilizat pentru inregistrarea cheltuielii

% = 401 Furnizori

408 Furnizori - facturi nesosite

665 Cheltuieli din diferențe de curs
valutar

- înregistrarea facturii anuale de mentenanță și apoi repartizarea pe cheltuială lunar a acestora

% = 401 Furnizori

471 Cheltuieli înregistrate în avans

4426 TVA deductibilă

și apoi

6XX Conturi de cheltuieli = 471 Cheltuieli înregistrate în avans

- înregistrarea contabilă a facturii reprezentând contravaloarea cursului de pregătire profesională:

615 Cheltuieli cu pregătirea
personalului = 401 Furnizori

- plata prin transfer bancar a facturii privind cursul de pregătire profesională:

401 Furnizori = 5121 Conturi la bănci în lei

- înregistrarea valorii acceptate a efectelor comerciale de plătit:

401 Furnizori = 403 Efecte de plătit

404 Furnizori de imobilizări = 403 Efecte de plătit

- plăți efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale:

403 Efecte de plătit = 5121 Conturi la bănci în lei

- justificare avans card-cheltuieli reprezentanți medicali:

12.1.2 Datorii în relația cu personalul

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de societate personalului pentru munca prestată.

În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă de către societate sub formă de provizion (accrual), cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care nu se suportă din fondul de salarii (alimente antidot etc.), precum și alte drepturi acordate.

Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct (contul 426 "Drepturi de personal neridicate"), dezvoltat în analitic pe persoane.

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (popriri, pensii alimentare și altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

Sumele datorate și neachitate personalului (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul (contul 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul").

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești, și alte creanțe față de personalul societății se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul (contul 4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul").

În relație cu salariile, se calculează contribuții la asigurările sociale și protecția socială.

Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale cuprinde obligațiile pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția la asigurări sociale de sănătate și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.

Contribuția societății la schemele de pensii facultative și la primele de asigurare voluntară de sănătate se înregistrează ca alte datorii sociale.

Eventualele sume datorate sau care urmează să fie încasate în perioadele următoare, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe sociale (contul 438 "Alte datorii și creanțe sociale").

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind datoriile în relația cu salariații:

- 421 Personal - salarii datorate
- 423 Personal - ajutoare materiale datorate
- 424 Prime reprezentand participarea personalului la profit
- 425 Avansuri acordate personalului
- 426 Drepturi de personal neridicate
- 427 Retineri din salarii datorate terților
- 428 Alte datorii și creanțe în legatura cu personalul
 - 4281 Alte datorii în legatura cu personalul
- 431 Asigurări sociale
 - 4315 Contribuția de asigurări sociale
 - 4316 Contribuția de asigurări sociale de sănătate
- 436 Contribuția asiguratorie pentru muncă
- 438 Alte datorii și creanțe sociale
 - 4381 Alte datorii sociale

Principalele documente utilizate:

- state de salarii;
- liste de avans chenzinal;
- contractul colectiv de muncă;
- decizii de imputare;
- angajamente de plată;
- titluri executorii emise în favoarea unor terți.

Tratamente contabile

1. Înregistrarea salariilor și a altor drepturi cuvenite angajaților societății (inclusiv concedii medicale suportate de societate):

641X Cheltuieli cu salariile personalului = 421 Personal - salarii datorate

2. Înregistrarea reținerilor din salariile angajaților:

421 Personal - salarii datorate = %

425 Avansuri acordate personalului

4315 Contribuția de asigurări sociale

4316 Contribuția de asigurări sociale de sănătate

4282X Alte creanțe în legătură cu personalul

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

427 Rețineri din salarii datorate terților

461 Debitori diverși

481 Decontări între unitate și subunități

7588 Alte venituri din exploatare

3. Înregistrarea salariilor nete achitate personalului

421 Personal-salarii datorate = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

4. Înregistrarea salariilor neridicate:

5311 Casa în lei = 426 Drepturi de personal neridicate

și după prescrierea termenului legal,

426 Drepturi de personal neridicate = 7588 Venituri din exploatare - alte

5. Înregistrarea salariilor și altor drepturi cuvenite angajaților societății, returnate:

5121 Conturi la bănci în lei = 426 Drepturi de personal neridicate

6. Înregistrarea ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă suportate din CAS:

4382 Alte creanțe sociale = 423 Personal - ajutoare materiale datorate

7. Înregistrarea reținerilor reprezentând avansuri acordate, sume datorate terților, contribuția pentru asigurări sociale, contribuția pentru asigurări de sănătate, contribuția pentru ajutorul de șomaj și impozitul aferent ajutoarelor materiale acordate:

423 Personal - ajutoare materiale datorate = %

425 Avansuri acordate personalului

4315 Contribuția de asigurări sociale

4316 Contribuția de asigurări sociale de sănătate

4282X Alte creanțe în legatura cu personalul

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

427 Rețineri din salarii datorate terților

481 Decontări între unitate și subunități

Înregistrarea plății ajutoarelor materiale acordate angajaților:

423 Personal - ajutoare materiale datorate = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

8. Înregistrarea primelor reprezentând participarea personalului la profit:

644 Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit = 424 Prime reprezentand participarea personalului la profit

9. Înregistrarea reținerilor aferente primelor reprezentând participarea personalului la profit:

424 Prime reprezentând
participarea personalului la profit = %

425 Avansuri acordate personalului

4315 Contribuția de asigurări sociale

4316 Contribuția de asigurări sociale de
sănătate

444 Impozitul pe venituri de natura
salariilor

427 Rețineri din salarii datorate terților

10. Înregistrarea plății primelor reprezentând participarea personalului la profit:

424 Prime reprezentând
participarea personalului la profit = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

11. Înregistrarea achitării drepturilor de personal neridicate la termen de angajații societății:

426 Drepturi de personal neridicate = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

12. Înregistrarea plății sumelor reținute salariaților și datorate terților:

427 Rețineri din salarii datorate
terților = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

13. Înregistrarea premiilor acordate personalului și a reținerilor aferente:

641X Cheltuieli cu salariile
personalului = 4281 Alte datorii în legătură cu
personalul

4281 Alte datorii în legătură cu personalul = %

421 Personal salarii ridicate

425 Avansuri acordate personalului

4315 Contribuția de asigurări sociale

4316 Contribuția de asigurări sociale de sănătate

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

427 Rețineri din salarii datorate terților

14. Înregistrarea cotei-părți din biletul de odihnă și tratament ce revine societății și a cheltuielilor de transport aferente, pe baza decontului calculat de reprezentantul sindicatului, a facturii originale, a chitanței și a copiei voucherei/biletului de odihnă și tratament:

6458 Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

15. Înregistrarea justificării avansurilor de trezorerie cu documente care justifică achiziția de stocuri sau servicii, în cazul în care decontul de cheltuieli este înregistrat într-o perioadă și achitat într-o perioadă ulterioară:

% = 4281 Alte datorii în legătura cu personalul - deconturi (deplasare, cheltuieli)

62X Conturi de cheltuieli

542 Avansuri de trezorerie

4281 Alte datorii în legătura cu personalul deconturi (deplasare, cheltuieli) = 5311 Casa în lei

16. Înregistrarea garanțiilor în numerar și suplimentare pentru salariații societății care îndeplinesc funcția de gestionari de bunuri materiale și valori bănești, în cuantumul stabilit prin decizie internă a societății:

- înregistrarea garanțiilor în numerar:

- prin reținere pe statul de plată din salariu:
 - 421 Personal - salarii datorate = 4281 Alte datorii în legătură cu personalul
- garanții reținute și datorate
 - 581 Viramente interne = 5121 Conturi la bănci în lei
 - 5121 Conturi la bănci în lei = 581 Viramente interne
- prin reținere pe statul de plată din ajutoare:
 - 423 Personal - ajutoare materiale datorate = 4281 Alte datorii în legătură cu personalul
- garanții reținute și datorate
 - 581 Viramente interne = 5121 Conturi la bănci în lei
 - 5121 Conturi la bănci în lei = 581 Viramente interne
- prin depunere de numerar în casierie:
 - 5311 Casa în lei = 4281 Alte datorii în legătura cu personalul
- garanții reținute și datorate
 - 581 Viramente interne = 5121 Conturi la bănci în lei
 - 5121 Conturi la bănci în lei = 581 Viramente interne
- prin depunere în contul de garanții:
 - 5121 Conturi la bănci în lei = 4281 Alte datorii în legătura cu personalul
- garanții reținute și datorate
- înregistrarea dobânzii aferente conturilor de garanții gestionari:
 - 5121 Conturi la bănci în lei = 4281 Alte datorii în legătură cu personalul
- garanții reținute și datorate
- înregistrarea comisioanelor bancare aferente conturilor de garanții gestionari:
 - 4281 Alte datorii în legătura cu personalul - garanții reținute și datorate = 5121 Conturi la bănci în lei
- restituirea garanțiilor în numerar reținute gestionarilor:
 - 4281 Alte datorii în legătură cu personalul - garanții reținute și datorate = 5311 Casa în lei
- înregistrarea garanțiilor suplimentare în bunuri contituite de gestionari:

- înregistrarea garanțiilor:

Debit 8028 Alte angajamente primite =

- eliberarea garanțiilor:

= Credit 8028 Alte angajamente primite

17. Înregistrarea ajutoarelor acordate personalului încadrate în categoria cheltuielilor sociale:

6458 Alte cheltuieli privind
asigurările și protecția socială = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

12.1.3 Datorii privind impozitele și taxele

În cadrul decontărilor cu bugetul statului și fondurile speciale se cuprind: impozitul pe profit/venit (curent și amânat - IAS 12 "Impozit pe venit"), taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natura salariilor, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, precum și contribuții la fondurile speciale.

Determinarea și înregistrarea în contabilitatea societății a datoriilor față de bugetul statului și față de bugetele locale se efectuează în conformitate cu legislația în vigoare.

Impozitul pe profit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depășește suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanță. Plățile anticipate în contul impozitului pe profit, determinate potrivit legii, se reflectă distinct în contabilitate (contul 4411 "Impozitul pe profit").

Taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile din România și pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în România se determină și se înregistrează în contabilitate potrivit legii.

La alte impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat și alte impozite și taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

Reflectarea în contabilitate a accizelor și fondurilor speciale incluse în prețuri sau tarife se face pe seama conturilor corespunzătoare de datorii, fără a tranzita prin conturile de venituri și cheltuieli.

Taxele și impozitele locale se înregistrează utilizând analiticele conturilor 446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate", deschise pentru fiecare fel de impozit, și 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind datoriile cu impozitele și taxele:

- 441 Impozitul pe profit si alte impozite
 - 4411 Impozitul pe profit
 - 4412 Impozitul pe profit amânat
- 442 Taxa pe valoarea adaugata
 - 4423 TVA de plata
 - 4424 TVA de recuperat
 - 4426 TVA deductibila
 - 4427 TVA colectata
 - 4428 TVA neexigibila
- 444 Impozitul pe venituri de natura salariilor
- 446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate
- 448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
 - 4481 Alte datorii față de bugetul statului

Principalele documente utilizate:

- deconturi de TVA;
- declarații privind impozitul pe profit;
- decizii de impunere;
- acte constatatoare ale organelor de control;
- extrase de cont.

Tratamente contabile

12.1.3.1. Înregistrarea impozitului pe profit

1. Înregistrarea impozitului pe profit datorat:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit = 4411 Impozitul pe profit

2. Înregistrarea impozitului pe profit virat la bugetul statului:

4411 Impozitul pe profit si alte impozite = 5121 Conturi la bănci în lei

12.1.3.2. Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată

1. Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată deductibile, conform prevederilor legale:

4426 TVA deductibilă = %
= 401 Furnizori
= 404 Furnizori de imobilizări

2. Înregistrarea TVA în cazul taxării inverse, conform legii:

4426 TVA deductibilă = 4427 TVA colectată

3. Înregistrarea proratei din taxa pe valoare adăugată deductibilă devenită nedeductibilă, conform reglementărilor legale în vigoare:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte = 4426 TVA deductibilă

4. Înregistrare TVA achitat vamă:

- înregistrarea obligației către biroul vamal:

4426 TVA deductibilă = 401 Furnizori

- achitare obligație TVA:

401 Furnizori = 5121 Conturi la bănci în lei

5. Înregistrarea TVA aferentă cheltuielilor cu deductibilitate limitată la calculul impozitului pe profit, conform reglementărilor legale:

% = 4427 TVA colectată

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte

6231 Cheltuieli de protocol

6232 Cheltuieli de reclamă și publicitate

6. Înregistrarea sumelor reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, avansurilor pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, creanțelor cu personalul, cu entitățile afiliate sau cu debitorii:

% = 4427 TVA colectată

4111 Clienți

4282X Alte creanțe în legatură cu
personalul

451X Decontări între entitățile
afiliate

453X Decontări privind interesele de
participare

461X Debitori diverși

7. Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată deductibile, pentru care nu se permite exercitarea dreptului de deducere, în costul de achiziție al bunurilor și prestărilor de servicii potrivit legii:

6XX Cheltuieli după natură = 4426 TVA deductibilă

8. Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată colectate, aferentă operațiunilor care sunt asimilate livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, taxabile potrivit legii:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și
vărsăminte asimilate - alte = 4427 TVA colectată

9. Înregistrarea la sfârșitul perioadei a închiderii taxei pe valoarea adăugată de recuperat aferentă subunităților:

4424 TVA de recuperat = 481 Decontări între unitate și subunități

10. Înregistrarea la sfârșitul perioadei a închiderii taxei pe valoarea de plată aferentă subunităților:

481 Decontări între unitate și
subunitati = 4423 TVA de plată

11. Înregistrarea la sfârșitul perioadei a închiderii TVA deductibilă și TVA colectată de societate:

4427 TVA colectată = 4426 TVA deductibilă

12. Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată de recuperat, ca diferență rezultată la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare și taxa pe valoarea adăugată colectată mai mică:

4424 TVA de recuperat = 4426 TVA deductibilă

13. Înregistrarea TVA de plată datorate bugetului statului, stabilită potrivit legii, ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mică:

4427 TVA colectată = 4423 TVA de plată

14. Înregistrarea compensării obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei curente cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat din perioadele fiscale precedente:

4423 TVA de plată = 4424 TVA de recuperat

15. Înregistrarea plății taxei pe valoarea adăugată către bugetul statului:

4423 TVA de plată = 5121 Conturi la bănci în lei

Înregistrarea impozitului pe venituri de natura salariilor

1. Înregistrarea sumelor reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor, reținut din drepturile bănești cuvenite personalului și colaboratorilor societății:

- impozitul pe venituri de natura salariilor reținut din salarii datorate personalului:

421 Personal - salarii datorate = 444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

- impozitul pe venituri de natura salariilor reținut din ajutoare acordate personalului:

423 Personal - ajutoare materiale datorate = 444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

- impozitul pe venituri de natura salariilor reținut din prime reprezentând participarea personalului la profit:

424 Prime reprezentând participarea personalului la profit = 444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

- impozitul pe venituri de natura salariilor reținut din drepturi acordate colaboratorilor:

461 Debitori diverși = 444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

2. Înregistrarea sumelor virate la bugetul statului reprezentând impozitul reținut la sursă pentru veniturile de natura salariilor:

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor = 5121 Conturi la bănci în lei

Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate:

1. Înregistrarea impozitului pe dividende datorat:

457 Dividende de plata = 446 Alte impozite și taxe impozit dividende

2. Înregistrarea taxelor vamale aferente aprovizionărilor din import:
 - În cazul imobilizărilor:

231X Imobilizări corporale în curs de execuție	=	446 Alte impozite și taxe - impozit dividende
21X Imobilizări corporale	=	231X Imobilizări corporale în curs de execuție
3. Înregistrarea impozitelor reținute nerezidenților, datorate conform prevederilor legale:

%	=	446 Alte impozite și taxe - impozit personae nerezidente

401 Furnizori		
404 Furnizori de imobilizări		
4. Înregistrarea taxei de timbru:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte	=	446 Alte impozite și taxe - taxe timbru
5. Înregistrarea altor impozite și taxe de plătit la bugetul de stat:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte	=	446 Alte impozite și taxe - alte impozite
6. Înregistrarea obligației privind taxa teren:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte	=	446 Obligații bugete locale - taxe teren
7. Înregistrarea obligației privind impozitul pe clădiri:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte	=	446 Obligații bugete locale - impozit și taxă clădiri
8. Înregistrarea obligației privind taxe mijloace de transport:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte	=	446 Obligații bugete locale - taxe mijloace de transport
9. Înregistrarea obligației privind impozitul pe teren:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate - alte	=	446 Obligații bugete locale - impozit teren
10. Înregistrarea obligației privind taxa firmă:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe = 446 Obligații bugete locale - taxe firmă
și vărsăminte asimilate - alte

11. Înregistrarea obligației privind taxa salubritate:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe = 446 Obligații bugete locale - taxă
și vărsăminte asimilate - alte salubritate

12. Înregistrarea obligației de plată privind taxa auto marfă pentru vehicule peste 12 tone:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe = 446 Obligații bugete locale - taxa auto
și vărsăminte asimilate - alte marfa vehicule peste 12 tone

13. Înregistrarea obligației privind taxa vehicule lente:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe = 446 Obligații bugete locale - taxă vehicule
și vărsăminte asimilate - alte lente

14. Înregistrarea obligației privind alte taxe de plătit la bugetul local:

- în cazul în care sunt cheltuieli de repartizat pe mai multe perioade viitoare:

471 Cheltuieli înregistrate în avans - = 446 Obligații bugete locale - alte taxe
alte

și, lunar:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe = 471 Cheltuieli înregistrate în avans - alte
și vărsăminte asimilate - alte

- în cazul în care cheltuielile sunt aferente perioadei curente:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe = 446 Obligații bugete locale - alte taxe
și vărsăminte asimilate - alte

15. Înregistrarea plăților efectuate la bugetul de stat sau la bugetele locale privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate:

446X Alte impozite, taxe și = 5121 Conturi la bănci în lei
vărsăminte asimilate

Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate:

Evidența fondurilor speciale se ține pe fiecare fond special constituit conform prevederilor legale.

1. Înregistrarea datoriilor privind fondul pentru handicapați:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe = 447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte
și vărsăminte asimilate asimilate

2. Înregistrarea datoriilor privind taxa de mediu:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate = 447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate

3. Înregistrarea datoriilor privind taxa clawback:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate = 447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate - clawback

4. Înregistrarea plăților efectuate către organismele publice:

447X Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate = 5121 Conturi la bănci în lei

5. Înregistrarea sumelor reprezentând fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii:

447X Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate = 7588 Venituri din exploatare - alte

Alte datorii la bugetul statului

1. La alte datorii la bugetul statului se evidențiază valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate bugetului statului:

6581 Despăgubiri, amenzi și penalități = 4481 Alte datorii față de bugetul statului

2. Plata la bugetul statului a sumelor datorate:

4481X Alte datorii față de bugetul statului = 5121 Conturi la bănci în lei

12.1.4 Datorii în relația cu grupul și acționarii/asociații societății

Contabilitatea datoriilor societății în relația cu acționarii vizează operațiuni privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora și alte decontări.

Dividendele cuvenite acționarilor, propuse sau declarate după data bilanțului, nu se recunosc ca datorie în bilanț. Dividendul reprezintă cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui acționar.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind datoriile în relația cu grupul și acționarii/asociații societății:

451 Decontări între entitățile afiliate

- 4511 Decontări între entitățile afiliate
- 4518 Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate
- 453 Decontări privind interesele de participare
 - 4531 Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
 - 4538 Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 455 Sume datorate acționarilor/asociaților
 - 4551 Acționari/asociați - conturi curente
 - 4558 Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente
- 456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
- 457 Dividende de plată
- 458 Decontări din operații în participație
 - 4581 Decontări din operații în participație - pasiv
 - 4582 Decontări din operații în participație - activ
- 495 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/ asociații
 - 4951 Ajustări pentru deprecierea creanțelor asupra societăților din cadrul grupului
 - 4952 Ajustări pentru deprecierea creanțelor referitoare la interesele de participare
 - 4953 Ajustări pentru deprecierea creanțelor asupra asociaților

Principalele documente utilizate:

- extrase de cont;
- ordine de plată;
- contracte încheiate;
- documente de plăți pentru dividende.

Tratamente contabile

1. Înregistrarea creditelor primite de la societăți din grup:

512X Conturi la bănci	=	4511 Decontărilor între entitățile din grup
2. Înregistrarea dobânzilor datorate pentru creditele primite de la societăți din grup:

- 666 Cheltuieli privind dobânzile = 4518 Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate
3. Înregistrarea sumelor lăsate temporar la dispoziția societății de către acționari:
- 512X Conturi la bănci = 455X Sume datorate acționarilor/asociaților
4. Sumele reprezentând dividende cuvenite acționarilor, lăsate la dispoziția societății:
- 457 Dividende de plata = 455X Sume datorate acționarilor/asociaților
5. Înregistrarea dobânzilor aferente sumelor depuse de acționari:
- 666 Cheltuieli privind dobânzile = 4558 Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente
6. Diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente datoriilor în valută, față de acționari, înregistrare la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar:
- 665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = 455X Sume datorate acționarilor/asociaților
7. Înregistrarea sumelor restituite acționarilor:
- 455X Sume datorate acționarilor/asociaților = %
- 512X Conturi la bănci
- 5311 Casa în lei
8. Diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută față de acționari, înregistrate la evaluarea efectuată la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar:
- 455X Sume datorate acționarilor/asociaților = 765 Venituri din diferențe de curs valutar
9. Sume reprezentând datorii față de acționari, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii:
- 455X Sume datorate acționarilor/asociaților = 7588 Venituri din exploatare - alte
10. Înregistrarea dividendelor datorate acționarilor din profitul realizat în exercițiile financiare precedente, conform hotărârii adunării generale a acționarilor:

171 Rezultatul reportat = 457 Dividende de plată
 reprezentand profitul nerepartizat
 sau pierderea neacoperita

11. Înregistrarea dividendelor achitate acționarilor:

457 Dividende de plată = %
 461 Debitori diverși
 512X Conturi la bănci
 5311 Casa în lei

12. Înregistrarea impozitului pe dividende, reținut acționarilor și datorat bugetului de stat:

457 Dividende de plată = 446 Alte impozite și taxe - impozit
 dividende

13. Înregistrarea sumelor prescrise reprezentând dividende datorate acționarilor, potrivit prevederilor legale:

457 Dividende de plată = 7588 Venituri din exploatare - alte

14. Înregistrarea constituirii/majorării provizioanelor pentru deprecierea creanțelor în relația cu grupul și acționarii/asociații societății:

6864 Cheltuieli financiare privind = 495X Ajustări pentru deprecierea
 ajustările pentru pierderea de creanțelor - decontari în cadrul grupului și
 valoare a activelor circulante cu acționarii/asociații

15. Înregistrarea anulării/diminuării provizioanelor pentru deprecierea creanțelor în relația cu grupul și acționarii/asociații societății:

495X Ajustări pentru deprecierea = 7864 Venituri financiare din ajustări
 creanțelor - decontari în cadrul pentru pierderea de valoare a activelor
 grupului și cu acționarii/asociații circulante

12.1.5 Datorii în relația cu creditorii diverși

Datoriile societății față de alți terți, alții decât personalul propriu și furnizorii, se înregistrează în contul de creditori diverși (contul 462).

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind datoriile în relația cu creditorii diverși:

462 Creditori diverși

Principalele documente utilizate:

- titluri executorii;
- extrase de cont;
- note contabile.

Tratamente contabile

1. Înregistrarea sumelor încasate și necuvenite:

% = 462 Creditori din alte operațiuni

512X Conturi curente la bănci

531X Casa în lei

2. Înregistrarea sumelor datorate terților, reprezentând garanții încasate pentru participarea la licitații:

% = 462 Creditori din alte operațiuni -
darantii licitatii

512X Conturi curente la bănci

531X Casa în lei

3. Înregistrarea garanțiilor încasate de la clienți cu termen de rambursare mai mică de un an:

% = 462 Creditori din alte operațiuni -
garantii clienti

512X Conturi curente la bănci

531X Casa în lei

4. Înregistrarea creditorilor diverși din operațiuni în valută:

% = 462 Creditori din alte operațiuni -
decontări valutare

512X Conturi curente la bănci

531X Casa în lei

6XX Alte cheltuieli de exploatare

5. Înregistrarea sumelor datorate terților, reprezentând despăgubiri și penalități, altele decât cele care rezultă din contracte comerciale:

6581 Despăgubiri, amenzi și penalități = 462 Creditori din alte operațiuni

6. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, aferente datoriilor în valută, înregistrate la evaluarea la sfârșitul perioadei de raportare, respectiv la sfârșitul exercițiului financiar, potrivit reglementărilor contabile:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = 462X Creditori diverși

7. Înregistrarea subvențiilor aferente activelor sau veniturilor, pentru suma de restituit care depășește soldul contului 472, respectiv 475:

6588 Alte ch. Expl: Alte cheltuieli = 462 Creditori din alte operațiuni

8. Înregistrarea datoriilor provenite din corectarea erorilor contabile semnificative, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente:

1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile = 462X Creditori diverși

9. Înregistrarea plăților efectuate către creditori diverși:

462 Creditori din alte operațiuni - decontări valutare = %

512X Conturi curente la bănci

531X Casa în lei

10. Înregistrarea datoriilor către creditori diverși prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii:

462X Creditori diverși = 7588 Venituri din exploatare - alte

11. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, aferente datoriilor în valută către creditori diverși, cu ocazia evaluării la finele perioadei de raportare, respectiv la sfârșitul exercițiului financiar, precum și la decontarea acestora:

462X Creditori diverși = 765 Venituri din diferențe de curs valutar

12. Înregistrarea diferențelor favorabile aferente creditorilor, cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute, cu ocazia evaluării lor la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar, precum și la decontarea acestora:

462X Creditori diverși = 768 Alte venituri financiare

13. Înregistrarea sconturilor obținute de la creditori:

462X Creditori diverși = 767 Venituri din sconturi obținute

12.1.6 Datorii privind credite bancare pe termen scurt

Datoriile privind creditele bancare pe termen scurt se înregistrează în contul 519 "Credite bancare pe termen scurt".

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind creditelor bancare pe termen scurt:

519 Credite bancare pe termen scurt

5191 Credite bancare pe termen scurt

5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență

5193 Credite externe guvernamentale

5194 Credite externe garantate de stat

5195 Credite externe garantate de bănci

5196 Credite de la trezoreria statului

5197 Credite interne garantate de stat

5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

Principalele documente utilizate:

- contracte de împrumut;
- extrase de cont;

Tratamente contabile

1. Înregistrarea creditelor pe termen scurt angajate:

512X Conturi curente la bănci = 581 Viramente interne

581 Viramente interne = 519X Credite bancare pe termen scurt

2. Înregistrarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt:

666 Cheltuieli privind dobânzile = 5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

3. Rambursarea creditelor pe termen scurt:

581 Viramente interne = 512X Conturi curente la bănci

519X Credite bancare pe termen scurt = 581 Viramente interne

4. Rambursarea dobânzilor aferente creditelor pe termen scurt:

5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt = 512X Conturi curente la bănci

12.2 Datorii pe termen lung

Datoriile pe termen lung cuprind împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, credite bancare pe termen lung și mediu, alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

Societatea trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului, dacă:

- a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; și
- b) există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

În bilanț, la poziția “Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an” sunt prezentate datorii înregistrate ca rezultat al împrumuturilor angajate de societate pe termen mediu și lung, dar și datorii comerciale (înregistrate în clasa 4) care devin exigibile într-o perioadă mai mare de 12 luni.

Porțiunea pe termen scurt a împrumuturilor pe termen lung este clasificată în “Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an” și inclusă împreună cu dobânda acumulată la data bilanțului contabil în “Sume datorate instituțiilor de credit” din cadrul datoriilor curente.

Evidența împrumuturilor și datoriilor asimilate se ține distinct, în funcție de natura acestora, astfel:

- împrumuturi din emisiunea de obligațiuni;
- credite bancare pe termen lung;
- datorii care privesc imobilizările financiare;
- alte împrumuturi și datorii asimilate, cum sunt depozite și garanții primite, precum și datorii aferente contractelor de concesiune;
- dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate;
- prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii.

Datoriile reprezentând garanții primite de la terți cu regim de reținere din valoarea facturilor se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valabil la data emiterii facturii de către terți.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate a împrumuturilor pe termen lung:

- 161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
 - 1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
 - 1615 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci
 - 1617 Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
 - 1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
- 162 Credite bancare pe termen lung
 - 1621 Credite bancare pe termen lung
 - 1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
 - 1623 Credite externe guvernamentale
 - 1624 Credite bancare externe garantate de stat
 - 1625 Credite bancare externe garantate de bănci
 - 1626 Credite de la trezoreria statului
 - 1627 Credite bancare interne garantate de stat
- 166 Datorii care privesc imobilizările financiare
 - 1661 Datorii față de entitățile afiliate
 - 1663 Datorii față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 167 Alte împrumuturi și datorii asimilate
- 168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
 - 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
 - 1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
 - 1685 Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile din grup
 - 1686 Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
 - 1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate
- 169 Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii

1691 Prime privind rambursarea obligațiunilor

1692 Prime privind rambursarea altor datorii

Principalele documente utilizate:

- contracte de credit;
- contracte comerciale;
- prospect de emisiune;
- extrase de cont;
- note contabile.

12.2.1 Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni

1. Înregistrarea împrumuturilor de primit din emisiuni de obligațiuni:

461 Debitori diverși - ALTE CREAȚE = 161X Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

2. Înregistrarea încasării valorii obligațiunilor emise:

512X Conturi curente la bănci = 461 Debitori diverși - ALTE CREAȚE

3. Înregistrarea operațiunii de răscumpărare a obligațiunilor:

505 Obligațiuni emise și rascumparate = 512X Conturi curente la bănci

4. Înregistrarea operațiunii de anulare a obligațiunilor răscumpărate:

161X Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni = 505 Obligațiuni emise și rascumparate

5. Înregistrarea dobânzilor datorate aferente obligațiunilor:

666 Cheltuieli privind dobânzile = 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni

6. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea împrumutului la sfârșitul perioadei de raportare, respectiv la sfârșitul exercițiului financiar:

161X Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni = 765 Venituri din diferențe de curs valutar

7. Înregistrarea rambursării împrumutului din emisiuni de obligațiuni, în cazul în care există diferențe favorabile de curs valutar:

161X Împrumuturi din emisiuni de
obligațiuni = %

512X Conturi curente la bănci

765 Venituri din diferențe de curs valutar

8. Înregistrarea emisiunii de obligațiuni cu prime de rambursare a acestora:

% = 161X Împrumuturi din emisiuni de
obligațiuni

461 Debitori diverși - ALTE CREANȚE

169 Prime privind rambursarea
obligațiunilor

9. Amortizarea primelor de emisiune:

6868 Cheltuieli financiare privind = 161X Împrumuturi din emisiuni de
amortizarea primelor de rambursare a obligațiuni
obligațiunilor

Celelalte operațiuni privind răscumpărarea și anularea obligațiunilor se efectuează similar.

12.2.2 Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

1. Înregistrarea creditelor bancare pe termen lung primite în cont de disponibil și utilizarea acestuia pentru achitarea furnizorilor:

- primirea creditului bancar

512X Conturi curente la bănci = 162X Credite bancare pe termen lung

- plata furnizorilor de imobilizări

404 Furnizori de imobilizări = 512X Conturi curente la bănci

2. Rambursarea la scadență a creditelor pe termen lung primite:

162X Credite bancare pe termen lung = 512X Conturi curente la bănci

3. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, la evaluarea la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau la rambursarea împrumuturilor contractate în valută:

- la reevaluarea periodică și la sfârșitul exercițiului financiar:

162X Credite bancare pe termen lung = 765 Venituri din diferențe de curs
valutar

- la rambursare:

162X Credite bancare pe termen lung = %

512X Conturi curente la bănci

765 Venituri din diferențe de curs
valutar

Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, rezultate ca urmare a evaluării la finele perioadei de raportare și la închiderea exercițiului financiar:

665 Cheltuieli din diferențe de curs = 162X Credite bancare pe termen lung
valutar

4. Înregistrarea la sfârșitul perioadei a obligației de plată a dobânzii:

666 Cheltuieli privind dobânzile = 1682 Dobânzi aferente creditelor
valutar bancare pe termen lung

5. Achitarea dobânzilor datorate:

666 Cheltuieli privind dobânzile = 512X Conturi curente la bănci
valutar

12.2.3 Contabilitatea altor împrumuturi și datorii asimilate

1. Înregistrarea imobilizărilor corporale achiziționate în baza contractelor de leasing financiar:

231X Imobilizări corporale în curs de execuție = 167 Alte împrumuturi și datorii asimilate

21X Imobilizări corporale = 231X Imobilizări corporale în curs de execuție

2. Înregistrarea ratelor scadente aferente contractelor de leasing financiar:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate = 404 Furnizori de imobilizări

3. Înregistrarea reducerii valorii împrumutului la încetarea contractului de leasing financiar înainte de termen, cu restituirea bunului care face obiectul contractului:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate = 21X Imobilizări corporale

4. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, la evaluarea la finele perioadei de raportare și la închiderea exercițiului financiar:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate = 765 Venituri din diferențe de curs valutar

5. Reflectarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor primite în valută, rezultate în urma evaluării, la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = 167 Alte împrumuturi și datorii asimilate

6. Înregistrarea diferențelor favorabile aferente datoriilor decontate în lei în funcție de cursul unei valute, la evaluarea la finele perioadei de raportare și la închiderea exercițiului financiar:

167X Alte împrumuturi și datorii asimilate = 768 Alte venituri financiare

7. Reflectarea diferențelor nefavorabile aferente datoriilor decontate în lei în funcție de cursul unei valute, rezultate în urma evaluării, la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

668 Alte cheltuieli financiare = 167X Alte împrumuturi și datorii asimilate

8. Înregistrarea obligației de plată a dobânzilor datorate la scadență:

666 Cheltuieli privind dobânzile = 1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate

9. Achitarea dobânzilor datorate:

1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate = 512X Conturi curente la bănci

13 PROVIZIOANE

Standardul Internațional de Contabilitate Nr. 37 “Provizioane, datorii contingente și active contingente” asigură aplicarea de către societate a unor criterii de recunoaștere și baze de evaluare adecvate provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente și prezentarea unor informații suficiente în cadrul notelor, care să le permită utilizatorilor să înțeleagă natura, plasarea în timp și valoarea acestora.

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

Provizioanele se disting de ajustări ale valorii activelor prin faptul că reprezintă datorii și sunt prezentate distinct în bilanț și în notele explicative la situațiile financiare, spre deosebire de ajustări care se scad din valoare activelor, astfel că activele sunt prezentate în bilanț la valoarea netă.

Provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului. Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Un provizion se recunoaște în contabilitate numai în momentul în care sunt îndeplinite simultan următoarele condiții:

- (a) societatea are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
- (b) este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice; și
- (d) valoarea obligației poate fi estimată credibil.

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

Provizioanele se disting de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei.

Spre deosebire de acestea:

- a) datoriile din credite comerciale constituie obligații de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori și care au fost facturate, sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; și
- b) cheltuielile angajate sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial

asupra plății lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaților. Deși uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilității acestor datorii, elementul de incertitudine este - în general - mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Angajamentele societății sunt prezentate ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activități, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

O datorie este o obligație curentă a entității, rezultată din evenimente anterioare, a cărei decontare se așteaptă să determine o ieșire de resurse încorporând beneficii economice din societate.

Un eveniment care obligă este un eveniment care generează o obligație legală sau implicită care nu îi dă entității o altă alternativă realistă decât să își îndeplinească obligația în cauză.

O obligație curentă este o obligație legală sau implicită. Potrivit reglementărilor contabile:

- a) o obligație legală este obligația care rezultă:
 - dintr-un contract (în mod explicit sau implicit);
 - din legislație; sau
 - din alt efect al legii;
- b) o obligație implicită este obligația care rezultă din acțiunile societății în cazul în care:
 - prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, societatea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități; și
 - ca rezultat, societatea a determinat terțele părți în cauză să se aștepte, în mod justificat, că își va onora acele responsabilități. Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.

Se recunosc în contabilitate ca provizioane doar acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale societății.

Societatea trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de provizioane:

- a) o scurtă descriere a naturii obligației și estimarea plasării în timp a oricăror ieșiri de beneficii economice aferente;
- b) o indicație a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a acestor ieșiri. În cazul în care acest lucru este necesar pentru a furniza informații adecvate, societatea trebuie să prezinte principalele ipoteze referitoare la evenimentele viitoare (evenimentele viitoare care pot afecta valorile necesare pentru decontarea unei, în cazul în care există dovezi obiective suficiente că evenimentele în cauză vor avea loc);
- c) valoarea oricăror rambursări preconizate, indicând valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată.

O datorie contingentă este:

a) o obligație posibilă apărută ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de societate sau o obligație actuală apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece este improbabil că pentru decontarea acestei obligații vor fi necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice sau valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de credibil.

Un contract oneros este un contract în care costurile inevitabile pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din respectivul contract.

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

- (a) sfera activităților desfășurate de societate; sau
- (b) modul în care este gestionată activitatea.

Un provizion de restructurare nu include costuri precum:

- (a) costurile de recalificare sau relocare a personalului care este păstrat;
- (b) costurile de marketing; sau
- (c) investițiile în noi sisteme și rețele de distribuție.

Societatea nu trebuie să recunoască o datorie contingentă. Societatea trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de datorii contingente, la data bilanțului, o scurtă descriere a naturii datoriei contingente și, după caz:

- a) o estimare a efectelor sale financiare
- b) o indicație a incertitudinilor privind suma sau plasarea în timp a oricărei ieșiri de resurse și
- b) posibilitatea oricărei rambursări.

Datoriile contingente pot evolua altfel decât se estimase inițial. Prin urmare, ele sunt evaluate continuu pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. Dacă devine probabil că va fi necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare pentru un element care a fost tratat anterior ca datorie contingentă, este recunoscut un provizion în situațiile financiare ale perioadei în care are loc modificarea probabilităților (cu excepția cazurilor extrem de rare în care nu se poate face o estimare credibilă).

Active contingente

Societatea nu trebuie să recunoască un activ contingent.

Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care generează posibilitatea unei intrări de beneficii economice în societate. Un exemplu îl constituie o

pretenție care face obiectul unei acțiuni în instanță intentate de societate, al cărei rezultat este incert.

Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece acest fapt ar putea determina recunoașterea unui venit care s-ar putea să nu se realizeze niciodată. Cu toate acestea, în momentul în care realizarea unui venit este aproape sigură, activul aferent nu este activ contingent, iar recunoașterea sa este oportună.

Societatea va prezenta pentru activul contingent, în cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice, o scurtă descriere a naturii activelor contingente la data bilanțului și, după caz, o estimare a efectului lor financiar.

Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit aproape sigură, activul și venitul aferent sunt recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care a survenit modificarea. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit probabilă, societatea prezintă activul contingent.

13.1 Tipuri de provizioane

Reglementarea contabilă a identificat principalele situații pentru care pot fi constituite provizioane, dar pot exista și alte cazuri în care să fie necesară înregistrarea unui provizion.

Alte provizioane decât cele enumerate explicit trebuie prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale dacă au o valoare semnificativă.

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- c) acțiunile de restructurare;
- d) pensii și obligații similare; și
- e) alte provizioane, care includ
 - dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
 - impozite;
 - prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;

- beneficiile plătite angajaților pentru terminarea contractului de muncă, ca rezultat al deciziei societății de a încheia contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare sau al deciziei unui angajat de a accepta în mod voluntar plecarea în șomaj în schimbul acelor beneficii;
- spor de fidelitate aferent trim. IV a exercițiului curent care se va plăti în exercițiul următor;
- indemnizațiile variabile pentru membrii Consiliului de Administrație și a Directorului General a societății;
- alte beneficii pe care societatea urmează să le plătească angajaților sau persoanelor dependente de aceștia, care nu sunt legate de restructurare sau pensii;
- cheltuielile legate de protecția mediului înconjurător, pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deșeurilor; protejarea solului, a apelor subterane și a apelor de suprafață; protejarea biodiversității și a peisajului; alte activități de protejare a mediului înconjurător;
- obligații asumate în comun de o terță parte, etc.

În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul prestat de angajat. Provizionul urmează a fi reluat în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

Contabilitatea provizioanelor se ține pe feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Potrivit principiului prudenței, provizioanele trebuie constituite indiferent de rezultatul exercițiului, respectiv înregistrarea de profit sau pierdere.

Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situații:

- a) vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
- b) închiderea unor sedii ale societății;
- c) modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul activităților societății.

Provizioanele de restructurare, în cazul unei obligații legale, se constituie cu respectarea condițiilor generale de recunoaștere a provizioanelor și a prevederilor legale.

Societatea are o obligație implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condițiile generale de recunoaștere a provizioanelor și societatea:

- a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puțin:
 - activitatea sau partea de activitate la care se referă;

- principalele locații afectate de planul de restructurare;
 - funcția și numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității, distribuția și posturile acestora;
 - cheltuielile implicate; și
 - data de la care se va implementa planul de restructurare; și
- b) a provocat celor afectați o așteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării acelui plan sau prin anunțarea principalelor sale caracteristici celor afectați de acesta.

În cazul în care societatea începe un plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data bilanțului, dacă restructurarea este semnificativă și neprezentarea ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, este necesară prezentarea de informații în acest sens.

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, și anume cele care:

- sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare; și
- nu sunt legate de desfășurarea continuă a activității societății.

Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele legate de:

- recalificarea sau mutarea personalului permanent;
- marketing; sau
- investițiile în noi sisteme și rețele de distribuție.

Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activității nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanțului.

Câștigurile din cedarea preconizată de active nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion de restructurare, chiar dacă vânzarea activelor este prevăzută ca o componentă a restructurării.

Provizioanele pentru pensii

Se referă la sumele ce vor fi plătite de societate după ce angajații au părăsit societatea. Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabilește de către specialiști în domeniu. La determinarea lor se ține seama de vârsta, vechimea în muncă în cadrul societății.

Prin salariu, în sensul alineatului precedent, se înțelege media salariilor lunare realizate în ultimele 12 luni anterior datei pensionării.

Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămasă până la pensie, atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.

Standardul Internațional de Contabilitate **IAS 19 “Beneficiile angajaților”** se referă la determinarea costurilor aferente pensiilor în situațiile financiare ale angajatorilor ce au planuri de pensii. Obiectivul acestui standard este de a prescrie contabilizarea și prezentarea informațiilor referitoare la beneficiile angajaților. Standardul impune societății să recunoască:

- (a) o datorie, atunci când un angajat a prestat servicii în schimbul beneficiilor care urmează a fi plătite în viitor; și
- (b) o cheltuială, atunci când entitatea consumă beneficiile economice care apar ca urmare a serviciului prestat de un angajat în schimbul beneficiilor pentru angajați.

IAS 19 se aplică tuturor beneficiilor angajaților, inclusiv celor care sunt acordate:

- (a) în baza unor planuri oficiale sau a altor acorduri oficiale între o entitate și angajații individuali, grupuri de angajați sau reprezentanți ai acestora;
- (b) în baza unor dispoziții legislative sau prin acorduri la nivel de sector de activitate, prin care entităților li se impune să contribuie la planuri naționale, de stat, ale sectoarelor de activitate, sau alte planuri multipatronale;
- (c) prin practici neoficiale care generează o obligație implicită. Practicile neoficiale generează o obligație implicită atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să plătească beneficiile angajaților. Un exemplu de obligație implicită este atunci când o modificare a practicilor neoficiale ale entității ar cauza daune inacceptabile relației acesteia cu angajații.

Beneficiile pe termen scurt ale angajaților sunt beneficii ale angajaților (altele decât compensațiile pentru încetarea contractului de muncă) care sunt scadente integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză.

Planurile de beneficii postangajare sunt acorduri oficiale sau neoficiale în baza cărora o entitate acordă unuia sau mai multor angajați beneficii postangajare.

Planurile de contribuții determinate sunt planuri de beneficii postangajare în baza cărora o entitate plătește contribuții fixe către o entitate separată (un fond) și nu va avea nicio obligație legală sau implicită de a plăti contribuții suplimentare dacă fondul nu deține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaților aferente serviciilor prestate de angajați în perioada curentă sau în perioadele anterioare.

În cazul planurilor de beneficii determinate:

- (a) societatea are obligația să acorde angajaților actuali și foștilor angajați beneficiile convenite; și
- (b) riscul actuarial (acela că beneficiile vor costa mai mult decât se preconizează) și riscul investiției revin, în fond, societății. Dacă realizările actuariale sau investiționale sunt mai slabe decât se preconizează, obligația entității poate să crească.

Contabilizarea planurilor de beneficii determinate este complexă, pentru că sunt necesare ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației și a cheltuielii și pentru că există o posibilitate de câștiguri sau pierderi actuariale.

Contabilizarea planurilor de beneficii determinate implică următorii pași:

- (a) folosirea tehnicilor actuariale pentru realizarea unei estimări fiabile a valorii beneficiului pe care angajații l-au câștigat în schimbul serviciului lor în perioada curentă și în perioadele anterioare. Acest lucru impune societății să determine valoarea beneficiului de repartizat perioadei curente și perioadelor anterioare și să efectueze estimări (ipoteze actuariale) în legătură cu variabilele demografice (precum rotația personalului și mortalitatea) și cu variabilele financiare (precum creșterile viitoare ale salariilor și costurilor medicale) care vor influența costul beneficiului;
- (b) să actualizeze acel beneficiu, utilizând metoda factorului de credit proiectat pentru a determina valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat și costul serviciului current;
- (c) evaluarea valorii juste a oricăror active ale planului;
- (d) să determine valoarea totală a câștigurilor și pierderilor actuariale și valoarea acelor câștiguri și pierderi actuariale care trebuie recunoscute;
- (e) atunci când a fost introdus sau modificat un plan, să determine costul rezultat al serviciului trecut și
- (f) atunci când un plan a fost redus sau decontat, să determine câștigul sau pierderea rezultat(ă).

Valoarea recunoscută ca datorie privind beneficiul determinat trebuie să reprezinte totalul net al următoarelor valori:

- (a) valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat la finalul perioadei de raportare;
- (b) plus orice câștiguri actuariale (minus orice pierderi actuariale) nerecunoscute;
- (c) minus costul oricărui serviciu trecut nerecunoscut încă;
- (d) minus valoarea justă a activelor planului (dacă există) la finalul perioadei de raportare, din care obligațiile urmează să fie decontate direct.

Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat este obligația brută, înainte de deducerea valorii juste a oricăror active ale planului.

Societatea trebuie să determine valoarea actualizată a obligațiilor privind beneficiul determinat și valoarea justă a oricăror active ale planului cu suficientă regularitate, astfel încât valorile recunoscute în situațiile financiare să nu difere în mod semnificativ de valorile care ar fi determinate la finalul perioadei de raportare.

Dacă societatea a adoptat o politică de recunoaștere a câștigurilor și pierderilor actuariale în perioada în care acestea apar, le poate recunoaște în alte elemente ale rezultatului global, cu condiția să adopte același tratament pentru:

- (a) toate planurile sale de beneficii determinate; și
- (b) toate câștigurile și pierderile sale actuariale.

Câștigurile și pierderile actuariale recunoscute în alte elemente ale rezultatului global trebuie să fie prezentate în situația rezultatului global. Dacă societatea recunoaște câștigurile și pierderile actuariale în alte elemente ale rezultatului global, trebuie să recunoască, de asemenea, orice ajustări ulterioare în alte elemente ale rezultatului global.

Câștigurile și pierderile actuariale și ajustările care au fost recunoscute în alte elemente ale rezultatului global, trebuie să fie recunoscute imediat în rezultatul reportat. Acestea nu trebuie să fie reclasificate în profit sau pierdere într-o perioadă ulterioară.

Deși prezentul standard nu prevede prezentări specifice pentru beneficiile pe termen scurt ale angajaților, alte standarde pot prevedea astfel de prezentări. De exemplu, **IAS 24 Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate** prevede ca o entitate să prezinte informații privind beneficiile angajaților pentru personalul-cheie din conducere. **IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare** prevede prezentări de informații privind cheltuielile aferente beneficiilor angajaților.

Standardul Internațional de Contabilitate **IAS 26 “Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii”** vine în completarea IAS 19, acesta tratând contabilizarea și raportarea efectuate de un plan de pensii în relație cu toți participanții considerați ca un grup.

Planurile de pensii sunt contracte prin care o entitate asigură beneficii angajaților ei în timpul activității lor sau după încetarea activității acestora (fie sub forma unui venit anual, fie ca sumă globală), atunci când astfel de beneficii, sau contribuții ale angajatorului, pot fi determinate sau estimate înaintea pensionării din prevederile stipulate printr-un document sau din experiența trecută a entității.

Planurile de contribuții determinate sunt planurile de pensii în baza cărora sumele ce urmează a fi plătite ca pensii rezultă din contribuții la un fond și din câștigurile în urma investiției acestor contribuții.

Planurile de beneficii determinate sunt planurile de pensii în baza cărora sumele ce urmează a fi plătite ca pensii sunt determinate utilizându-se o formulă ce este, de obicei, bazată pe câștigurile angajaților și/sau pe anii de serviciu.

Provizioanele pentru impozite

Se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relația cu statul.

Aceste provizioane pot fi constituite, de exemplu, pentru: diferențe de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate; impozite pentru care societatea are deschise procese în instanță;

rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum și în alte situații care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

13.2 Evaluarea provizioanelor

Provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului. Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.

Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care societatea ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea obligației la data bilanțului sau pentru transferarea acesteia unei terțe părți la acel moment.

Estimările rezultatelor și ale efectelor financiare sunt determinate de raționamentul conducerii societății și completate de experiența unor tranzacții similare și, în anumite cazuri, de rapoartele unor experți independenți. Elementele luate în calcul includ orice probe suplimentare furnizate de evenimente ulterioare datei bilanțului.

Incertitudinile privind valoarea care va fi recunoscută ca provizion sunt tratate prin mijloace diferite, în funcție de împrejurări. În cazul în care provizionul în curs de evaluare implică o gamă largă de elemente, obligația este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile în funcție de probabilitățile lor.

Această metodă statistică de evaluare este denumită „valoare preconizată”. Prin urmare, provizionul va fi diferit în funcție de probabilitatea pierderii unei anumite sume, de exemplu 60 % sau 90 %. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile și probabilitățile de realizare ale fiecăruia sunt egale, se utilizează punctul de la mijlocul intervalului.

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieșiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanțului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieșiri de resurse de aceeași valoare, dar care apar mai târziu. Prin urmare, provizioanele se actualizează dacă efectul este semnificativ.

Actualizarea provizioanelor se efectuează de către persoane specializate sau de personalul din cadrul departamentului economic. Rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) trebuie să fie rata (ratele) înainte de impozitare care să reflecte evaluările curente de pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei. Rata (ratele) de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost ajustate

Câștigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare în evaluarea unui provizion.

Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de Standardul Internațional de Contabilitate 12.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli constituite, legate de tranzacții în valută se actualizează trimestrial la valoarea în lei rezultată din aplicarea cursului valabil în ultima zi a trimestrului.

13.3 Rambursarea cheltuielilor legate de provizioane

Dacă se preconizează că o terță parte va rambursa, integral sau parțial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, societatea trebuie să recunoască rambursarea dacă și numai dacă este aproape sigur că va primi rambursarea în cazul în care își onorează obligația. Rambursarea trebuie tratată ca un activ separat. Suma recunoscută ca rambursare nu trebuie să depășească valoarea provizionului.

În situația veniturilor și a cheltuielilor, costurile aferente unui provizion pot fi prezentate după deducerea sumei recunoscute pentru o rambursare.

13.4 Revizuirea provizioanelor

Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri. Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost inițial recunoscute.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea operațiunilor privind provizioanele:

- 151 Provizioane
 - 1511 Provizioane pentru litigii
 - 1512 Provizioane pentru garantii acordate clientilor
 - 1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
 - 1514 Provizioane pentru restructurare
 - 1517 Provizioane pentru beneficiile angajaților
 - 1518 Alte provizioane

Principalele documente utilizate: documente din care să rezulte că societatea are o obligație curentă la data bilanțului, semnate de persoane autorizate potrivit procedurilor interne.

Acestea pot fi:

- hotărârea Adunării generale a acționarilor din care rezultă că salariații vor beneficia de prime reprezentând participarea la profit (provizion pentru prime);
- documentații și înscrisuri furnizate de compartimentul juridic sau firme de avocați, din care rezultă că societatea are o datorie la data bilanțului sau există o probabilitate mare să apară o astfel de datorie în relațiile cu terțe părți pentru plata de despăgubiri, penalități, daune (provizioane pentru litigii);
- documentația aprobată de Consiliul de administrație, din care rezultă costurile legate de procesul de restructurare;
- documentația din care rezultă obligațiile societății legate de pensii și obligații similare. Aceasta va cuprinde contractul de muncă ce are astfel de prevederi și estimarea sumelor ce ar trebui plătite în viitor în baza acestui contract. În astfel de cazuri, este necesară actualizarea sumelor și implicarea unui actuar;
- documentația întocmită de departamentul economic, din care să rezulte care sunt situațiile pentru care societatea trebuie să înregistreze provizion pentru impozite, potrivit legislației fiscale și reglementărilor contabile, precum și valoarea acestuia. Intrucât provizionul este o sumă estimată, este necesar să existe o fundamentare cât mai analitică, astfel încât să fie justificată înregistrarea unor datorii bilanțiere corespunzătoare provizioanelor. În afara documentațiilor care fundamentează suma ce trebuie înregistrată ca provizion, va fi întocmită și nota contabilă.

În toate cazurile, din documentația prezentată trebuie să rezulte valoarea provizionului și fundamentarea calculelor.

Tratamente contabile

Înregistrarea în contabilitate a constituirii și majorării provizioanelor se efectuează pe seama cheltuielilor, iar diminuarea sau anularea acestora, pe seama veniturilor. Fac excepție de la această regulă provizioanele constituite pentru costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizărilor corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului pe care sunt poziționate imobilizările corporale.

1. Înregistrarea provizioanelor constituite pe seama cheltuielilor

- înregistrarea în contabilitate a constituirii provizioanelor și a majorării valorii provizioanelor existente, pe feluri de provizioane:

6812 Cheltuieli de exploatare privind = 151X Provizioane
provizioanele

- înregistrarea provizionelor pentru litigii în baza listei privind litigiile aflate pe rolul instanțelor judecătorești în care societatea este parte și a probabilității de câștig pentru societate, informații furnizate de compartimentul juridic:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1511 Provizioane pentru litigii

- înregistrarea provizioanelor pentru pensii și obligații similare:

Provizionul pentru pensii și alte obligații similare este constituit pentru beneficiile ce vor fi acordate salariaților la momentul pensionării în funcție de vechimea în muncă conform contractului colectiv de muncă încheiat cu angajații societății. Valoarea provizioanelor pentru drepturi la pensionare este stabilită de către specialiști în domeniu (actuari).

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1517 Provizioane pentru beneficiile angajatilor

- înregistrarea provizioanelor pentru concediile de odihnă neefectuate la sfârșitul anului:

Provizionul pentru concediile de odihnă neefectuate la sfârșitul anului este constituit din sumele preliminate aferente concediilor de odihnă neefectuate, calculate pentru fiecare persoană prin înmulțirea salariului brut al persoanei aferent lunii decembrie cu numărul de zile de concediu neefectuate aferente anului în curs împărțit la numărul de zile lucrătoare din luna decembrie, precum și din sumele pentru contribuțiile aferente.

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1518 Alte provizioane - Provizioane pentru impozite

- înregistrarea provizioanelor pentru impozite:

Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relație cu statul: diferențe de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate, impozite pentru care societatea are deschise procese în instanță; rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, alte situații care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1518 Alte provizioane - Provizioane pentru impozite

- înregistrarea provizionului pentru acordarea de prime reprezentând participarea personalului la profit:

Valoarea provizionului este calculată prin înmulțirea numărului mediu de salariați aferent anului în curs cu salariul de bază mediu lunar la nivel de societate la care se adaugă și sumele pentru contribuțiile aferente. Această valoare nu poate depăși 10% din profitul net preliminar pentru anul în curs.

- a. constituirea provizionului în anul curent pentru primele reprezentând participarea personalului la profit de plătit în exercițiul financiar următor:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1518 Alte provizioane

b. înregistrarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, potrivit legii, în exercițiul financiar în care sunt aprobate situațiile financiare anuale:

644 Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit = 424 Prime reprezentând participarea personalului la profit

c. anularea provizionului constituit:

- înregistrarea provizionului pentru acordarea sporului de fidelitate aferent trim. IV a exercițiului curent care se va plăti în exercițiul următor;

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1518 Alte provizioane

- înregistrarea provizionului pentru acordarea indemnizațiilor variabile pentru membrii Consiliului de Administrație și a Directorului General a societății;

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1518 Alte provizioane

- înregistrarea în contabilitate a altor provizioane:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1518 Alte provizioane

2. Actualizarea trimestrială a provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli legate de tranzacții în valută la cursul BNR valabil în ultima zi a trimestrului:

- în cazul în care cursul de schimb valutar din ultima zi a trimestrului este mai mare decât cursul de schimb la care este înregistrat provizionul în contabilitate:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 151X Provizioane

- în cazul în care cursul de schimb valutar din ultima zi a trimestrului este mai mic decât cursul de schimb la care este înregistrat provizionul în contabilitate:

151X Provizioane = 7812 Venituri din provizioane

3. Înregistrarea diminuării sau anulării provizionului constituit, atunci când fie nu mai există datoria pentru care acesta a fost constituit, fie datoria a devenit certă și se înregistrează în contul corespunzător de datorii, respectiv:

151X Provizioane = 7812 Venituri din provizioane

4. Înregistrarea creanțelor reprezentând sume ce urmează a fi plătite de terțe părți în legătură cu cheltuielile efectuate, legate de provizioanele constituite (exemplu - recuperarea cheltuielilor de judecată):

461 Debitori diverși - alte creanțe = 7588X Alte venituri din exploatare

Prezentarea Informațiilor

Pentru fiecare clasă de provizioane, societatea trebuie să prezinte:

- (a) valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei;
- (b) provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;
- (c) sumele utilizate (cheltuieli suportate și deduse din provizioane) în cursul perioadei;
- (d) sumele neutilizate și reluate în cursul perioadei; și
- (e) creșterea din cursul perioadei a valorii actualizate datorită trecerii timpului și efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.

De asemenea, societatea va prezenta în cadrul situațiilor financiare informații despre:

- a. o scurtă descriere a naturii obligației și estimarea plasării în timp a oricăror ieșiri de beneficii economice aferente;
- b. o indicație a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a acestor ieșiri
- c. valoarea oricăror rambursări preconizate, indicând valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată.

14 CAPITAL ȘI REZERVE

Capitalul și rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor societății, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.

La elaborarea situațiilor financiare, societatea adoptă conceptul financiar de capital, conform căruia, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale societății.

Standardul Internațional de Contabilitate Nr 29 “Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste” trebuie aplicat situațiilor financiare ale oricărei societăți a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste.

Într-o economie hiperinflaționistă nu este utilă raportarea fără retratare a rezultatelor din exploatare și a poziției financiare în moneda locală. Bani își pierd puterea de cumpărare într-o asemenea măsură, încât compararea valorilor care rezultă din tranzacții și alte evenimente ce au avut loc la momente diferite, chiar în timpul aceleiași perioade contabile, induce în eroare.

Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard poate da naștere la diferențe între valoarea contabilă a activelor și datoriilor individuale din bilanț și baza lor fiscală. Aceste diferențe sunt contabilizate în conformitate cu **IAS 12 Impozitul pe profit**.

Trebuie prezentate următoarele informații:

- faptul că situațiile financiare și sumele corespondente ale perioadelor anterioare au fost retratate pentru a reflecta modificarea puterii generale de cumpărare a monedei funcționale și, în consecință, sunt exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la data bilanțului;
- dacă situațiile financiare au la bază modelul costului istoric sau pe cel al costului curent; și
- identificarea și nivelul indicelui prețurilor la data bilanțului, precum și variația acestui indice în timpul perioadei curente și anterioare de raportare.

Prezentările de informații impuse de prezentul standard sunt necesare pentru a clarifica baza tratării efectelor inflației în cadrul situațiilor financiare. Ele au și scopul de a oferi alte informații necesare pentru înțelegerea acestei baze și a sumelor ce rezultă (IAS 29, paragraful 40).

Conform articolului 5 din Ordinul 1690 (ce completează Ordinul 1286) din decembrie 2012, diferențele rezultate din ajustările efectuate cu ocazia aplicării IAS 29 se reflectă în contul 118 “Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29”, cu evidențierea distinctă pentru fiecare element ce a făcut obiectul unor astfel de ajustări.

Pierderea contabilă reportată provenită din trecerea la aplicarea IFRS, din adoptarea pentru prima dată a IAS 29, precum și cea rezultată din utilizarea, la data trecerii la aplicarea IFRS, a valorii juste

drept cost presupus se acoperaă din capitalurile proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale.

14.1 Capital social

Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercitiului financiar, precum și alte elemente de capitaluri proprii.

Capitalul este reprezentat de capitalul social al societății.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a societății și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor subscrise și vărsate. Din punctul de vedere al bazei legale care stă la baza constituirii și modificării capitalului social, aceasta este reprezentată de Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Situația acțiunilor trebuie să fie cuprinsă în anexa la situația financiară anuală și, după caz, numărul acțiunilor pentru care s-a cerut, fără rezultat, efectuarea vărsămintelor. Majorarea capitalui social, respectiv reducerea acestuia sau reîntregirea lui prin emisiunea de noi acțiuni sunt atribuții ale Adunării generale extraordinare (art. 113 lit. f, g din legea societăților comerciale).

Transferul de acțiuni între acționarii societății nu presupune înregistrări în conturi bilanțiere, singurele mențiuni fiind cele din registrul acționarilor.

Principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului social sunt: subscrierea și emisiunea de noi acțiuni, încorporarea rezervelor și alte operațiuni, potrivit legii.

Capitalul social nu va putea fi majorat și nu se vor putea emite noi acțiuni până când nu vor fi complet plătite cele din emisiunea precedentă. Capitalul social se poate mări prin emisiunea de acțiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acțiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar și/sau în natură.

De asemenea, acțiunile noi sunt liberate prin încorporarea rezervelor, cu excepția rezervelor legale, precum și a beneficiilor sau a primelor de emisiune, ori prin compensarea unor creanțe lichide și exigibile asupra societății cu acțiuni ale acesteia.

Diferențele favorabile din reevaluarea patrimoniului vor fi incluse în rezerve, fără a majora capitalul social.

Mărirea capitalului social prin majorarea valorii nominale a acțiunilor poate fi hotărâtă numai cu votul tuturor acționarilor, în afară de cazul când este realizată prin încorporarea rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune.

Acțiunile emise în schimbul aporturilor în numerar vor trebui plătite, la data subscrierii, în proporție de cel puțin 30% din valoarea lor nominală și, integral, în termen de cel mult 3 ani de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, a hotărârii adunării generale. În același termen vor trebui plătite acțiunile emise în schimbul aporturilor în natură. Când s-a prevăzut o primă de emisiune, aceasta trebuie integral plătită la data subscrierii.

Aporturi în creanțe nu sunt admise.

Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului social sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați, răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni, potrivit legii.

Capitalul social poate fi redus prin:

- a) micșorarea numărului de acțiuni sau părți sociale;
- b) reducerea valorii nominale a acțiunilor sau a părților sociale;
- c) dobândirea propriilor acțiuni, urmată de anularea lor.

Capitalul social mai poate fi redus, atunci când reducerea nu este motivată de pierderi, prin:

- a) scutirea totală sau parțială a asociaților de vărsamintele datorate;
- b) restituirea către acționari a unei cote-părți din aporturi, proporțională cu reducerea capitalului social și calculată egal pentru fiecare acțiune sau parte socială;
- c) alte procedee prevăzute de lege.

Când societatea a emis obligațiuni, nu se va putea proceda la reducerea capitalului social prin restituiri făcute acționarilor din sumele rambursate în contul acțiunilor, decât în proporție cu valoarea obligațiunilor rambursate.

Scoaterea din evidență a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepția situațiilor prevăzute de legislația în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea legislației în vigoare.

Conform articolului 122 din Ordinul 1286 din 1 Octombrie 2012, valoarea ajustărilor aferente capitalului social se înregistrează distinct, în contul 1028 "Ajustări ale capitalului social", și se refera, în principal, la:

- a) diferențe din ajustarea la inflație, aferente capitalului social;
- b) ajustări ale capitalului social cu sumele reprezentând diferențe din reevaluări ale imobilizărilor corporale, care au fost incluse în perioadele anterioare în capitalul social și care trebuie să fie înregistrate ca diferențe din reevaluare (cu excepția surplusului din evaluare care este realizat).

Capitalul social prezentat în situațiile financiare anuale trebuie să corespundă cu cel înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului. În cazul efectuării unor ajustări ale capitalului social, ca urmare aplicării IFRS, acestea nu afectează capitalul social vărsat al entității.

14.2 Alte elemente de capitaluri proprii

În capitalurile proprii se evidenciază distinct elemente precum: beneficiile acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (contul 1031 “Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”), componenta de capitaluri proprii a instrumentelor financiare compuse (contul 1032 “Componenta de capitaluri proprii a instrumentelor financiare compuse”), precum și alte elemente de capitaluri proprii.

Potrivit IAS 32, societatea va recunoaște separat componentele unui instrument financiar care creează o datorie financiară societății și conferă o opțiune detinatorului instrumentului să-l convertească într-un instrument de capitaluri proprii al entității. Din perspectiva entității, un astfel de instrument cuprinde două componente: o datorie financiară (un angajament contractual de a livra numerar sau alt activ financiar) și un instrument de capitaluri proprii. Clasificarea componentelor de datorii și capitaluri proprii ale unui instrument convertibil nu este revizuită ca urmare a modificării probabilității de exercitare a opțiunii de conversie. De asemenea, nu există câștig sau pierdere pentru conversia la scadență.

Diferența dintre valoarea justă a activelor achiziționate în cazul unei tranzacții cu plată pe baza de acțiuni cu decontare în acțiuni, contabilizată potrivit IFRS 2, și valoarea contabilă a instrumentelor de capitaluri proprii se înregistrează în contul 1038 “Alte elemente de capitaluri proprii”/analitic distinct.

În capitalurile proprii se evidenciază distinct alte elemente de capitaluri proprii, respectiv:

- diferențele din evaluarea instrumentelor de acoperire, în cadrul operațiunilor de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea eficientă) (contul 1037 “Diferențe privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie”);
- diferențele rezultate din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării (contul 1035 “Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării”);
- diferențele de curs valutar aferente activelor financiare nemonetare, în valută, disponibile în vederea vânzării (contul 1036 “Diferențe de curs valutar aferente activelor financiare nemonetare, în valută, clasificate în categoria celor disponibile în vederea vânzării”);
- alte elemente de capitaluri proprii.

Diferențele favorabile sau nefavorabile din evaluarea ulterioară a activelor financiare disponibile în vederea vânzării se înregistrează în contul 1035 “Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării”.

La scoaterea din evidenta a activelor financiare disponibile în vederea vânzării, câștigurile sau pierderile reprezentând diferențe favorabile sau nefavorabile din evaluare, evidenciate anterior în contul 1035 "Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării", se înregistrează în contul 7623 "Venituri aferente activelor financiare disponibile în vederea vânzării"/analitic distinct", respectiv 6613 "Pierderi din cesiunea activelor financiare disponibile în vederea vânzării".

14.3 Prime de capital

Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport și de conversie.

Conturile corespunzătoare primelor legate de capital (cont 104 "Prime de capital") pot avea numai sold creditor.

Prima de emisiune se determină ca diferență între prețul de emisiune de noi acțiuni sau părți sociale și valoarea nominală a acestora.

Prima de fuziune se determină ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante.

Prima de aport se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

Prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni se calculează ca diferență între valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligate și valoarea acțiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligațiunilor depășește valoarea acțiunilor corespunzătoare.

Primele de capital pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau acoperirea pierderilor contabile înregistrate de societate.

14.4 Rezerve

14.4.1 Rezerve din reevaluare

Tratamentul contabil al rezervei din reevaluarea imobilizărilor necorporale și corporale este cel prevăzut de IAS 38 "Imobilizări Necorporale", respectiv IAS 16 "Imobilizări Corporale" (mai multe informații există în capitolele aferente).

Rezervele din reevaluare se constituie din diferențe rezultate din reevaluarea imobilizărilor necorporale și corporale. Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 1052 "Rezerve din

reevaluarea imobilizărilor corporale", după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale din reglementările contabile.

Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribubil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu ocazia constatării unor deprecieri ale imobilizărilor corporale reevaluate, sau la transferul din contul de rezerve din reevaluare (1052) în contul de rezultat reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve de reevaluare (1175).

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în "Capital și rezerve" (contul 1052 "Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale"). Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, societatea trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

- a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
- b) diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
- c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative societatea prezintă, separat pentru fiecare element din bilanț de natura imobilizărilor corporale reevaluate, valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate și suma ajustărilor cumulate de valoare.

14.4.2 Alte rezerve

Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale, rezerve din reevaluarea imobilizărilor necorporale și corporale, precum și alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual din profitul societății, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege. Rezervele legale pot fi utilizate numai în condițiile prevăzute de lege.

Din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.

Dacă fondul de rezervă, după constituire, s-a micșorat din orice cauză, va fi completat, cu respectarea prevederilor paragrafului precedent.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul determinat după deducerea impozitului pe profit (profitul net) al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

14.5 Rezultatul perioadei și repartizarea profitului

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Închiderea conturilor 121 "Profit sau pierdere" și 129 "Repartizarea profitului" se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.

14.6 Rezultatul reportat, repartizarea profitului și acoperirea pierderii contabile

În contul 117 "Rezultatul reportat" se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent, a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile.

Rezultatul reportat se prezintă distinct și în Situația modificărilor capitalului propriu.

Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare în baza hotărârii adunării generale ordinare a acționarilor.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 1171 "Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita", de unde urmează a fi repartizat pe

celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

În notele explicative trebuie să se prezinte separat propunerea de repartizare a profitului net pe destinații, astfel:

- a) sumele repartizate la rezerve;
- b) sumele repartizate pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;
- c) dividende;
- d) alte repartizări.

În contabilitate, rezultatul reportat provenit din exercițiile financiare precedente se urmărește în analitic pe fiecare exercițiu financiar, deși în bilanț se prezintă soldul net al contului 117 “Rezultatul reportat”.

Pierdere contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierdere contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație.

În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

Prevederi cuprinse în Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare

Modul de distribuire a beneficiilor și de suportare a pierderilor este cuprins în actul constitutiv.

Dacă se constată o pierdere a activului net, capitalul social subscris va trebui reîntregit sau redus înainte de a se putea face vreo repartizare sau distribuire de profit.

Dacă consiliul de administrație, respectiv directoratul, constată că, în urma unor pierderi, stabilite prin situațiile financiare anuale aprobate conform legii, activul net al societății, determinat ca diferență între totalul activelor și totalul datoriilor acesteia, s-a diminuat la mai puțin de jumătate din valoarea capitalului social subscris, va convoca de îndată adunarea generală extraordinară pentru a decide dacă societatea trebuie să fie dizolvată.

Consiliul de administrație, respectiv directoratul, va prezenta adunării generale extraordinare întrunite în cazul în care activul net al societății s-a diminuat la mai puțin de jumătate din valoarea capitalului social subscris, un raport cu privire la situația patrimonială a societății, însoțit de observații ale cenzorilor sau, după caz, ale auditorilor interni. Acest raport trebuie depus la sediul societății cu

cel puțin o săptămână înainte de data adunării generale, pentru a putea fi consultat de orice acționar interesat. În cadrul adunării generale extraordinare, consiliul de administrație, respectiv directoratul, îi va informa pe acționari cu privire la orice fapte relevante survenite după redactarea raportului scris.

Dacă adunarea generală extraordinară nu hotărăște dizolvarea societății, atunci societatea este obligată ca, cel târziu până la încheierea exercițiului financiar ulterior celui în care au fost constatate pierderile și sub rezerva dispozițiilor art. 10 din legea 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să procedeze la reducerea capitalului social cu un quantum cel puțin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve, dacă în acest interval activul net al societății nu a fost reconstituit până la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social.

În cazul neîntrunirii adunării generale extraordinare când activul net al societății s-a diminuat la mai puțin de jumătate din valoarea capitalului social subscris sau dacă adunarea generală extraordinară nu a putut delibera valabil nici în a doua convocare, orice persoană interesată se poate adresa instanței pentru a cere dizolvarea societății. Dizolvarea poate fi cerută și în cazul în care obligația impusă societății potrivit alineatului precedent nu este respectată. În oricare dintre aceste cazuri, instanța poate acorda societății un termen ce nu poate depăși 6 luni pentru regularizarea situației. Societatea nu va fi dizolvată dacă reconstituirea activului net până la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social are loc până în momentul rămânerii irevocabile a hotărârii judecătorești de dizolvare.

Referitor la inventarierea capitalurilor proprii, pentru acestea se întocmesc situații analitice distincte. Totalul situațiilor analitice astfel întocmite se verifică cu soldurile conturilor sintetice corespunzătoare care se preiau în Registrul-inventar (cod 14-1-2).

Conform articolului Nr. 3 din Orindul 1690 din Decembrie 2012, există un cont nou introdus în Planul de Conturi general, respectiv contul 1018 "Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare". Cu ajutorul acestui cont se ține evidența patrimoniului deținut, potrivit legii, de institutele naționale de cercetare-dezvoltare.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate capitalurilor proprii:

- 101 Capital
 - 1011 Capital subscris nevărsat
 - 1012 Capital subscris vărsat
 - 1015 Patrimoniul regiei
- 102 Elemente asimilate capitalului
 - 1023 Patrimoniu privat
 - 1026 Patrimoniul Public
 - 1027 Capitalul subscris reprezentând datorii financiare

- 1028 Ajustări ale capitalului social
- 103 Alte elemente ale capitalului social
 - 1031 Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii
 - 1032 Componenta de capitaluri proprii a instrumentelor financiare compuse
 - 1033 Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o operațiune din străinătate
 - 1034 Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat, recunoscute pe seama capitalurilor proprii
 - 1035 Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării
 - 1036 Diferențe de curs valutar aferente activelor financiare nemonetare, în valută
 - 1037 Diferențe privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea eficientă)
 - 1038 Alte elemente de capitaluri proprii
- 104 Prime de capital
 - 1041 Prime de emisiune
 - 1042 Prime de fuziune/divizare
 - 1043 Prime de aport
 - 1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni
 - 1048 Alte prime de capital
- 105 Rezerve din reevaluare
- 106 Rezerve
 - 1061 Rezerve legale
 - 1063 Rezerve statutare sau contractuale
 - 1064 Rezerve de valoare justă
 - 1068 Alte rezerve
- 107 Rezerve din conversie
 - 1071 Diferențe de curs valutar din conversia unei operațiuni din străinătate cuprinse în consolidare

- 1072 Diferențe de curs valutar din conversia situațiilor financiare anuale individuale într-o monedă de prezentare diferită de moneda funcțională
- 108 Interese care nu controlează
 - 1081 Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar
 - 1082 Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii
- 109 Acțiuni proprii
 - 1091 Acțiuni proprii deținute pe termen scurt
 - 1092 Acțiuni proprii deținute pe termen lung
 - 1095 Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă
- 117 Rezultatul reportat
 - 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită
 - 1172 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29
 - 1173 Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
 - 1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
 - 1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
 - 1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene
 - 1177 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29
- 118 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29
- 121 Profit sau pierdere
- 129 Repartizarea profitului
- 141 Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
- 149 Pierderi legate de emiterea, răscumpararea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
 - 1491 Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii
 - 1495 Pierderi rezultate din reorganizări care sunt determinate de anularea titlurilor deținute
 - 1498 Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii

Principalele documente utilizate:

- procese verbale ale AGA;
- documente emise de Oficiul Național al Registrului Comerțului care atestă constituirea societății sau modificarea capitalului său social;
- registrul acționarilor;
- procese verbale de recepție a bunurilor aport la capitalul social;
- note contabile referitoare la capitalul social.

Tratamente contabile:

a) Operațiuni privind subscrierea, vărsarea și majorarea capitalului social

1. Înregistrarea subscrierii capitalului social, conform actului constitutiv, sau majorarea acestuia în baza hotărârii Adunării generale a acționarilor:

456 Decontări cu acționarii/asociații = 1011 Capital subscris nevarsat
privind capitalul

- Varsarea capitalului social în cont bancar

512x Conturi curente la bănci = 456 Decontări cu acționarii/asociații
privind capitalul

2. Înregistrarea vărsării aportului la capitalul social constând în imobilizări necorporale (conturile 205, 208), imobilizări corporale (cont 21X), stocuri (cont 30X) și disponibilități în cont (cont 512) și în casierie (cont 531), conform documentelor justificative:

- imobilizări necorporale:

20x Imobilizări necorporale = 456 Decontări cu acționarii/asociații
privind capitalul

- imobilizări corporale:

231X Imobilizări corporale în curs de execuție = 456 Decontări cu acționarii/asociații
privind capitalul

21X Imobilizări corporale = 231X Imobilizări corporale în curs de execuție

- stocuri:

30X Stocuri de materii prime și materiale = 456 Decontări cu acționarii/asociații
privind capitalul

512X Conturi curente la bănci = 456 Decontări cu acționarii/asociații
sau privind capitalul

3. Înregistrarea transferului din contul de capital subscris nevărsat la contul de capital subscris vărsat, pe baza cererii de mențiuni primite de la Registrul Comerțului, care atestă majorarea capitalului social:

4. Înregistrarea majorării capitalului social pe seama rezervelor, potrivit legislației aplicabile și hotărârii AGA:

5. Înregistrarea majorării capitalului social pe seama rezultatului reportat (profit net realizat în exercitiile precedente), potrivit hotărârii AGA:

6. Înregistrarea majorării capitalului social prin încorporarea primelor legate de capital, potrivit hotărârii AGA:

b) Operatiuni privind diminuarea capitalului social

a) constituirea obligației față de acționari, ale căror cereri au fost aprobate de Adunarea generală a acționarilor:

b) achitarea obligațiilor față de acționari, conform documentelor justificative:

531X Casa în lei

2. Diminuarea capitalului social prin răscumpărarea unor acțiuni proprii, conform hotărârii Adunării generale a acționarilor, în scopul reducerii capitalului social:

a) situația în care răscumpărarea acțiunilor proprii se face la un preț mai mic decât valoarea nominală a acestora:

- înregistrarea acțiunilor proprii răscumpărate:

109X Acțiuni proprii = 512X Conturi curente la bănci

sau

531X Casa în lei

- înregistrarea diminuării capitalului social cu valoarea nominală a acțiunilor proprii răscumpărate și înregistrarea diferențelor dintre valoarea nominală și prețul de răscumpărare (mai mic), la câștiguri (cont 141):

1012 Capital subscris varsat = %

109X Acțiuni proprii

141 Câștiguri legate de vânzarea sau
anularea instrumentelor de capitaluri
proprii

- transferarea la rezerve a câștigurilor obținute din anularea acțiunilor proprii:

141 Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii = 1068 Alte rezerve

b) situația în care răscumpărarea acțiunilor proprii se face la un preț mai mare decât valoarea nominală a acestora:

- înregistrarea acțiunilor proprii răscumpărate:

109X Acțiuni proprii = 512X Conturi curente la bănci

sau

531X Casa în lei

- înregistrarea diminuării capitalului social cu valoarea nominală a acțiunilor răscumpărate și înregistrarea diferențelor între valoarea nominală și prețul de răscumpărare (mai mare) la pierderi (contul 149):

% = 109X Acțiuni proprii

1012 Capital subscris varsat

149 Pierderi legate de emiterea,
rascumpararea, vânzarea, cedarea cu
titlu gratuit sau anularea
instrumentelor de capitaluri proprii

- acoperirea din rezerve a pierderilor înregistrate:

1068 Alte rezerve = 149 Pierderi legate de emiterea,
rascumpararea, vânzarea, cedarea cu
titlu gratuit sau anularea instrumentelor
de capitaluri proprii

c) Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Înregistrarea trecerii rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale în contul 1175 se efectuează pe măsură ce activul este folosit de societate, respectiv la ieșirea din societate:

1051/1052 Rezerve din reevaluare = 1175 Rezultatul reportat reprezentând
surplusul realizat din rezerve de
reevaluare

d) Contabilitatea rezervelor

1. Înregistrarea rezervelor legale și a rezervelor constituite în baza unor prevederi legale, din profitul net contabil realizat la închiderea exercițiului curent, repartizat la rezerve:

129 Repartizarea profitului = 1061 Rezerve legale

2. Înregistrarea altor rezerve, constituite din profitul net, conform hotărârii acționarilor:

1171 Rezultatul reportat = 1068 Alte rezerve - Repartizare profit
reprezentând profitul nerepartizat
sau pierderea neacoperita

3. Înregistrarea repartizării (potrivit prevederilor legale și hotărârii acționarilor) la rezerve a primelor de emisiune, de fuziune, de aport și de conversie a obligațiunilor în acțiuni:

1041 Prime de emisiune = 1068 Alte rezerve - Rezerve din prime de
emisiune acțiuni

respectiv,

% = 1068 Alte rezerve

1042 Prime de fuziune/divizare

1043 Prime de aport

1044 Prime de conversie a
obligațiunilor în acțiuni

4. Înregistrarea pe seama altor rezerve a diferențelor favorabile dintre valoarea titlurilor primite și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale aportate în natură la capitalul social al societății:

% = 1068 Alte rezerve

261 Acțiuni deținute la entitățile
afiliate

263X Interese de participare

5. Înregistrarea acoperirii pierderilor contabile din exercițiile financiare precedente, din rezerve, conform hotărârii acționarilor:

1068X Alte rezerve = 1171 Rezultatul reportat reprezentând
profitul nerepartizat sau pierderea
neacoperită

6. Înregistrarea majorării capitalului social, din rezerve, potrivit hotărârii AGA:

1068X Alte rezerve = 1012 Capital subscris vărsat

e) Rezultatul reportat

1. Înregistrarea pierderilor contabile realizate în exercițiul financiar curent, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat:

1171 Rezultatul reportat = 121X Profit sau pierdere
reprezentând profitul nerepartizat
sau pierderea neacoperită

2. Înregistrarea utilizării rezervelor pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente, conform hotărârii AGA:

106X Rezerve = 117X Rezultatul reportat

3. Înregistrarea acoperirii pierderilor realizate în exercițiile precedente din profitul realizat în exercițiul curent:

1171 Rezultatul reportat = 117X Rezultatul reportat
reprezentând profitul nerepartizat
sau pierderea neacoperită

4. Înregistrarea acoperirii pierderilor din exercițiile financiare precedente, prin reducerea capitalului social, conform hotărârii AGA:

1012 Capital subscris vărsat = 117X Rezultatul reportat

5. Înregistrarea profitului net realizat în exercițiul financiar curent, transferat la rezultatul reportat la începutul exercițiului financiar următor:

121X Profit sau pierdere = 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

6. Înregistrarea profitului net repartizat la dividende:

1171 Rezultatul reportat = 457 Dividende de plata
reprezentând profitul nerepartizat
sau pierderea neacoperită

7. Înregistrarea sumelor de natura cheltuielilor reprezentând corectarea erorilor contabile semnificative, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente:

1174 Rezultatul reportat provenit = %
din corectarea erorilor contabile

401 Furnizori

431X Asigurări sociale

437X Ajutor de somaj

438X Alte datorii și creanțe sociale

4411X Impozitul pe profit

4423 TVA de plată

4481X Alte datorii față de bugetul statului

462X Creditori diverși

8. Înregistrarea sumelor de natura veniturilor, reprezentând corectarea erorilor contabile semnificative constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente:

4XX Clienți și conturi asimilate = 1174 Rezultatul reportat provenit din
corectarea erorilor contabile

9. Înregistrarea altor creanțe semnificative în relația cu debitorii diverși, provenind din corectarea de erori:

461X Debitori diverși

= 1174 Rezultatul reportat provenit din
corectarea erorilor contabile

IAS 8 “Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” definește erorile perioadei anterioare re ca fiind omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale societății pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din neutilizarea sau utilizarea greșită a informațiilor fiabile care:

(a) erau disponibile la momentul în care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare pentru acele perioade; și

(b) ar fi putut fi obținute și luate în considerare, în mod rezonabil, la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

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

Conform paragrafului 42 din Standardul IAS 8, societatea trebuie să corecteze retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de situații financiare a căror publicare a fost autorizată după descoperirea acestora, prin:

a) retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) prezentată (prezentate) în care a apărut eroarea; sau

b) dacă eroarea a apărut înainte de cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată.

10. Înregistrarea rezultatului reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29 (ajustare de inflație)

118 Rezultatul reportat provenit din = 1028 Ajustări ale capitalului social
adoptarea pentru prima dată a IAS 29

f) Rezultatul exercițiului

1. Inchiderea conturilor de venituri, la sfârșitul perioadei de raportare (lunar):

- închiderea veniturilor din exploatare:

% = 121 Profit sau pierdere

70X

71X

72X

74X

75X

781X

792

609

- închiderea veniturilor financiare:

% = 121 Profit sau pierdere

76X

786X

- închiderea veniturilor privind calamitățile și alte evenimente similare

7417 Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare = 121 Profit sau pierdere

2. Închiderea conturilor de cheltuieli, la sfârșitul perioadei de raportare (lunar):

- închiderea cheltuielilor din exploatare:

121 Profit sau pierdere = %

60X

61X

62X

63X

64X

65X

681X

691X

692

698X

709

- închiderea cheltuielilor financiare:

121 Profit sau pierdere = %
66X
686X

- închiderea cheltuielilor privind calamitățile și alte evenimente similare

121 Profit sau pierdere = 6587 Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare

3. Transferul la sfârșitul exercițiului financiar a profitului/pierderii de la subunități la unitate:

- la subunități:

- transferul profitului (soldurile creditoare) - *sume negative*:

481 Decontări între unitate și subunitati = 121X Profit sau pierdere

- transferul pierderii (soldurile debitoare) - *sume negative*:

121X Profit sau pierdere = 481 Decontări între unitate și subunități

- la sediul societății:

- preluarea profitului de la subunități - *sume pozitive*:

481 Decontări între unitate și subunitati = 121X Profit sau pierdere

- preluarea profitului de la subunități - *sume pozitive*:

121X Profit sau pierdere = 481 Decontări între unitate și subunități

4. Înregistrarea profitului net obținut în exercițiul financiar curent, care a fost repartizat la rezerve, potrivit legii:

121X Profit sau pierdere = 129 Repartizarea profitului

15 VENITURI ȘI CHELTUIELI

Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute de reglementările contabile, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli la nivel de note contabile și bilanță. Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere însă, nu se va prezenta valoarea acestor cheltuieli și venituri după natura, ci se va prezenta suma neta ca diferență calculată între valoarea cheltuielii și a venitului. De exemplu, la momentul cedării unei imobilizări corporale, în contul de profit și pierdere se va prezenta diferența dintre venitul din vânzare și cheltuiala aferentă valorii neamortizate a imobilizării respective.

Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadență acesteia.

Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Cifra de afaceri netă, în sensul reglementărilor contabile, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri și prestările de servicii și alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților.

15.1 Venituri

15.1.1 Prevederi generale

Veniturile reprezintă intrarea brută de beneficii economice pe parcursul perioadei, generate în cadrul desfășurării activităților normale ale societății, atunci când aceste intrări au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât creșterile legate de contribuții ale participanților la capitalurile proprii.

Veniturile trebuie evaluate la valoarea justă a contraprestației primită sau de primit.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de societate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare" (de exemplu: vânzare de imobilizări corporale).

Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende.

Sumele colectate de societate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Valoarea veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord dintre societate și cumpărătorul sau utilizatorul activului. Veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, ținând cont de valoarea oricăror reduceri comerciale și rabaturi cantitative permise de societate.

15.1.2 Categoriile de venituri

A Venituri din exploatare

Veniturile din exploatare cuprind: venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii, venituri aferente costului producției, venituri din producția de imobilizări, venituri din subvenții de exploatare, alte venituri din exploatarea curentă.

I. Venituri din vânzări de bunuri

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor trebuie recunoscute în momentul în care au fost îndeplinite toate condițiile următoare:

- a) societatea a transferat cumpărătorului riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor;
- b) societatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o în mod normal în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate pentru societate; și

e) costurile suportate sau care urmează să fie suportate în legătură cu tranzacția respectivă pot fi evaluate în mod fiabil. O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Transferul riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului.

Dacă societatea păstrează riscuri semnificative aferente proprietății, tranzacția nu reprezintă o vânzare și veniturile nu sunt recunoscute. Societatea poate păstra un risc semnificativ aferent proprietății în mai multe modalități. Exemple de situații în care entitatea poate păstra riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate sunt:

- (a) atunci când societatea își asumă o obligație legată de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de clauzele normale de garanție;
- (b) atunci când primirea veniturilor dintr-o anumită vânzare este condiționată de primirea de către cumpărător a veniturilor din vânzarea, la rândul său, a bunurilor;
- (c) atunci când bunurile sunt trimise, dar trebuie să fie instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului care nu a fost încă executată de societate; și
- (d) atunci când cumpărătorul are dreptul de a anula vânzarea dintr-un motiv specificat în contractul de vânzare cumpărare, iar societatea nu este sigură de probabilitatea returnării bunurilor.

Dacă societatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute.

Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceștia având dreptul fie să le achiziționeze fie, să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.

Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate a veniturilor din vânzarea de bunuri:

- 701 Venituri din vânzarea produselor finite
- 702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
- 703 Venituri din vânzarea produselor reziduale

707 Venituri din vânzarea mărfurilor

709 Reduceri comerciale acordate

Principalele documente utilizate:

- facturi;
- avize de însoțire a mărfii;
- chitanțe.

Tratamente contabile:

% = 70X Conturi de venituri

4111 Clienti

418 Clienti - facturi de intocmit

709 Reduceri comerciale acordate = 4111 Clienti

La nivelul contului de profit și pierdere, cifra de afaceri va fi ajustată cu valoarea reducerilor comerciale.

II. *Venituri din prestări de servicii, redevențe, chirii, locații de gestiune, venituri din activități diverse*

Atunci când rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii poate fi estimat în mod fiabil, venitul asociat tranzacției trebuie să fie recunoscut în funcție de stadiul de execuție a tranzacției la data închiderii bilanțului. Rezultatul unei tranzacții poate fi estimat în mod fiabil atunci când sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

- (a) valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil;
- (b) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate pentru societate;
- (c) stadiul de execuție a tranzacției la data închiderii bilanțului poate fi evaluat în mod fiabil; și
- (d) costurile suportate pentru tranzacție și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod fiabil.

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

Recunoașterea veniturilor în funcție de stadiul de finalizare a tranzacției este deseori denumită „metoda procentului de finalizare”. Conform acestei metode, veniturile sunt recunoscute în

perioadele contabile în care sunt prestate serviciile. Recunoașterea veniturilor pe această bază oferă informații utile referitoare la proporțiile activității de prestare a serviciilor și ale rezultatelor acestora pe parcursul unei perioade.

Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării serviciilor.

Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază în funcție de procentul de execuție a lucrării (calculat ca procent din total venit conform contractului de prestări servicii), în contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", pe seama contului 704 "Venituri din servicii prestate".

Veniturile din redevențe, chirii, dobânzi și dividende se recunosc astfel:

- a) dobânzile se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;
- b) redevențele și chiriile se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului;
- c) dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate a veniturilor din prestări de servicii, redevențe, chirii, locații de gestiune, venituri din activități diverse:

- 704 Venituri din servicii prestate
- 705 Venituri din studii și cercetări
- 706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
- 707 Venituri din vânzarea mărfurilor
- 708 Venituri din activități diverse

Principalele documente utilizate:

- facturi;
- situații de lucrări;
- procese verbale de recepție.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea veniturilor aferente prestațiilor efectuate în baza contractelor încheiate, potrivit obiectului de activitate:

$$\% = 704X \text{ Venituri din servicii prestate}$$

4111 Clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

2. Înregistrarea veniturilor din închiriere:

% = 706X Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii

4111 Clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

3. Înregistrarea veniturilor din activități diverse:

% = 708X Venituri din activități diverse

4111 Clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

III. *Venituri aferente producției stocate și venituri aferente producției de imobilizări:*

Veniturile aferente costului producției reprezintă variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate.

Veniturile din producția de imobilizări reprezintă costul lucrărilor efectuate de societate pentru ea însăși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale.

Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, societatea nu va prezenta valoarea cheltuielilor după natura, nici a veniturilor din producția de imobilizări corporale. Cu toate acestea, la nivel de balanță de verificare, acestea se prezintă conform funcțiunii conturilor.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate a veniturilor aferente producției stocate și venituri aferente producției de imobilizări:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

721 Venituri din producția de imobilizări necorporale

722 Venituri din producția de imobilizări corporale

725 Venituri din producția de investiții imobiliare

Principalele documente utilizate:

- situații de lucru;
- procese verbale de recepție;

- documente de calculație a costurilor.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 331 Produse în curs de execuție

2. Înregistrarea produselor finite obținute:

345 Produse finite = 711 Venituri aferente stocurilor de produse

3. Înregistrarea diferențelor între prețul prestabilit și costul de producție aferent produselor finite obținute:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 348 Diferențe de preț la produse finite

4. Înregistrarea produselor finite ieșite din gestiune:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 345 Produse finite

5. Înregistrarea diferențelor între prețul prestabilit și costul de producție aferent produselor finite descărcate din gestiune:

348 Diferențe de preț la produse finite = 71 Venituri aferente stocurilor de produse

6. Înregistrarea produselor în curs de execuție, la sfârșitul perioadei:

331 Produse în curs de execuție = 711 Venituri aferente stocurilor de produse

7. Înregistrarea produselor reziduale obținute:

346 Produse reziduale = 711 Venituri aferente stocurilor de produse

8. Înregistrarea produselor reziduale ieșite din gestiune:

711 Venituri aferente stocurilor de produse = 346 Produse reziduale

9. Înregistrarea veniturilor din producția de imobilizări necorporale:

20x Imobilizări necorporale = 721X Venituri din producția de imobilizări necorporale

10. Înregistrarea veniturilor din producția de imobilizări corporale:

21x Imobilizări corporale = 722X Venituri din producția de imobilizări corporale

IV. Venituri din subvenții de exploatare

Veniturile din subvenții de exploatare reprezintă subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază societatea.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate a veniturilor din subvenții de exploatare:

741 Venituri din subvenții de exploatare

7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri

7412 Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale

7413 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe

7414 Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului

7415 Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială

7416 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417 Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare

7418 Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

7419 Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri

Principalele documente utilizate:

- documentații potrivit cerințelor finanțatorilor

Tratamente contabile:

1. recunoașterea subvenției cuvenite:

445X Subvenții = 741X Venituri din subvenții de exploatare

2. în cazul în care se primesc fondurile și nu s-au efectuat cheltuielile care se finanțează din această sursă:

445X Subvenții = 472X Venituri înregistrate în avans

pe măsura înregistrării cheltuielilor în conturile din clasa 6, are loc reluarea la venituri a sumelor din contul 472:

472X Venituri înregistrate în avans = 741X Venituri din subvenții de exploatare

3. încasarea subvenției în contul de disponibil:

512X Conturi curente la bănci = 445X Subvenții

V. Alte venituri din exploatare

Alte venituri din exploatarea curentă cuprind veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.

Conturile utilizate societate pentru evidențierea în contabilitate a altor venituri din exploatare:

754 Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși

758 Alte venituri din exploatare

7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități

7582 Venituri din donații primite

7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital

7584 Venituri din subvenții pentru investiții

7585 Venituri din evaluarea la valoarea justă a datoriilor decontate în cadrul unei tranzacții cu plată pe bază de acțiuni cu decontare în numerar

7587 Câștiguri din cumpărări în condiții avantajoase

7588 Alte venituri din exploatare

Principalele documente utilizate:

- facturi;
- procese verbale de recepție;
- note contabile.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea penalităților datorate de clienți:

4111 Clienți = 7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități

2. Înregistrarea veniturilor din vânzarea imobilizărilor corporale și necorporale:

461 Debitori diverși - creanțe din operațiuni de capital = 7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări corporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut.

3. Înregistrarea venitului aferent subvenției pentru investiții, corespunzător cheltuielilor cu amortizarea, proporțional cu gradul de finanțare din subvenție:

475X Subvenții pentru investiții = 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

4. Înregistrarea plusurilor de natura stocurilor în depozite, stocuri primite cu titlu gratuit sau rezultate din dezmembrarea unor imobilizări:

3XX Conturi de stocuri și producție în curs de execuție = 7588 Alte venituri din exploatare

5. Înregistrarea veniturilor din imputații pentru minusuri de natura stocurilor (stabilite în sarcina celor vinovați - salariați sau terți

- prin recuperare directă):

% = 7588 Venituri din exploatare - alte

461 Debitori diverși - alte creanțe

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul - imputații

6. Înregistrarea veniturilor din datorii comerciale prescrise:

% = 7588 Venituri din exploatare - alte

401 Furnizori

404 Furnizori de imobilizări

VI. Venituri din provizioane și ajutări pentru depreciere sau pierdere de valoare

Veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidențiază distinct, în funcție de natura acestora.

Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate a veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare:

781 Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

7812 Venituri din provizioane

7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

7816 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale cu durata de viață utilă nedeterminată

Principalele documente utilizate:

- documentația întocmită de juriști și avocați;
- note contabile.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea creșterii valorii juste a activului în cazul unei reevaluări după ce la o reevaluare anterioară a fost recunoscută o depreciere a imobilizării corporale:

21X Imobilizări corporale	=	%
		7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
		1051 Rezerve din reevaluarea imobilizărilor necorporale

2. Înregistrarea reluării la venituri a ajustării constituite pentru imobilizările financiare:

296X Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

3. Anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor-clienți:

491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

4. Anularea provizionului înregistrat în valoarea inițială a activului:

1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	=	7812 Venituri din provizioane

VII. Vânzarea în rate

În cazul vânzărilor cu decontare pe parcursul mai multor perioade, societatea trebuie să contabilizeze în cadrul veniturilor valoarea actualizată a încasărilor, utilizând o rata de actualizare la care societatea ar fi putut obține, pe piața bancară, un credit echivalent creanței.

Diferența dintre valoarea nominală a creanței, și valoarea actualizată a venitului trebuie recunoscută în cadrul veniturilor în avans. Treptat, venitul în avans se reia în cadrul veniturilor din dobânzi în perioadele precedente vânzării.

Principalele documente utilizate:

- Factură vânzare;
- Contract vânzare.

Tratamente contabile:

- Înregistrarea vânzării cu decontarea pe parcursul mai multor perioade:

4111 Clienți	=	%
		70X Venituri din vânzare
		472 Venituri înregistrate în avans

- Repartizarea venitului înregistrat în avans la venituri financiare:

472 Venituri înregistrate în avans	=	766 Venituri din dobânzi

B Venituri financiare

Veniturile financiare cuprind:

- a) venituri din imobilizări financiare;
- b) venituri din investiții pe termen scurt;
- c) venituri din creanțe imobilizate;
- d) venituri din investiții financiare cedate;
- e) venituri din diferențe de curs valutar;
- f) venituri din dobânzi;
- g) venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- h) alte venituri financiare.

Veniturile din dobânzi se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente. Veniturile din dividende se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate a veniturilor financiare:

761 Venituri din imobilizări financiare

- 7611 Venituri din acțiuni deținute la filiale
- 7612 Venituri din acțiuni deținute la entități asociate
- 7613 Venituri din acțiuni deținute la entități controlate în comun
- 7615 Venituri din alte imobilizări financiare
- 7617 Venituri din investiții financiare pe termen scurt
- 762 Venituri din operațiunile cu titluri și alte instrumente financiare
- 763 Venituri din operațiunile cu instrumente derivate
- 764 Venituri din investiții financiare cedate
 - 7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
 - 7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
 - 7643 Venituri din cedarea filialelor dobândite exclusiv cu intenția de a fi revândute
- 765 Venituri din diferențe de curs valutar
 - 7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută
 - 7652 Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o operațiune din străinătate
- 766 Venituri din dobânzi
- 767 Venituri din sconturi obținute
- 768 Alte venituri financiare
- 786 Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
 - 7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
 - 7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

Principalele documente utilizate:

- comunicări ale societăților la care Societatea deține participații;
- note de calcul pentru diferențe de curs valutar la evaluarea elementelor monetare în valută;
- note contabile.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea dividendelor cuvenite:

% = 761X Venituri din imobilizări financiare

4511 Decontări între entitățile afiliate

4531 Decontări privind interesele de participare

461 Debitori diverși - dividend de primit

2. Înregistrarea prețului de vânzare al imobilizărilor financiare cedate:

461 Debitori diverși - alte creanțe = 7641 Venituri din imobilizări financiare cedate

3. Înregistrarea câștigului rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt, la un preț de cesiune mai mare decât valoarea lor contabilă:

461 Debitori diverși - alte creanțe = %

7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate

50X Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

4. Înregistrarea valorii reducerilor financiare obținute:

401 Furnizori = 767 Venituri din sconturi obținute

Cu ocazia întocmirii situațiilor financiare, valoarea sconturilor obținute aferente achizițiilor de stocuri consumate în cursul anului, va reduce costul de achiziție al respectivelor bunuri. În cazul în care, scontul obținut se refera la un bun achiziționat, aflat încă în stoc la sfârșitul perioadei de raportare, valoarea discountului financiar va ajustă valoarea respectivului stoc.

În cazul în care societatea acorda reduceri financiare (contul 667), conform IAS 18, valoarea acestora trebuie ajustată din veniturile aferente, în momentul întocmirii contului de profit și pierdere.

Pentru sumele neîncasate la sfârșitul perioadei de raportare, sconturile acordate ulterior datei bilanțului care sunt aferente vanzarilor de la data bilanțului se recunosc pe baza estimării reducerii financiare la data bilanțului:

418 Clienți - facturi de întocmit = 70X (707) Conturi de venituri (Valori negative)

În cazul în care societatea acorda puncte cadou catre clienti ca parte a tranzacțiilor de vânzare de bunuri și care pot fi folosite în viitor de clientul respectiv pentru a obține bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare și anume, achiziția unei anumite cantități, conform IFRIC 13, se utilizează următoarele înregistrări contabile:

4111 Clienți	=	%
		70X Conturi de venituri (valoarea justă a consideratiei de primit)
		472 Venituri înregistrate în avans (puncte de fidelitate)

În momentul în care societatea își îndeplinește obligația de a furniza premiile

472 Venituri înregistrate în avans	=	70X Conturi de venituri

5. Înregistrarea dobânzilor încasate, aferente împrumuturilor acordate:

512X Conturi curente la bănci	=	766 Venituri din dobânzi

6. Înregistrarea dobânzilor de încasat, aferente împrumuturilor acordate pe termen lung:

2676 Dobânda aferenta împrumuturilor acordate pe termen lung	=	766 Venituri din dobânzi

7. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, rezultate din reevaluarea creanțelor în valută:

%	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar

267X Creanțe imobilizate

411X Clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

461X Debitori diverși

8. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea, respectiv decontarea datoriilor în valută:

%	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar

161X Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

162X Credite bancare pe termen lung

166X Datorii care privesc imobilizările financiare

167X Alte împrumuturi și datorii asimilate

168X Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate

401 Furnizori

404 Furnizori de imobilizări

462X Creditori diverși

519X Credite bancare pe termen scurt - în valută

9. Înregistrarea diferențelor favorabile rezultate din reevaluarea creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute:

% = 768 Alte venituri financiare

234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

267X Creanțe imobilizate

409X Furnizori - debitori

411X Clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

461X Debitori diverși

10. Înregistrarea diferențelor favorabile rezultate din evaluarea datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute:

% = 768 Alte venituri financiare

167X Alte împrumuturi și datorii asimilate

168X Dobânzi aferente
împrumuturilor și datoriilor asimilate

401 Furnizori

404 Furnizori de imobilizări

419 Clienți - creditori

462X Creditori diverși

11. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea disponibilităților în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci:

% = 765 Venituri din diferențe de curs
valutar

5124 Conturi la bănci în valută

5314 Casa în valută

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea în contabilitate a veniturilor din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare:

7417 Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare

Principalele documente utilizate:

- documentația care atestă dreptul de a încasa o compensație pentru pierderile societății

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea dreptului de a încasa o sumă drept despăgubire, ca urmare a unui eveniment extraordinar:

461 Debitori diverși - alte creanțe = 7417 Venituri din subvenții de exploatare
în caz de calamități și alte evenimente
similar

15.2 Cheltuieli

15.1.1 Prevederi generale

Cheltuielile societății reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază societatea;

- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

Conform Standardului internațional de contabilitate **IAS 1 “Prezentarea situațiilor financiare”**, Compensarea în situația veniturilor și a cheltuielilor, cu excepția cazului în care compensarea reflectă fondul economic al tranzacției sau al unui alt eveniment, limitează capacitatea utilizatorilor atât de a înțelege tranzacțiile întreprinse, alte evenimente și condiții care au apărut, cât și de a evalua viitoarele fluxuri de trezorerie ale entității. Evaluarea activelor după deducerea ajustărilor de valoare - de exemplu, cheltuielile cu ajustări pentru deprecierea stocurilor și cheltuielile ajustări pentru creanțele îndoielnice - nu reprezintă o compensare.

Toate elementele de venit și cheltuială recunoscute într-o perioadă trebuie incluse în profit sau în pierdere, cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare prevede contrariul.

În mod normal, toate elementele de cheltuială recunoscute într-o perioadă sunt incluse în profit sau în pierdere. Rezultatul include efectele modificărilor estimărilor contabile. Totuși, pot exista circumstanțe când anumite elemente pot fi excluse din profitul sau pierderea perioadei curente. **IAS 8 “Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori”** tratează două astfel de circumstanțe: corectarea erorilor și efectul modificărilor politicilor contabile.

Alte standarde tratează elemente care respectă definiția cheltuielii din Cadrul general, dar care sunt de obicei excluse din profit sau din pierdere. Se pot oferi cu titlu de exemplu surplusurile de reevaluare (a se vedea **IAS 16 “Imobilizări corporale”**), anumite câștiguri și pierderi care apar din conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea **IAS 21 “Efectele variației cursurilor de schimb valutar”**) și câștiguri sau pierderi din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare (a se vedea **IAS 39 “Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”**).

Cheltuielile efectuate de societate pentru realizarea instalațiilor în vederea asigurării utilităților (apă, energie electrică, gaze) necesare funcționării se înregistrează în funcție de natura acestora, pe cheltuieli ale perioadei, atunci când în contractele încheiate cu furnizorii de utilități este prevăzut că acestea urmează să treacă în proprietatea prestatorului serviciului sau lucrării respective.

În toate cazurile se vor avea în vedere clauzele cuprinse în contractele încheiate între părți.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a societății. Pierderile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice și din acest punct de vedere ele nu diferă ca natură de alte cheltuieli. Prin urmare, în “Cadrul General Conceptual pentru raportarea financiară” ele sunt private ca elemente separate. În contul de profit și pierdere, pierderile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente, la elementul “Alte cheltuieli de exploatare”.

Conform articolului 4.35 din Cadrul General, în categoria pierderilor sunt incluse, de exemplu, cele rezultate din dezaastre, cum ar fi inundațiile sau incendiile, precum și cele rezultate din cedarea activelor imobilizate. De asemenea, definiția cheltuielilor include și pierderile nerealizate, cum ar fi cele rezultate din creșterea cursului de schimb valutar în cazul unor împrumuturi pe care societatea

le-a contractat în valută. Atunci când sunt recunoscute în situația veniturilor și a cheltuielilor, pierderile sunt prezentate, de obicei, separate deoarece cunoașterea existenței acestora este importantă pentru luarea deciziilor economice.

În decursul activităților sale curente, societatea poate efectua și tranzacții care nu generează venituri, dar care sunt ocazionate de principalele activități generatoare de venituri. Rezultatele unor astfel de tranzacții sunt prezentate, atunci când această prezentare reflectă fondul economic al tranzacției sau al unui alt eveniment, prin compensarea veniturilor cu cheltuielile asociate care apar din aceeași tranzacție. De exemplu:

- a) câștigurile și pierderile din cedarea activelor imobilizate, inclusiv investițiile și activele de exploatare, sunt raportate prin deducerea din încasările din cedare a valorii contabile a activului și a cheltuielilor de vânzare aferente;
- b) cheltuielile legate de un provizion care este recunoscut în conformitate cu **IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente** și rambursat în baza unui angajament contractual cu un terț (de exemplu, un contract de garanție al unui furnizor) pot fi compensate cu rambursările aferente.

În plus, câștigurile și pierderile care apar dintr-un grup de tranzacții similare sunt raportate pe bază netă, de exemplu, câștigurile și pierderile din diferențele de curs valutar sau câștigurile și pierderile din instrumentele financiare deținute în vederea tranzacționării. Totuși, astfel de câștiguri și pierderi sunt raportate separat dacă sunt semnificative.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare, cheltuieli extraordinare (calamități și alte evenimente extraordinare).

Conturile sintetice de cheltuieli sunt dezvoltate pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări și potrivit necesităților proprii ale societății.

Accizele evidențiate pe facturile primite de la furnizorii de utilități se înregistrează în conturile de cheltuieli cu utilitățile.

Taxa verde evidențiată distinct pe factură la achiziția de aparate electronice, electrocasnice, surse de iluminat, produse IT și pentru comunicații, etc. se include în costul de achiziție al bunurilor achiziționate.

Societatea trebuie să prezinte o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația lor în cadrul societății, oricare dintre acestea furnizează informații mai fiabile și mai relevante.

Cheltuielile sunt subclasificate pentru a evidenția componente ale performanței financiare care se deosebesc în ceea ce privește frecvența, potențialul de câștig sau pierdere și previzibilitatea. Această analiză este furnizată în una dintre cele două forme posibile:

- i. prima formă de analiză este metoda clasificării după natura cheltuielilor. Cheltuielile sunt agregate în situația veniturilor și a cheltuielilor conform naturii lor (de exemplu, amortizarea,

cumpărările de materii prime, cheltuielile cu transportul, beneficiile angajaților și cheltuielile de publicitate) și nu sunt realocate pe diferitele destinații din cadrul entității. Această metodă poate fi simplu de aplicat, deoarece nu este necesară nicio alocare a cheltuielilor după clasificările funcționale. Se oferă următorul exemplu de clasificare utilizând metoda naturii cheltuielilor:

- Venituri X
- Alte venituri X
- Variația stocurilor de produse finite și produse în curs de execuție X
- Materii prime și consumabile utilizate X
- Cheltuieli cu beneficiile angajaților X
- Cheltuieli cu amortizarea X
- Alte cheltuieli X
- Total cheltuieli (X)
- Profit X

Recunoașterea cheltuielilor

Cheltuielile sunt recunoscute la nivelul situației veniturilor și cheltuielilor atunci când se poate evalua în mod fiabil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legate de o diminuare a unui activ sau o creștere a unei datorii. De fapt, aceasta înseamnă că recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterea datoriilor sau reducerii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea echipamentelor).

Cheltuielile sunt recunoscute în situația veniturilor și cheltuielilor pe baza unei asocieri directe între costurile suportate și obținerea elementelor specifice de venit. Acest proces, cunoscut sub numele de corelare a costurilor cu veniturile, implică recunoașterea simultană sau combinată a veniturilor și a cheltuielilor care rezultă direct și concomitent din aceleași tranzacții sau alte evenimente: de exemplu, diversele componenteale cheltuielilor care contribuie la determinarea costului bunurilor vândute sunt recunoscute în același timp ca venitul generat din vânzarea bunurilor.

O cheltuială este recunoscută imediat în situația veniturilor și cheltuielilor atunci când un cost nu generează niciun beneficiu economic viitor sau atunci când, și în măsura în care, viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă criteriilor de recunoaștere în bilanț ca un activ.

O cheltuială este, de asemenea, recunoscută în situația veniturilor și cheltuielilor în acele cazuri în care este suportată o datorie fără recunoașterea unui activ, cum ar fi cazul în care datoria apare ca urmare a garanției unui produs.

15.1.2 Categori de cheltuieli

A Cheltuieli din exploatare

Cheltuieli de exploatare cuprind:

1. cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor
2. nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;
3. cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;
4. cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de societate);
5. alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.);

a) Cheltuieli privind stocurile

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea cheltuielilor privind stocurile:

- 601 Cheltuieli cu materiile prime
- 602 Cheltuieli cu materialele consumabile
 - 6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
 - 6022 Cheltuieli privind combustibilii
 - 6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
 - 6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
 - 6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603 Cheltuieli privind alte materiale
- 604 Cheltuieli privind materialele nestocate
- 6051 Cheltuieli privind consumul de energie

6052 Cheltuieli privind consumul de apa

607 Cheltuieli privind mărfurile

608 Cheltuieli privind ambalajele

609 Reduceri comerciale primite

Principalele documente utilizate:

- bonuri de consum;
- liste de inventar;
- procese verbale de inventar.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea consumului de stocuri:

60X Cheltuieli privind stocurile = 30X Stocuri de materii prime și materiale

b) Cheltuieli cu serviciile executate de terți:

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea cheltuielilor cu serviciile executate de terți:

611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

613 Cheltuieli cu primele de asigurare

614 Cheltuieli cu studiile și cercetările

615 Cheltuieli cu pregătirea personalului

621 Cheltuieli cu colaboratorii

622 Cheltuieli privind comisioanele și onorariile

6231 Cheltuieli de protocol

6232 Cheltuieli de reclama si publicitate

624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal

625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferari

626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații

627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

Principalele documente utilizate:

- facturi;
- polițe de asigurare.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea serviciilor facturate de terți:

61X Cheltuieli cu serviciile executate de terți = 401 Furnizori

62X Cheltuieli cu alte servicii executate de terți = 401 Furnizori

2. Înregistrarea obligației de plată și a reținerilor aferente contractelor de prestări conform Codului Civil precum și a drepturi de autor:

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți = 461 Debitori diverși

461 Debitori diverși = %

425 Avansuri acordate personalului

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

3. Înregistrarea obligației de plată și a reținerilor aferente sumelor cuvenite membrilor Consiliului de Administrație:

621 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți = 461 Debitori diverși

461 Debitori diverși = %

425 Avansuri acordate personalului

431X Asigurări sociale

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

427 Retineri din salarii datorate terților

4. Înregistrarea cheltuielilor cu primele de asigurare:

613 Cheltuieli cu primele de asigurare = 512X Conturi curente la bănci

613 Cheltuieli cu primele de asigurare = 5311 Casa în lei

5. Înregistrarea comisioanelor bancare:

627 Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate = 512X Conturi curente la bănci

6. Plata cheltuielilor cu deplasările, detașările si transferarilor prin casa:

625 Chelt.cu deplasări, detașări si transferari = 5311 Casa in lei

7. Plata cheltuielilor de protocol cu numerar prin casă:

6231 Cheltuieli de protocol = 5311 Casa in lei

8. Plata altor cheltuieli cu servicii executate de terți prin casa:

628 Alte cheltuieli cu servicii executate de terți = 5311 Casa in lei

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea cheltuielilor cu personalul, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

641 Cheltuieli cu salariile personalului

642 Cheltuieli cu avantajele in natura si tichetele acordate salariatilor

6421 Cheltuieli cu avantajele in natura acordate salariatilor

6422 Cheltuieli cu tichetele acordate salariatilor

643 Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii

644 Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit

645 Cheltuieli privind asigurările și protecția socială

6451 Cheltuieli privind unității la asigurările sociale

- 6452 Cheltuieli privind unității pentru ajutorul de somaj
- 6453 Cheltuieli privind angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
- 6456 Cheltuieli privind unității la schemele de pensii facultative
- 6457 Cheltuieli privind unității la primele de asigurare voluntara de sănătate
- 6458 Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 6461 Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare salariaților
- 6462 Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare altor persoane, decât salariați

Principalele documente utilizate:

- stat de salarii;
- hotărâre AGA;
- contract colectiv de muncă;
- chitanțe;
- extrase de cont

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii:

644 Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit	= 424 Prime reprezentand participarea personalului la profit

2. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile personalului:

Sunt asimilate cheltuielilor cu salariile personalului și următoarele adaosuri acordate de societate, încadrate astfel:

- în fondul de salarii:
 - a. indemnizație pensionare;
 - b. primă anuală 8 martie;
 - c. primă anuală Paști;
 - d. primă anuală Crăciun;
 - e. premii;

f. alte venituri în natură (medicamente acordate pe bază de rețetă conform Contractului colectiv de muncă.

641X Cheltuieli cu salariile personalului = %

421 Personal - salarii datorate

4281 Alte datorii în legatura cu personalul

6421 Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților = 421 Personal - salarii datorate

- în categoria cheltuielilor sociale

a. primă anuală 8 martie;

b. primă anuală Paști;

c. primă anuală Crăciun;

d. ajutor naștere copil;

e. ajutor deces membrii familiei conform Contractului colectiv de muncă;

f. ajutor deces salariat conform Contractului colectiv de muncă;

g. bilet tratament pentru boli profesionale conform Contractului colectiv de muncă;

h. ajutor social.

6458 Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială = %

5121 Conturi la bănci în lei

5311 Casa în lei

3. Înregistrarea tichetelor de masă acordate salariaților:

6422 Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților = 5328 Alte valori salariaților

4. Înregistrarea contribuției asiguratorie pentru muncă aferentă salariilor, suportată de angajator:

6461 Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare salariaților = 436 Contribuția asiguratorie pentru muncă

d) Alte cheltuieli de exploatare

5. Înregistrarea cheltuielilor cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate = 512X Conturi curente la bănci

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea altor cheltuieli de exploatare:

652 Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător

653 Cheltuieli legate de activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) deținute în vederea vânzării

654 Pierderi din creanțe și debitori diverși

655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor

6551 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor necorporale

6552 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale

656 Cheltuieli privind investiții financiare

6561 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare

6562 Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare

657 Cheltuieli privind activele biologice și produsele agricole

6571 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice

6572 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a produselor agricole

658 Alte cheltuieli de exploatare

6581 Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități

6582 Cheltuieli cu donațiile acordate

6583 Cheltuieli privind imobilizările necorporale și corporale cedate și alte operațiuni de capital

6584 Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări

6585 Cheltuieli din evaluarea la valoarea justă a datoriilor decontate în cadrul unei tranzacții cu plata pe baza de acțiuni cu decontare în numerar

6586 Cheltuieli reprezentand transferuri si contributii datorate in baza unor acte normative speciale

6587 Cheltuieli privind calamitățile si alte evenimente similare

6588 Alte cheltuieli de exploatare

Principalele documente utilizate:

- facturi;
- liste de inventar;
- procese verbale de inventar;
- contracte.

Tratamente contabile:

1. Scoaterea din evidență a clienților incerti:

654 Pierderi din creanțe și debitori = 4118 Clienți incerti sau în litigiu
diverși

2. Scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale și necorporale, neamortizate integral:

% = 2XX Conturi de imobilizări

28X Amortizari privind imobilizările

6583 Cheltuieli cu cedarea altor
active și alte operațiuni de capital

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări corporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut.

3. Înregistrarea penalităților facturate de terți pentru nerespectarea clauzelor contractuale:

6581 Despăgubiri, amenzi și penalitati = 401 Furnizori

B Cheltuieli financiare

Cheltuielile financiare cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară și altele;

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea cheltuielilor financiare:

- 661 Cheltuieli privind operațiunile cu titluri și alte instrumente financiare
- 662 Cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate
- 663 Pierderi din creanțe legate de participatii
- 664 Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
 - 6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
 - 6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
 - 6643 Cheltuieli privind cedarea filialelor dobândite exclusiv cu intenția de a fi revândute
- 665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar
- 666 Cheltuieli privind dobânzile
- 667 Cheltuieli privind sconturile acordate
- 668 Alte cheltuieli financiare

Principalele documente utilizate:

- contracte de vânzare;
- extrase de cont;
- contracte de împrumut;
- note de calcul pentru calcularea diferențelor de curs valutar;
- note contabile

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea pierderilor din creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate:

663 Pierderi din creanțe legate de participatii = 267X Creanțe imobilizate

2. Înregistrarea valorii imobilizărilor financiare scoase din activ:

6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate = %

261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate

263X Interese de participare

265 Alte titluri imobilizate

3. Înregistrarea cheltuielilor privind sconturile acordate:

667 Cheltuieli privind sconturile acordate = 411X Clienti

4. Înregistrarea dobânzilor plătite aferente creditelor acordate de bănci:

666 Cheltuieli privind dobânzile = 512X Conturi curente la bănci

5. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea creanțelor în valută, la finele perioadei de raportare, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = %

267X Creanțe imobilizate

411X Clienti

418 Clienti - facturi de întocmit

461X Debitori diverși

6. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea datoriilor în valută:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = %

161X Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

162X Credite bancare pe termen lung

166X Datorii care privesc imobilizările financiare

167X Alte împrumuturi și datorii asimilate

168X Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate

269X Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

401 Furnizori

403 Efecte de platit
 404 Furnizori de imobilizări
 405 Efecte de platit pentru imobilizări
 408 Furnizori - facturi nesosite
 451X Decontari între entitățile afiliate
 453X Decontari privind interesele de participare
 455X Sume datorate actionarilor/asociaților
 462X Creditori diverși
 509X Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
 519X Credite bancare pe termen scurt -
 IN VALUTĂ

7. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea disponibilităților în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci:

665 Cheltuieli din diferențe de curs = %
 valutar

5124 Conturi la bănci în valută

5314 Casa în valută

8. Înregistrarea diferențelor nefavorabile rezultate din reevaluarea creanțelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute:

668 Alte cheltuieli financiare = %

267X Creanțe imobilizate

409X Furnizori - debitori

411X Clienți

418 Clienți - facturi de întocmit

461X Debitori diverși

9. Înregistrarea diferențelor nefavorabile rezultate din evaluarea datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute:

668 Alte cheltuieli financiare	=	%
		161X Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
		162X Credite bancare pe termen lung
		166X Datorii care privesc imobilizările financiare
		167X Alte împrumuturi și datorii asimilate
		168X Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
		269X Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
		401 Furnizori
		403 Efecte de platit
		404 Furnizori de imobilizări
		405 Efecte de plătit pentru imobilizări
		408 Furnizori - facturi nesosite
		419 Clienți - creditori
		451X Decontări între entitățile afiliate
		453X Decontări privind interesele de participare
		455X Sume datorate acționarilor/asociaților
		462X Creditori diverși
		509X Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt

C Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

Cheltuielile cu provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite, calculate potrivit legii, se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare:

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele și ajustările pentru depreciere

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

6816 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor necorporale cu durata de viață utilă nedeterminată

6817 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial

686 Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare

6861 Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante

6865 Cheltuieli financiare privind amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii

Principalele documente utilizate:

- fișa mijlocului fix;
- note contabile;
- liste de inventariere;
- procese verbale de inventariere;
- documentații întocmite de juriști cu privire la litigii

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea unor provizioane pentru impozite:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1516 Provizioane pentru impozite

2. Înregistrarea provizionului pentru acordarea de prime reprezentând participarea personalului la profit:

Valoarea provizionului este calculată prin înmulțirea numărului mediu de salariați aferent anului în curs cu salariul de bază mediu lunar la nivel de societate, informații furnizate de compartimentul resurse umane. Această valoare nu poate depăși 10% din profitul net preliminar pentru anul în curs.

a. constituirea provizionului în anul curent pentru primele reprezentând participarea personalului la profit de plătit în exercițiul financiar următor:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1518 Alte provizioane

b. înregistrarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, potrivit legii, în exercițiul financiar în care sunt aprobate situațiile financiare anuale:

c. anularea provizionului constituit:

1518 Alte provizioane = 7812 Venituri din provizioane

3. Înregistrarea ajustării pentru deprecierea unei creanțe ca urmare a riscului de neîncasare a acesteia:

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante = 491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți

4. Înregistrarea amortizării primelor privind rambursarea obligațiunilor:

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor = 169 Prime privind rambursarea obligațiunilor

D Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite, calculate potrivit legii

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea cheltuielilor cu impozitul pe profit:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

692 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat

698 Cheltuieli cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

Conform Ordinului 1286, completat prin Ordinul 1960 din Decembrie 2012 (articolul 124), impozitul pe profit care, potrivit IAS 12 “**Impozit pe profit**”, se recunoaște în alte elemente ale rezultatului global, definite astfel potrivit prevederilor IFRS, se evidențiază în contul 1034 “Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii”, urmărindu-se distinct impozitul pe profit curent și impozitul pe profit amânat (mai multe informații există în capitolul IAS 12).

Principalele documente utilizate:

- registrul fiscal;

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea impozitului pe profit datorat:

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit = 4411 Impozitul pe profit curent

2. Recunoașterea cheltuielii cu impozitul pe profit amânat

692 Cheltuieli cu impozitul pe profit = 4412 Impozitul pe profit amânat
amânat

3. Recunoașterea veniturilor din impozitul pe profit amânat

4412 Impozitul pe profit amânat = 792 Venituri din impozitul pe profit
amânat

16 ELEMENTE ÎN AFARA BILANȚULUI

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datoriile societății se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență.

În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terții; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoși din activ, urmăriți în continuare; stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință; redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadență; bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți comerciale; dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadență; certificate de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilită o valoare și, prin urmare, nu pot fi recunoscute în conturi bilanțiere, precum și alte valori.

În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanțului.

16.1 Contabilitatea angajamentelor acordate și a angajamentelor primite

În categoria angajamentelor acordate/primite de societate se încadrează elemente de tip gir, garanție, cauțiune, aval.

Girul este operațiunea prin care un titlu de credit circulă de la un beneficiar la altul sau o formă specială de transmitere a unui efect comercial (cambie, bilet la ordin, etc.) care constă în înscrierea pe versoul acestuia a unei formule care exprimă voința actualului posesor de a transmite titlul de credit unui nou posesor. Datorită faptului că este scris pe versoul hârtiilor de valoare, girul capătă denumirea de andosament.

Prin gir se transmite proprietatea hârtiei de valoare și se garantează plata sumei prevăzute pe ea. Girul este și o garanție pentru acceptarea și plata cambiei. Girantul se obligă la acceptare și la plata sumei înscrise pe cambie în situația în care trasul ar refuza acceptarea și plata acesteia, devenind în acest fel debitor de regres, solidar cu toți ceilalți debitori cambiali.

Garanția este obligația unei persoane fizice sau juridice, denumită garant, de a asigura unei alte persoane fizice sau juridice folosința în bune condiții a unui obiect sau realizarea unui drept.

Garanția bancară este girul băncii pentru clientul său, care îi dă posibilitatea acestuia de a obține credit de la o terță persoană.

Garanția personală este angajamentul în scris luat de o terță persoană de a plăti în cazul în care debitorul se află în incapacitate. Garanția reală poate îmbrăca una dintre formele: drept de reținere, gaj, ipotecă sau privilegiu.

Cauțiunea reprezintă suma de bani depusă de o persoană învinuită sau de o altă persoană în numele învinuitului spre a garanta fie plata unei amenzi sau a unor despăgubiri, fie prezentarea învinuitului la organele juridice și plata unor eventuale cheltuieli de judecată.

Avalul reprezintă angajamentul necondiționat prin care un terț sau un semnatar al unei cambii sau al unui bilet la ordin, numit avalist, altul decât trăgătorul sau acceptantul, devine garant pentru operațiunile unui co-obligat față de o cambie sau un bilet la ordin.

16.1.1 Contabilitatea angajamentelor acordate

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea angajamentelor acordate:

801 Angajamente acordate

8011 Giruri și garanții acordate

8018 Alte angajamente acordate

În categoria angajamentelor acordate sunt cuprinse angajamentele acordate de către societate - giruri, cauțiuni, garanții, alte angajamente, care reflectă o eventuală creanță a societății asupra terților în cazul în care ea ar fi denunțată să plătească în locul terților suma care constituie obiectul angajamentului.

Principalele documente utilizate:

- scrisori de garanție bancară

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea angajamentelor în momentul acordării de către societate (garanții bancare emise de societate, scrisori de garanție bancară emise clienților pentru servicii de transport)

Debit 801X Giruri și garanții acordate =

2. Înregistrarea în contabilitatea societății a încetării angajamentelor acordate:

= Credit 801X Giruri și garanții acordate

16.1.2 Contabilitatea angajamentelor primite

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea angajamentelor primite:

802 Angajamente primite

8021 Giruri și garanții primite

8028 Alte angajamente primite

În categoria angajamentelor primite sunt cuprinse angajamentele primite de către societate - giruri, cauțiuni, garanții, alte angajamente, care reflectă o eventuală creanță a terților asupra societății în cazul în care terții vor fi obligați să plătească în locul societății.

Principalele documente utilizate:

- scrisoare de garanție bancară;
- contracte;
- ordine de plata.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea angajamentelor primite de către societate (garanții bancare de bună execuție emise de furnizori aferente contractelor de import, scrisori de garanție bancară emise de clienții pentru servicii de transport)

Debit 802X Angajamente primite =

2. Înregistrarea în contabilitatea societății a încetării angajamentelor primite:

= Credit 802X Angajamente primite

3. Înregistrarea garanțiilor de bună execuție virate în cont de garanție deschis de furnizor:

- înregistrarea garanțiilor reținute:

% = 512X Conturi curente la bănci

401 Furnizori

404 Furnizori de imobilizări

Debit 8028 Alte angajamente primite =

- garanții de bună execuție

- eliberarea garanțiilor reținute:

= Credit 8028 Alte angajamente primite -
garanții de bună execuție

4. Înregistrarea garanțiilor suplimentare în bunuri constituite de gestionari:

- înregistrarea garanțiilor:

Debit 8028 Alte angajamente primite =
- garanții gestionari suplimentare în
bunuri

- eliberarea garanțiilor:

= Credit 8028 Alte angajamente primite -
garanții gestionari suplimentare în bunuri

16.2 Contabilitatea altor operațiuni în afara bilanțului

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea altor operațiuni în afara bilanțului:

803 Alte conturi în afara bilanțului

8031 Imobilizări corporale luate cu chirie

8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie

8034 Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare

8035 Stocuri de natura altor materiale date în folosință

8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate

8037 Efecte scontate neajunse la scadență

8038 Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie

8039 Alte valori în afara bilanțului

Principalele documente utilizate:

- contracte de închiriere;
- proces verbal de predare-primire;
- contracte de concesiune;
- Hotărâri de guvern.

Tratamente contabile:

1. Înregistrarea imobilizărilor luate cu chirie:

- primirea cu chirie a imobilizării corporale:

Debit 8031 Imobilizări corporale =
luate cu chirie

- înregistrarea lunară a chiriei:

612 Cheltuieli cu redevențele, = 401 Furnizori
locațiile de gestiune și chiriile

- restituirea imobilizării luate cu chirie:

= Credit 8031 Imobilizări corporale luate cu
chirie

2. Înregistrarea valorilor materiale primite spre prelucrare sau reparare:

Societatea poate primi pentru prelucrare sau reparare mijloace fixe, stocuri de materii prime, materiale, obiecte de inventar, ambalaje, etc.

- primirea valorilor materiale primite spre prelucrare sau reparare:

Debit 8032 Valori materiale primite =
spre prelucrare sau reparare

- scoaterea din evidență a valorilor materiale primite spre prelucrare sau reparare:

= Credit 8032 Valori materiale primite spre
prelucrare sau reparare

3. Înregistrarea valorilor materiale primite în păstrare sau custodie:

În categoria valorilor materiale primite în păstrare sau în custodie intră mijloacele fixe, materiile prime, materialele, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele, etc. primite temporar de societate pentru păstrare sau în custodie, pe baza unui act de primire, iar ulterior ieșite pe baza unui act de scoatere din custodie întocmit în acest scop.

- primirea/recepția în custodie a materialelor:

Debit 8033 Valori materiale primite =
în pastrare sau custodie

- predarea materialelor primite în păstrare sau custodie:

= Credit 8033 Valori materiale primite în
păstrare sau custodie

4. Înregistrarea debitorilor scoși din activ, urmăriți în continuare:

Debitorii societății care au fost scoși din activul bilanțier, ca fiind insolvabili sau dispăruți, conform dispozițiilor legale trebuie urmăriți în continuare până la reactivare sau până când expiră termenul de prescripție.

- scoaterea din evidență a debitorului pe baza dosarului de insolvabilitate:

654 Pierderi din creanțe și debitori diverși = %

4118 Clienți incerti sau în litigiu

461X Debitori diverși

Debit 8034 Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare =

- reactivarea debitorului în momentul în care debitorul devine solvabil:

% = 754 Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși

4118 Clienți incerti sau în litigiu

461X Debitori diverși

= Credit 8034 Debitori scoși din activ, urmăriti în continuare

- în situația în care expiră termenul de prescripție și debitorul nu devine solvabil:

= Credit 8034 Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare

5. Contabilitatea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință:

- consumul materialelor de natura obiectelor de inventar:

603 Cheltuieli privind alte materiale = 303 Alte materiale

Debit 8035 Stocuri de natura altor materiale date în folosință =

- ieșirea materialelor de natura obiectelor de inventar din folosință prin casare:

= Credit 8035 Stocuri de natura altor materiale date în folosință

6. Contabilitatea redevențelor, locațiilor de gestiune, chiriilor și a altor datorii asimilate

În această categorie se încadrează sumele datorate de societate altor persoane fizice sau juridice pentru bunurile luate de aceasta în concesiune, locație sau chirie.

- înregistrarea chiriei totale datorate de societate:

Debit 8036 Redevențe, locații de
gestiune, chirii și alte datorii
asimilate =

- înregistrarea lunară a chiriei:

612 Cheltuieli cu redevențele,
locațiile de gestiune și chiriile = 401 Furnizori

- plata chiriei:

401 Furnizori = %

512X Conturi curente la bănci

531X Casa în lei

= Credit 8036 Redevențe, locații de
gestiune, chirii și alte datorii asimilate

7. Contabilitatea efectelor scontate neajunse la scadență

- primirea efectului comercial de la client:

413 Efecte de primit de la clienți = 4111 Clienți

- depunerea efectului comercial la bancă în vederea scontării sale:

5114 Efecte remise spre scontare = 413 Efecte de primit de la clienți

Debit 8037 Efecte scontate neajunse
la scadență =

- scontarea efectului comercial:

% = 5114 Efecte remise spre scontare

512X Conturi curente la bănci

667 Cheltuieli privind sconturile
acordate

= Credit 8037 Efecte scontate neajunse la
scadență

805 Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență

8051 Dobânzi de plătit

8052 Dobânzi de încasat

Principalele documente utilizate:

- contracte de leasing

Tratamente contabile:

1. înregistrarea dobânzilor de plătit, aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență:

Debit 8051 Dobânzi de plătit =

2. înregistrarea dobânzilor de plătit, aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, ajunse la scadență, trecute pe cheltuieli:

= Credit 8051 Dobânzi de plătit

16.4 Contabilitatea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră:

806 Certificate de emisii de gaze cu efect de seră

Principalele documente utilizate:

- certificate de emisii de gaze cu efect de seră

Tratamente contabile:

1. înregistrarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit:

Debit 806 Certificate de emisii de gaze cu efect de seră =

2. înregistrarea certificatelor de emisii de gaze ieșite din circuit

= Credit 806 Certificate de emisii de gaze cu efect de seră

16.5 Contabilitatea activelor și datoriilor contingente

Standardul Internațional de Contabilitate Nr. 37 “Provizioane, datorii contingente și active contingente” este de a asigura aplicarea de către societate a unor criterii de recunoaștere și baze de evaluare adecvate provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente și prezentarea unor informații suficiente în cadrul notelor, care să le permită utilizatorilor să înțeleagă natura, plasarea în timp și valoarea acestora.

Un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului și a căror existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul societății.

Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în societate.

Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanțiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariția unor intrări de beneficii economice.

Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece ele nu sunt certe iar recunoașterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată.

În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent și trebuie procedat la recunoașterea lui în bilanț.

Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Astfel, dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul și venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările. În schimb, dacă este doar probabilă o creștere a beneficiilor economice, societatea va prezenta în notele explicative activul contingent.

O datorie contingentă este:

- a) o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul societății; sau
- b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută deoarece:
 - nu este sigur că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; sau
 - valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil.

Societatea nu va recunoaște în bilanț o datorie contingentă, aceasta fiind prezentată în notele explicative.

În situația în care societatea are o obligație angajată în comun cu alte părți, partea asumată de celelalte părți este prezentată ca o datorie contingentă.

Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficiile economice. Dacă se consideră că este necesară ieșirea de resurse, generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaște, după caz, o datorie sau un provizion în situațiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepția cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă.

Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:

- a) provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunând că pot fi realizate estimări corecte), deoarece constituie obligații curente la data bilanțului și este probabil că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea obligațiilor; și
- b) datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:
 - obligații posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă societatea are o obligație curentă care poate genera o ieșire de resurse; sau
 - obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în bilanț (deoarece fie nu este probabil să fie necesară o reducere a resurselor societății pentru stingerea obligației, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligației).

Societatea nu trebuie să recunoască o datorie contingentă. Societatea trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de datorii contingente, la data bilanțului, o scurtă descriere a naturii datoriei contingente și, după caz:

- a) o estimare a efectelor sale financiare
- b) o indicație a incertitudinilor privind suma sau plasarea în timp a oricărei ieșiri de resurse și
- c) posibilitatea oricărei rambursări.

Conturile utilizate de societate pentru evidențierea activelor și datoriilor contingente:

807 Active contingente

808 Datorii contingente

Tratamente contabile:

1. înregistrarea valorii activelor contingente:

Debit 807 Active contingente =

2. înregistrarea activelor contingente scoase din conturile extrabilanțiere:

= Credit 807 Active contingente

3. înregistrarea valorii datoriilor contingente înregistrate:

Debit 808 Datorii contingente =

4. înregistrarea valorii datoriilor contingente scoase din conturile extrabilanțiere:

= Credit 808 Datorii contingente

Pentru mai multe informații, a se vedea capitolul Provizioane.

16.6 Contabilitatea conturilor 891 “Bilanț de deschidere”, 892 “Bilanț de închidere”

Cu ajutorul contului 891 “Bilanț de deschidere” se asigură deschiderea tuturor conturilor, iar cu ajutorul contului 892 “Bilanț de închidere” se asigură închiderea tuturor conturilor.

În debitul contului 891 “Bilanț de deschidere” se înregistrează soldurile conturilor de pasiv (prin creditarea acestora), iar în credit, soldurile conturilor de activ (prin debitarea acestora). După efectuarea acestor înregistrări, contul se soldează.

În debitul contului 892 “Bilanț de închidere” se înregistrează soldurile conturilor de activ (prin creditarea acestora), iar în credit, soldurile conturilor de pasiv (prin debitarea acestora). După efectuarea acestor înregistrări, contul se soldează.

ANEXA 1 - MODIFICĂRI RECENTE ALE STANDARDELOR

Noi reglementări contabile

(a) Standarde și interpretări care au intrat în vigoare în perioada curentă

Următoarele standarde și amendamente ale standardelor existente, emise de Comitetul privind Standardele Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standard Board - "IASB") și adoptate de Uniunea Europeană (UE) au intrat în vigoare în perioada curentă:

- Amendamente la IFRS 10 **"Situatii financiare consolidate"**, IFRS 12 **"Prezentarea intereselor deținute în alte entități"** și IAS 28 **"Investiții în entități asociate și asocieri în participație"** - Societăți de Investiții: Aplicarea excepției de la consolidare - a fost adoptată de UE pe data de 22 septembrie 2016 (aplicabil pentru perioadele financiare începând cu 1 ianuarie 2016);
- Amendamente la IFRS 11 **"Asocieri în participație"** - Contabilitatea achiziției de interese în asocieri în participație - adoptate de UE pe 24 noiembrie 2015 (aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2016)
- Amendamente la IAS 1 **"Prezentarea situațiilor financiare"** - Inițiativa privind cerințele de prezentare - adoptate de UE pe 18 decembrie 2015 (aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2016);
- Amendamente la IAS 16 **"Imobilizări corporale"** și IAS 38 **"Imobilizări necorporale"** - Clarificări privind metodele de amortizare acceptabile - adoptate de UE pe 2 decembrie 2015 (aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2016);
- Amendamente la IAS 19 **"Beneficiile angajaților"** - Planuri de beneficii definite: contribuțiile angajaților - adoptate de UE pe 17 decembrie 2014 (aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 februarie 2015);
- Amendamente la IAS 27 **"Situatii financiare individuale"** - metoda punerii în echivalență în situațiile financiare individuale - adoptate de UE pe 18 decembrie 2015 (aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2016);
- Amendamente la diverse standarde "Îmbunătățiri ale IFRS (ciclul 2010-2012)" care rezultă din proiectul anual de îmbunătățire a IFRS (IFRS 2, IFRS 3, IFRS 8, IFRS 13, IAS 16, IAS 24 and IAS 38) cu scopul principal de a elimina inconsecvențele și de a clarifica anumite formulări - adoptate de UE pe 17 decembrie 2014 (aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2016);
- Amendamente la diverse standarde "Îmbunătățiri ale IFRS (ciclul 2012-2014)" care rezultă din proiectul anual de îmbunătățire a IFRS (IFRS 5, IFRS 7, IAS 19 și IAS 34) cu scopul principal de a elimina inconsecvențele și de a clarifica anumite formulări - adoptate de UE pe 15 decembrie 2015 (aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2016).

(b) Standarde și interpretări emise de IASB și adoptate de UE, dar neintrate în vigoare

La data raportării acestor situații financiare, următoarele standarde, revizuiți și interpretări erau emise de IASB și adoptate de UE, dar nu erau încă intrate în vigoare:

- **IFRS 9 “Instrumente Financiare”** - adoptate de UE pe 22 noiembrie 2016 (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2018);
- **IFRS 15 “Venituri din contractele cu clienții”** cu amendamentele ulterioare și amendamente la IFRS 15 “Data efectivă a IFRS 15” - adoptate de UE pe 22 septembrie 2016 (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2018);

IFRS 9 include cerințe privind instrumentele financiare, referitoare la recunoașterea, clasificarea și evaluarea, pierderile din depreciere, derecunoașterea și contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor:

- **Clasificarea și evaluarea:** IFRS 9 introduce o nouă abordare privind clasificarea activelor financiare și cuprinde trei categorii principale de active financiare: măsurate la cost amortizat, la valoare justă prin alte elemente ale rezultatului global, la valoare justă prin contul de profit sau pierdere. Clasificarea pe IFRS 9 este determinată de caracteristicile fluxurilor de numerar și de modelul de business în cadrul căruia este deținut un activ. Această abordare unitară bazată pe principii elimină categoriile de clasificare a activelor financiare din IAS 39: deținute până la scadență, credite și avansuri și active financiare disponibile în vederea vânzării. Noul model va determina de asemenea existența unui singur model de depreciere aplicabil tuturor instrumentelor financiare.

Conform IFRS 9, derivatele încorporate în contracte, în care instrumentul gazdă este un instrument financiar în scopul acestui standard, nu sunt separate, ci întregul instrument hibrid este considerat pentru clasificare.

- **Pierderi din depreciere:** IFRS 9 introduce un model nou privind pierderile din depreciere, bazat pe pierderile așteptate, care va impune recunoașterea mai rapidă a pierderilor așteptate din deprecierea creanțelor. Standardul prevede ca entitățile să înregistreze pierderile din depreciere așteptate aferente creanțelor din momentul recunoașterii inițiale a instrumentelor financiare și totodată să recunoască mult mai repede pierderile din depreciere așteptate pe întreaga durată de viață a acestora.
- **Contabilitatea de acoperire:** IFRS 9 introduce un model semnificativ îmbunătățit privind contabilitatea de acoperire, ce cuprinde cerințe suplimentare de prezentare a informațiilor privind activitatea de administrare a riscurilor. Noul model reprezintă o revizuire semnificativă a principiilor contabilității de acoperire, care permite alinierea tratamentului contabil cu activitățile de administrare a riscurilor.
- **Riscul de credit propriu:** IFRS 9 elimină volatilitatea din contul de profit sau pierdere cauzată de modificarea riscului de credit aferent datoriei evaluate la valoare justă. Modificarea cerințelor de contabilizare a acestor datorii presupune că nu vor mai fi recunoscute prin profit sau pierdere câștigurile generate de deteriorarea propriului risc de credit al unei entități.

(c) **Standarde și interpretări emise de IASB dar neadoptate încă de UE**

La data raportării acestor situații financiare, IFRS așa cum au fost adoptate de UE nu diferă semnificativ de reglementările adoptate de IASB, cu excepția următoarelor standarde, amendamente și interpretări, a căror aplicare nu a fost aprobată încă de UE până la data autorizării acestor situații financiare:

- **IFRS 14 “Conturi în avans pentru entitățile reglementate”** (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2016) - Comisia Europeană a decis să nu inițieze procesul de adoptare a acestui standard interimar, ci să aștepte emiterea standardului final;
- **IFRS 16 „Leasing”** (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2019);
- Amendamente la **IFRS “Plata pe bază de acțiuni”** - Clasificarea și evaluarea tranzacțiilor pe bază de acțiuni (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2018), adoptarea este așteptată în a doua jumătate a anului 2017;
- Amendamente la **IFRS 4 “Contracte de Asigurare”** - Aplicarea **IFRS 9 Instrumente Financiare** cu **IFRS 4 Contracte de Asigurare** (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2018 ori când **IFRS 9 “Instrumente Financiare”** este aplicat prima dată), adoptarea este așteptată în 2017;
- Amendamente la **IFRS 10 “Situații financiare consolidate”** și **IAS 28 “Investiții în entități asociate și asocieri în participație”** - Vânzarea de sau contribuția cu active între un investitor și entitățile asociate sau asocierile în participație ale acestuia și amendamentele ulterioare (data intrării în vigoare a fost amânată pe perioadă nedeterminată, până când se va finaliza proiectul de cercetare privind metoda punerii în echivalență);
- Amendamente la **IFRS 15 “Venituri din contractele cu clienții”** - Clarificări la **IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții** (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2018), adoptarea este așteptată în al doilea trimestru al anului 2017;
- Amendamente la **IAS 7 “Situația fluxurilor de numerar”** - inițiativa privind cerințele de prezentare (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2017);
- Amendamente la **IAS 12 “Impozitul pe profit”** - recunoașterea creanței privind impozitul amânat din pierderi nerealizate (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2017);
- Amendamente la **IAS 40 „Investiții imobiliare”** - transferul investițiilor imobiliare (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2018), adoptarea este așteptată în a doua jumătate a anului 2017;
- Amendamente la diverse standarde ”Îmbunătățiri ale IFRS (ciclul 2014-2016)” care rezultă din proiectul anual de îmbunătățire a IFRS (IFRS 1, IFRS 12 și IAS 28) cu scopul principal de a elimina inconsecvențele și de a clarifica anumite formulări (amendamentele la IFRS 12 sunt aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2017, iar amendamentele la IFRS 1 și IAS 28 sunt

aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2018), adoptarea este așteptată în a doua jumătate a anului 2017;

- IFRIC 22 “Tranzacții în moneda străină și Cotizații” (aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2018), adoptarea este așteptată în a doua jumătate a anului 2017.

ANEXA 2- PLAN DE CONTURI

CONT DESCRIERE

101	Capital
1011	Capital subscris nevărsat
1012	Capital subscris vărsat
1015	Patrimoniul regiei
102	Elemente asimilate capitalului
1023	Patrimoniu privat
1026	Patrimoniul public
1027	Capital subscris reprezentând datorii financiare
1028	Ajustări ale capitalului social/patrimoniului regiei
103	Alte elemente de capitaluri popririi
1031	Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri poprii
1032	Componenta de capitaluri proprii a instrumentelor financiare compuse
1033	Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o operațiune din străinătate
1034	Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii
1035	Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării
1036	Diferențe de curs valutar aferente activelor financiare nemonetare, în valută, clasificate în categoria celor disponibile în vederea vânzării
1037	Diferențe privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea eficientă)
1038	Alte elemente de capitaluri proprii
104	Prime de capital
1041	Prime de emisiune

- 1042 Prime de fuziune/divizare
- 1043 Prime de aport
- 1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni
- 1048 Alte prime de capital
- 105 Rezerve din reevaluare
- 1051 Rezerve din reevaluare imobilizărilor necorporale
- 1052 Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale
- 106 Rezerve
- 1061 Rezerve legale
- 1063 Rezerve statutare sau contractuale
- 1068 Alte rezerve
- 107 Diferențe de curs valutar din conversie
- 1071 Diferențe de curs valutar din conversia unei operațiuni din străinătate cuprinse în consolidare
- 1072 Diferențe de curs valutar din conversia situațiilor financiare anuale individuale într-o monedă de prezentare diferită de moneda funcțională
- 108 Interese care nu controlează
- 1081 Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar
- 1082 Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii
- 109 Acțiuni proprii
- 1091 Acțiuni proprii deținute pe termen scurt
- 1092 Acțiuni proprii deținute pe termen lung
- 1095 Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă
- 117 Rezultatul reportat, cu excepția rezultatului reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29
- 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită
- 1172 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29

- 1173 Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
- 1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
- 1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
- 1176 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene
- 1177 Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29
- 1178 Rezultatul reportat provenit din utilizarea, la data trecerii la aplicarea IFRS, a valorii juste drept cost presupus
- 118 Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29
- 121 Profit sau pierdere
- 129 Repartizarea profitului
- 141 Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
- 149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
- 1491 Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii
- 1495 Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute
- 1498 Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii
- 151 Provizioane
- 1511 Provizioane pentru litigii
- 1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților
- 1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
- 1514 Provizioane pentru restructurare
- 1517 Provizioane pentru beneficiile angajaților
- 1518 Alte provizioane
- 161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
- 1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
- 1615 Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci

- 1617 Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat
- 1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
- 162 Credite bancare pe termen lung
- 1621 Credite bancare pe termen lung
- 1622 Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență
- 1623 Credite externe guvernamentale
- 1624 Credite bancare externe garantate de stat
- 1625 Credite bancare externe garantate de bănci
- 1626 Credite de la trezoreria statului
- 1627 Credite bancare interne garantate de stat
- 166 Datorii care privesc imobilizările financiare
- 1661 Datorii față de entitățile din grup
- 1663 Datorii față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 167 Alte împrumuturi și datorii asimilate
- 168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
- 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
- 1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung
- 1685 Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile din grup
- 1686 Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate
- 169 Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii
- 1691 Prime privind rambursarea obligațiunilor
- 1692 Prime privind rambursarea altor datorii
- 203 Cheltuieli de dezvoltare
- 205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare
- 2051 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare achiziționate

- 2052 Brevete, licențe și alte drepturi și valori similare obținute cu resurse proprii
- 2053 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare - IFRIC12
- 206 Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
- 207 Fond comercial
- 2071 Fond comercial pozitiv
- 208 Alte imobilizări necorporale
- 211 Terenuri și amenajări de terenuri
- 2111 Terenuri
- 2112 Amenajări de terenuri
- 212 Construcții
- 213 Instalații tehnice și mijloace de transport
- 2131 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
- 2132 Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
- 2133 Mijloace de transport
- 214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale
- 215 Investiții imobiliare
- 2151 Investiții imobiliare evaluate la valoarea justă
- 2152 Investiții imobiliare evaluate la cost
- 216 Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
- 218 Plante productive
- 223 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare
- 224 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare
- 227 Active biologice productive în curs de aprovizionare
- 231 Imobilizări corporale în curs de execuție
- 2313 Alte imobilizări corporale

- 235 Investiții imobiliare în curs de execuție
- 2351 Investiții imobiliare în curs de execuție evaluate la valoarea justă
- 2352 Investiții imobiliare în curs de execuție evaluate la cost
- 241 Active biologice productive
- 2411 Active biologice productive evaluate la valoarea justă
- 2412 Active biologice productive evaluate la cost
- 251 Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing
- 285 Amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing
- 261 Acțiuni deținute la filiale
- 2611 Titluri contabilizate la cost
- 2612 Titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere
- 2613 Titluri disponibile în vederea vânzării
- 262 Acțiuni deținute la entități asociate
- 2621 Titluri contabilizate la cost
- 2622 Titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere
- 2623 Titluri disponibile în vederea vânzării
- 263 Acțiuni deținute la entități controlate în comun
- 2631 Titluri contabilizate la cost
- 2632 Titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere
- 2633 Titluri disponibile în vederea vânzării
- 264 Titluri puse în echivalență
- 265 Alte titluri imobilizate
- 266 Certificate verzi amânate
- 267 Creanțe imobilizate
- 2671 Sume de încasat de la entitățile din grup
- 2672 Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile din grup

- 2673 Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 2674 Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 2675 Împrumuturi acordate pe termen lung
- 2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
- 2677 Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți
- 2678 Alte creanțe imobilizate
- 2679 Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
- 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
- 2691 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la filiale
- 2692 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate
- 2693 Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun
- 2695 Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare
- 280 Amortizări privind imobilizările necorporale
- 2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
- 2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
- 2806 Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
- 2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
- 281 Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile imobiliare evaluate la cost
- 2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri
- 2812 Amortizarea construcțiilor
- 2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport
- 2814 Amortizarea altor imobilizări corporale
- 2815 Amortizarea investițiilor imobiliare evaluate la cost
- 2816 Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
- 2818 Amortizarea plantelor productive

- 284 Amortizarea activelor biologice evaluate la cost
- 290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
- 2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
- 2905 Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
- 2906 Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale evaluate la cost
- 2907 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată
- 2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale
- 291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale și a investițiilor imobiliare evaluate la cost
- 2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
- 2912 Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
- 2913 Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport
- 2914 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale
- 2915 Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare evaluate la cost
- 2916 Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale evaluate la cost
- 2918 Ajustări pentru deprecierea plantelor productive
- 293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
- 2931 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție
- 2933 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție
- 2935 Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție evaluate la cost
- 294 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice evaluate la cost
- 296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la filiale
- 2962 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun

- 2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
- 2964 Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile din grup
- 2965 Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 2966 Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
- 2968 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate
- 301 Materii prime
- 302 Materiale consumabile
- 3021 Materiale auxiliare
- 3022 Combustibili
- 3023 Materiale pentru ambalat
- 3024 Piese de schimb
- 3025 Semințe și materiale de plantat
- 3026 Furaje
- 3028 Alte materiale consumabile
- 303 Alte materiale
- 308 Diferențe de preț la materii prime și materiale
- 311 Active imobilizate deținute în vederea vânzării
- 321 Materii prime în curs de aprovizionare
- 322 Materiale consumabile în curs de aprovizionare
- 323 Alte materiale în curs de aprovizionare
- 326 Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare
- 327 Mărfuri în curs de aprovizionare
- 328 Ambalaje în curs de aprovizionare
- 331 Produse în curs de execuție
- 332 Servicii în curs de execuție

- 341 Semifabricate
- 345 Produse finite
- 346 Produse reziduale
- 347 Produse agricole
- 348 Diferențe de preț la produse
- 3481 Diferențe de preț la semifabricate
- 3485 Diferențe de preț la produse finite
- 3486 Diferențe de preț la produse reziduale
- 351 Materii și materiale aflate la terți
- 354 Produse aflate la terți
- 3541 Semifabricate aflate la terți
- 3545 Produse finite aflate la terți
- 3546 Produse reziduale aflate la terți
- 356 Active biologice de natura stocurilor aflate la terți
- 357 Mărfuri aflate la terți
- 358 Ambalaje aflate la terți
- 361 Active biologice de natura stocurilor
- 3611 Active biologice de natura stocurilor evaluate la valoarea justă
- 3612 Active biologice de natura stocurilor evaluate la cost
- 371 Mărfuri
- 378 Diferențe de preț la mărfuri
- 381 Ambalaje
- 388 Diferențe de preț la ambalaje
- 391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
- 392 Ajustări pentru deprecierea materialelor
- 3921 Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile

- 3922 Ajustări pentru deprecierea altor materiale
- 393 Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
- 394 Ajustări pentru deprecierea produselor
- 3941 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
- 3945 Ajustări pentru deprecierea produselor finite
- 3946 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
- 3947 Ajustări pentru deprecierea produselor agricole
- 395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
- 3951 Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
- 3952 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
- 3953 Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
- 3954 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
- 3955 Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți
- 3956 Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți
- 3957 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
- 3958 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
- 397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
- 398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor
- 401 Furnizori
- 403 Efecte de plătit
- 404 Furnizori de imobilizări
- 405 Efecte de plătit pentru imobilizări
- 408 Furnizori - facturi nesosite
- 409 Furnizori - debitori
- 4091 Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
- 4092 Furnizori - debitori pentru prestări de servicii

- 4093 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
- 4094 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
- 411 Clienți
- 4111 Clienți
- 4118 Clienți incerți sau în litigiu
- 413 Efecte de primit de la clienți
- 418 Clienți - facturi de întocmit
- 419 Clienți - creditori
- 421 Personal - salarii datorate
- 422 Alte beneficii datorate angajaților, cu excepția beneficiilor pe termen scurt
- 4221 Beneficii postangajare
- 4222 Alte beneficii pe termen lung
- 4223 Beneficii pentru terminarea contractului de munca
- 423 Personal - ajutoare materiale datorate
- 424 Prime reprezentând participarea personalului la profit
- 425 Avansuri acordate personalului
- 426 Drepturi de personal neridicate
- 427 Rețineri din salarii datorate terților
- 428 Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
- 4281 Alte datorii în legătură cu personalul
- 4282 Alte creanțe în legătură cu personalul
- 431 Asigurări sociale
- 4315 Contribuția de asigurări sociale
- 4316 Contribuția de asigurări sociale de sănătate
- 436 Contribuția asiguratorie pentru muncă
- 438 Alte datorii și creanțe sociale

4381 Alte datorii sociale

4382 Alte creanțe sociale

441 Impozitul pe profit și alte impozite

4411 Impozitul pe profit curent

4412 Impozitul pe profit amânat

4413 Diferențe de impozit determinate de incertitudinile legate de tratamentele fiscale

4415 Impozit specific unor activități

442 Taxa pe valoarea adăugată

4423 TVA de plată

4424 TVA de recuperat

4426 TVA deductibilă

4427 TVA colectată

4428 TVA neexigibilă

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor

445 Subvenții

4451 Subvenții guvernamentale

4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții

4458 Alte sume de primit cu caracter de subvenții

446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate

448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului

4481 Alte datorii față de bugetul statului

4482 Alte creanțe privind bugetul statului

448201 Alte creanțe privind bugetul statului

451 Decontări între entitățile din grup

4511 Decontări între entitățile din grup

- 4518 Dobânzi aferente decontărilor între entitățile din grup
- 453 Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 4531 Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 4538 Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 455 Sume datorate/ asociaților
- 4551 Acționari/asociați - conturi curente
- 4558 Acționari/asociați- dobânzi la conturi curente
- 456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
- 457 Dividende de plătit
- 458 Decontări din operații în participație
- 4581 Decontări din operații în participație - pasiv
- 4582 Decontări din operații în participație - activ
- 461 Debitori diverși
- 462 Creditori diverși
- 463 Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar
- 464 Decontări aferente contractelor de leasing
- 4641 Datorii aferente contractelor de leasing
- 4642 Creanțe aferente contractelor de leasing
- 465 Operațiuni cu instrumente derivate
- 4651 Datorii din operațiuni cu instrumente derivate
- 4652 Creanțe din operațiuni cu instrumente derivate
- 466 Deconturi din operațiuni de fiducie
- 4661 Datorii din operațiuni de fiducie
- 4662 Creanțe din operațiuni de fiducie
- 471 Cheltuieli înregistrate în avans
- 472 Venituri înregistrate în avans

- 473 Decontări din operațiuni în curs de clarificare
- 474 Sume amânate aferente obținerii și îndeplinirii unui contract
- 475 Subvenții pentru investiții
- 4751 Subvenții guvernamentale pentru investiții
- 4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții
- 4753 Donații pentru investiții
- 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor
- 4758 Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții
- 476 Cheltuieli din taxe speciale
- 4761 Datorii de rambursare aferente vânzării cu drept de retur
- 4762 Creanțe aferente dreptului de a recupera produse de la clienți
- 478 Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți
- 481 Decontări între unitate și subunități
- 482 Decontări între subunități
- 490 Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
- 4901 Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente cumpărărilor de bunuri de natura stocurilor
- 4902 Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente prestărilor de servicii
- 4903 Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor corporale
- 4904 Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor necorporale
- 4911 Ajustări pentru deprecierea creanțelor față de client
- 4915 Ajustări aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral
- 494 Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente contractelor de leasing
- 495 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociați
- 4951 Ajustări pentru deprecierea creanțelor asupra societăților din cadrul grupului
- 4952 Ajustări pentru deprecierea creanțelor referitoare la interesele de participare

4953 Ajustări pentru deprecierea creanțelor asupra asociaților
496 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși
505 Obligațiuni emise și răscumpărate
506 Obligațiuni
5061 Obligațiuni cotate
5062 Obligațiuni necotate
507 Certificate verzi primite
508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în valută
5125 Sume în curs de decontare
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
5193 Credite externe guvernamentale

- 5194 Credite externe garantate de stat
- 5195 Credite externe garantate de bănci
- 5196 Credite de la trezoreria statului
- 5197 Credite interne garantate de stat
- 5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
- 531 Casa
- 5311 Casa în lei
- 5314 Casa în valută
- 532 Alte valori
- 5321 Timbre fiscale și poștale
- 5322 Bilete de tratament și odihnă
- 5323 Tichete și bilete de călătorie
- 5328 Alte valori
- 541 Acreditiv
- 5411 Acreditiv în lei
- 5414 Acreditiv în valută
- 542 Avansuri de trezorerie
- 581 Viramente interne
- 595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate
- 596 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor
- 598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
- 601 Cheltuieli cu materiile prime
- 602 Cheltuieli cu materialele consumabile
- 6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
- 6022 Cheltuieli privind combustibilii

- 6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
- 6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
- 6025 Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
- 6026 Cheltuieli privind furajele
- 6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603 Cheltuieli privind alte materiale
- 604 Cheltuieli privind materialele nestocate
- 6051 Cheltuieli privind consumul de energie
- 6052 Cheltuieli privind consumul de apa
- 606 Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor
- 607 Cheltuieli privind mărfurile
- 608 Cheltuieli privind ambalajele
- 609 Reduceri comerciale primite
- 611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
- 612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii
- 613 Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614 Cheltuieli cu studiile și cercetările
- 615 Cheltuieli cu pregătirea personalului
- 621 Cheltuieli cu colaboratorii
- 622 Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
- 6231 Cheltuieli de protocol
- 6232 Cheltuieli de reclamă și publicitate
- 624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
- 625 Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
- 626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
- 627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate

- 628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
- 635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 641 Cheltuieli cu salariile personalului
- 642 Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților
- 6421 Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților
- 6422 Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților
- 643 Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
- 644 Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
- 645 Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 6455 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările de viață
- 6456 Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative
- 6457 Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
- 6458 Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 6461 Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare salariaților
- 6462 Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă corespunzătoare altor persoane, decât salariați
- 651 Cheltuieli din operațiuni de fiducie
- 6511 Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei
- 6512 Cheltuieli din derularea operațiunilor de fiducie
- 6513 Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie
- 652 Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
- 653 Cheltuieli legate de activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) deținute în vederea vânzării
- 6531 Pierderi din evaluarea activelor deținute în vederea vânzării
- 6532 Cheltuieli cu cedarea activelor deținute în vederea vânzării
- 654 Pierderi din creanțe și debitori diverși
- 655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor

- 6551 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor necorporale
- 6552 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale
- 6555 Cheltuieli din reevaluarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing
- 656 Cheltuieli privind investițiile imobiliare
- 6561 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare
- 6562 Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare
- 6565 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a activelor aferente dreptului de utilizare care corespund definiției unei investiții imobiliare
- 657 Cheltuieli privind activele biologice
- 6571 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice productive
- 6572 Pierderi din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice de natura stocurilor
- 6573 Cheltuieli cu cedarea activelor biologice productive
- 658 Alte cheltuieli de exploatare
- 6581 Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități
- 6582 Cheltuieli cu donațiile acordate
- 6583 Cheltuieli cu cedarea altor active și alte operațiuni de capital
- 6584 Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări
- 6585 Cheltuieli din evaluarea la valoarea justă a datoriilor decontate în cadrul unei tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar
- 6586 Cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale
- 6587 Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare
- 6588 Alte cheltuieli de exploatare
- 661 Cheltuieli privind operațiunile cu titluri și alte instrumente financiare
- 6611 Pierderi aferente activelor și datoriilor financiare deținute în vederea tranzacționării
- 6612 Pierderi aferente activelor și datoriilor financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere

- 6613 Pierderi din cesiunea activelor financiare disponibile în vederea vânzării
- 6618 Alte cheltuieli
- 662 Cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivare
- 6621 Pierderi privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării
- 6622 Pierderi privind contabilitatea de acoperire
- 6623 Cheltuieli cu dobânzile aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscului de rată a dobânzii
- 663 Pierderi din creanțe legate de participații
- 664 Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
- 6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
- 6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
- 6643 Cheltuieli privind cedarea filialelor dobândite exclusiv cu intenția de a fi revândute
- 665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar
- 6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută
- 6652 Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o operațiune din străinătate
- 666 Cheltuieli privind dobânzile
- 667 Cheltuieli privind sconturile acordate
- 668 Alte cheltuieli financiare
- 6681 Cheltuieli cu amânarea plății peste termenele normale de creditare
- 6682 Cheltuieli privind dobânzile aferente plăților în avans
- 6685 Cheltuieli privind dobânzile aferente contractelor de leasing
- 6688 Alte cheltuieli financiare
- 681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
- 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost

- 6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
- 6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice productive evaluate la cost
- 6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor curente
- 6815 Cheltuieli de exploatare privind ajustările aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral
- 6816 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor necorporale cu durata de viață utilă nedeterminată
- 6817 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial
- 6818 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
- 685 Cheltuieli cu amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing
- 686 Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare
- 6861 Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor
- 6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor curente
- 6865 Cheltuieli financiare privind amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat
- 6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii
- 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit curent
- 692 Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat
- 693 Cheltuieli cu impozitul pe profit, determinate de incertitudinile legate de tratamentele fiscale
- 695 Cheltuieli cu impozitul specific unor activități
- 698 Cheltuieli cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus
- 701 Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor

- 7015 Venituri din vânzarea produselor finite
- 7017 Venituri din vânzarea produselor agricole
- 7018 Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor
- 702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
- 703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
- 704 Venituri din servicii prestate
- 705 Venituri din studii și cercetări
- 706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
- 707 Venituri din vânzarea mărfurilor
- 708 Venituri din activități diverse
- 709 Reduceri comerciale acordate
- 711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
- 712 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție
- 713 Venituri aferente costului obținerii și îndeplinirii unui contract
- 721 Venituri din producția de imobilizări necorporale
- 722 Venituri din producția de imobilizări corporale
- 725 Venituri din producția de investiții imobiliare
- 741 Venituri din subvenții de exploatare
- 7411 Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
- 7412 Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale
- 7413 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
- 7414 Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
- 7415 Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
- 7416 Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
- 7417 Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare
- 7418 Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

- 7419 Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
- 751 Venituri din operațiuni de fiducie
- 7511 Venituri ocazionate de constituirea fiduciei
- 7512 Venituri din derularea operațiunilor de fiducie
- 7513 Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie
- 753 Venituri din activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) deținute în vederea vânzării
- 7531 Câștiguri din evaluarea activelor deținute în vederea vânzării
- 7532 Venituri din cedarea activelor deținute în vederea vânzării
- 754 Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
- 755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor
- 7551 Venituri din reevaluarea imobilizărilor necorporale
- 7552 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale
- 7555 Venituri din reevaluarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing
- 756 Venituri din investiții imobiliare
- 7561 Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare
- 7562 Venituri din cedarea investițiilor imobiliare
- 757 Venituri din active biologice
- 7571 Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice productive
- 7572 Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice de natura stocurilor
- 7573 Venituri din cedarea activelor biologice productive
- 758 Alte venituri din exploatare
- 7581 Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
- 7582 Venituri din donații primite
- 7583 Venituri din vânzarea imobilizărilor necorporale și corporale și alte operațiuni de capital
- 7584 Venituri din subvenții pentru investiții

- 7585 Venituri din evaluarea la valoarea justă a datoriilor decontate în cadrul unei tranzacții cu plată pe bază de acțiuni cu decontare în numerar
- 7586 Venituri reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale
- 7587 Câștiguri din cumpărări în condiții avantajoase
- 7588 Alte venituri din exploatare
- 761 Venituri din imobilizări financiare și investiții financiare pe termen scurt
- 7611 Venituri din acțiuni deținute la filiale
- 7613 Venituri din acțiuni deținute la entități controlate în comun
- 7615 Venituri din alte imobilizări financiare
- 7617 Venituri din investiții financiare pe termen scurt
- 762 Venituri din operațiunile cu titluri și alte instrumente financiare
- 7621 Câștiguri aferente activelor și datoriilor financiare deținute în vederea tranzacționării
- 7622 Câștiguri aferente activelor și datoriilor financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere
- 7623 Venituri aferente activelor financiare disponibile în vederea vânzării
- 7628 Alte venituri
- 763 Venituri din operațiunile cu instrumente derivate
- 7631 Câștiguri privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării
- 7632 Câștiguri privind contabilitatea de acoperire
- 7633 Venituri din dobânzi aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscului de rată a dobânzii
- 764 Venituri din investiții financiare cedate
- 7641 Venituri din imobilizări financiare cedate
- 7642 Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
- 7643 Venituri din cedarea filialelor dobândite exclusiv cu intenția de a fi revândute
- 765 Venituri din diferențe de curs valutar
- 7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută

- 7652 Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o operațiune din străinătate
- 766 Venituri din dobânzi
- 767 Venituri din sconturi obținute
- 768 Alte venituri financiare
- 7681 Venituri din amânarea încasării peste termenele normale de creditare
- 7688 Alte venituri financiare
- 781 Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
- 7812 Venituri din provizioane
- 7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, investițiilor imobiliare și a activelor biologice evaluate la cost
- 7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor curente
- 7816 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale cu durata de viață utilă nedeterminată
- 7818 Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
- 786 Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
- 7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor curente
- 7865 Venituri financiare din amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat
- 792 Venituri din impozitul pe profit amânat
- 801 Angajamente acordate
- 8011 Giruri și garanții acordate
- 8018 Alte angajamente acordate
- 802 Angajamente primite
- 8021 Giruri și garanții primite
- 8028 Alte angajamente primite
- 803 Alte conturi în afara bilanțului

- 8031 Imobilizări corporale luate cu chirie
- 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
- 8034 Debitori scoși din active, urmăriți în continuare
- 8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
- 8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
- 8037 Efecte scontate neajunse la scadență
- 8038 Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie
- 8039 Alte valori în afara bilanțului
- 8051 Dobânzi de plătit
- 8052 Dobânzi de încasat
- 807 Active contingente
- 808 Datorii contingente
- 809 Crențe preluate prin cesionare
- 891 Bilanț de deschidere
- 892 Bilanț de închidere
- 901 Decontări interne privind cheltuielile
- 902 Decontări interne privind producția obținută
- 921 Cheltuielile activității de bază
- 922 Cheltuielile activităților auxiliare
- 923 Cheltuieli indirecte de producție
- 924 Cheltuieli generale de administrație
- 925 Cheltuieli de desfacere
- 931 Costul producției obținute
- 933 Costul producției în curs de execuție