

# STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE “CAPITAL PROPRIU ȘI DATORII”

## Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 19 “Beneficiile angajaților”, IAS 20 “Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală” și IAS 37 “Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

## Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a capitalului propriu și datoriilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

## Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea elementelor de capital propriu și de datorii.

## Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

*Capital propriu* – mărimea rămasă în activele entității după scăderea datoriilor.

*Capital social* – valoarea totală a părților sociale ale proprietarilor entității.

*Datorii* – obligații actuale ale entității ce decurg din fapte economice anterioare și prin stingerea (decontarea) cărora se așteaptă să rezulte o ieșire (diminuare) de resurse care încorporează beneficii economice.

*Părți sociale (instrumente de capital propriu)* – cote ale capitalului social (acțiuni, cote de participație etc. în funcție de forma juridică de organizare a entității) care acordă proprietarilor entității drepturi stabilite de statutul acesteia și de legislația în vigoare.

*Prime de capital – excedentul (diferențele favorabile) dintre:*

1) valoarea efectivă și valoarea nominală a părților sociale depuse în capitalul social;

2) valoarea nominală sau de înstrăinare și valoarea de retragere a părților sociale proprii răscumpărate și ulterior anulate sau înstrăinate;

3) valoarea nominală a obligațiunilor și valoarea nominală a acțiunilor în care acestea au fost convertite.

*Proprietari (fondatori)* – persoane (acționari, asociați, participanți, membri etc. în funcție de forma juridică de organizare a entității), cărora le aparțin părțile sociale din capitalul social al entității.

*Provizioane* – datorii cu exigibilitate sau valoare incertă.

*Rezerve* – componente ale capitalului propriu sub formă de capital de rezervă (rezerve stabilite de legislație), rezerve statutare (rezerve prevăzute de statut) și alte rezerve.

*Rezerve din reevaluare – surplusul de reevaluare stabilit în urma reevaluării imobilizărilor corporale.*

*Subvenții* – asistență acordată de Guvern, alte autorități ale administrației publice, instituții și organizații naționale și internaționale sub forma unor transferuri de resurse cu condiția respectării de către entitate a anumitor cerințe.

## Contabilitatea capitalului propriu

5. Capitalul propriu include capitalul social, primele de capital, ~~capitalul suplimentar~~, ~~capitalul neînregistrat~~, ~~capitalul nevărsat~~, ~~capitalul retras~~, rezervele, profitul ~~(pierderea)~~ nerepartizat ~~(pierderea neacoperită)~~, rezervele din reevaluare și alte elemente ale capitalului propriu.

## *Capital social și suplimentar*

**5<sup>1</sup>. Capitalul social se contabilizează în cadrul următoarelor elemente: capital social înregistrat, capital nevărsat, capital neînregistrat și capital retras.**

6. Constituirea capitalului social se contabilizează în mărimea indicată în actele de constituire ale entității și/sau în alte documente prevăzute de legislație.

7. La data înregistrării de stat a entității se contabilizează majorarea concomitentă a capitalului nevărsat și a capitalului social (în societățile pe acțiuni – a capitalului neînregistrat). Primirea aporturilor fondatorilor în capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor respective și diminuare a capitalului nevărsat.

**Exemplul 1.** Fondatorul unei societăți cu răspundere limitată a adoptat la 09.04.201X statutul entității conform căruia capitalul social în mărime de 180000 lei se formează prin următoarele aporturi ale fondatorului: numerar în sumă de 72000 lei, teren în valoare de 27000 lei, clădire în valoare de 81000 lei.

La 15.04.201X fondatorul a vărsat în contul societății suma totală a aportului bănesc. La 19.04.201X a fost efectuată înregistrarea de stat a entității. La 30.04.201X a fost semnat procesul-verbal de primire-predare a aporturilor în natură, care au fost înregistrate la organele cadastrale la 05.05.201X.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în aprilie 201X:

- constituirea capitalului social în mărime de 180000 lei – ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat și a capitalului social;

- primirea aportului bănesc al fondatorului la capitalul social în sumă de 72000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a capitalului nevărsat;

în mai 201X:

- primirea aporturilor în natură ale fondatorului la capitalul social în sumă de 108000 lei (27000 lei + 81000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a capitalului nevărsat.

8. După înregistrarea de stat a acțiunilor plasate la înființarea societății pe acțiuni, valoarea nominală (fixată) a acestora se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a capitalului social.

9. În cazul în care înființarea societății pe acțiuni a fost recunoscută drept neefectuată, valoarea aporturilor spre restituire se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a datoriilor față de proprietari.

10. Dacă valoarea efectivă a activelor primite sau care urmează a fi primite ca aporturi în capitalul social depășește mărimea nominală a aporturilor proprietarilor, diferența se contabilizează în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entității ca:

1) prime de capital suplimentar, dacă diferența respectivă nu urmează a fi restituită proprietarilor;

2) datorii față de proprietari, când diferența respectivă urmează a fi restituită proprietarilor.

**Exemplul 2.** La înființarea unei societăți pe acțiuni 5000 de acțiuni ordinare cu valoarea nominală de 10 lei au fost plasate la prețul de 12 lei/acțiune. Înregistrarea de stat a societății a avut loc la 15 mai 201X. Fondatorii societății pe acțiuni, în conformitate cu actele de constituire, au depus numerarul la valoarea integrală a acțiunilor în sumă de 60000 lei (5000 acțiuni × 12 lei). Acțiunile societății au fost înregistrate de Comisia Națională a Pieței Financiare la 28.05.201X.

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

- capitalul nevărsat în sumă de 60000 lei (5000 acțiuni × 12 lei) – ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat și a capitalului neînregistrat în sumă de 50000 lei (5000 acțiuni × 10 lei) și a primelor de capital în sumă de 10000 lei (5000 acțiuni × 2 lei);

- aporturile bănești primite în sumă de 60000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a capitalului nevărsat;

- capitalul social în sumă de 50000 lei (5000 acțiuni × 10 lei) – ca majorare a capitalului social și diminuare a capitalului neînregistrat.

Diferența dintre valoarea activelor primite în contul achitării acțiunilor (60000 lei) și valoarea nominală a acțiunilor (50000 lei) constituie prime de capital suplimentar ale entității.

**11.** Modificările capitalului social se contabilizează după înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității și/sau în alte documente prevăzute de legislație.

**12.** Aporturile aferente majorării capitalului social primite până la înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității, se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor respective și a capitalului neînregistrat. După înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității, se contabilizează diminuarea capitalului neînregistrat și majorarea capitalului social.

**13.** Dacă majorarea capitalului social nu a avut loc în termenele stabilite de legislația în vigoare, valoarea aporturilor ce urmează a fi restituite se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a datoriilor față de proprietari.

**14.** Majorarea capitalului social pe seama elementelor distincte ale capitalului propriu se contabilizează ca diminuare a elementelor respective și majorare a capitalului social.

**Exemplul 3.** *Asociații unei societăți cu răspundere limitată la 10.04.201X au decis să majoreze capitalul social al entității pe seama capitalului de rezervă în sumă de 18500 lei. La 30.04.201X a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entității.*

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X entitatea contabilizează diminuarea capitalului de rezervă și majorarea capitalului social în sumă de 18500 lei.

**15.** Reducerea capitalului social se contabilizează ca diminuare a acestuia concomitent cu:

1) diminuarea capitalului nevărsat, dacă proprietarii nu au depus integral aporturile subscrise în termenele stabilite de legislația în vigoare;

2) diminuarea pierderilor anilor precedenți ale entității la acoperirea acestora;

3) diminuarea capitalului retras la anularea părților sociale achiziționate, răscumpărate sau dobândite anterior;

4) majorarea datoriilor față de proprietari la restituirea acestora a unor fracțiuni din părțile sociale.

**Exemplul 4.** *Conform datelor din bilanț la 31.12.201X, valoarea activelor nete ale unei societăți cu răspundere limitată este mai mică decât capitalul social al societății cu 30500 lei din cauza pierderilor neacoperite.*

*La 16 aprilie 201X+1 asociații societății au decis să micșoreze capitalul social al acesteia cu 30500 lei în scopul acoperirii pierderilor anilor precedenți.*

*La 29 aprilie 201X+1 a fost efectuată înregistrarea de stat a micșorării capitalului social al societății.*

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X+1 entitatea contabilizează reducerea capitalului social în sumă de 30500 lei – ca diminuare concomitentă a capitalului social și pierderilor anilor precedenți.

**16.** Părțile sociale proprii retrase (achiziționate, răscumpărate sau dobândite de entitate de la deținătorii sau succesorii acestora) se contabilizează la valoarea efectivă de retragere (achiziționare, răscumpărare sau dobândire) ca majorare a capitalului retras concomitent cu diminuarea activelor care au servit drept sursă de plată sau majorarea datoriilor față de proprietari în cazul achitării ulterioare.

**17.** La anularea sau înstrăinarea părților sociale retrase, diferențele favorabile dintre valoarea efectivă de retragere și valoarea nominală (fixată) sau de înstrăinare a acestora se înregistrează ca prime de capital, iar diferențele nefavorabile se decontează ~~tree~~ la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți ~~majorarea sau micșorarea capitalului suplimentar~~.

**Exemplul 5.** *La 21.01.201X o societate pe acțiuni a achiziționat 3000 acțiuni proprii cu valoarea nominală de 50 lei/acțiune la prețul de achiziție de 65 lei/acțiune. La 15.04.201X a fost înregistrată micșorarea capitalului social pe seama anulării a 1500 acțiuni achiziționate. La 07.05.201X au fost revândute 1000 acțiuni la prețul de 68 lei pentru o acțiune.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în ianuarie 201X:

- achiziționarea a 3000 acțiuni proprii în sumă de 195000 lei (3000 acțiuni × 65 lei) – ca majorare a capitalului retras și diminuare a numerarului;

*în aprilie 201X:*

- anularea a 1500 acțiuni proprii în sumă de 75000 lei (1500 acțiuni × 50 lei) – ca diminuare concomitentă a capitalului social și a capitalului retras;

- decontarea diferenței nefavorabile dintre prețul de achiziție și valoarea nominală și prețul de achiziție a acțiunilor anulate în sumă de 22500 lei [1500 acțiuni × (65 lei – 50 lei)] – ca diminuare a profitului nerepartizat (majorare a pierderii neacoperite) și diminuare a concomitentă a capitalului suplimentar și a capitalului retras;

*în mai 201X:*

- revînzarea a 1000 acțiuni proprii în sumă de 68000 lei (1000 acțiuni × 68 lei) – ca majorare a numerarului și diminuare a capitalului retras;

- decontarea diferenței dintre prețul de revînzare și prețul de achiziție a acțiunilor retrase în sumă de 3000 lei [1000 acțiuni × (68 lei – 65 lei)] – ca majorare concomitentă a capitalului retras și a primelor de capitalului suplimentar.

### **Prime de capital**

17<sup>1</sup>. Primele de capital apar în urma operațiunilor de constituire și majorare a capitalului social și de conversie a obligațiunilor în acțiuni și se contabilizează ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat, capitalului neînregistrat și/sau retras și a primelor de capital.

17<sup>2</sup>. Primele de capital decontate conform deciziei organului de conducere al entității se contabilizează ca diminuare a primelor de capital și majorare a profitului nerepartizat (diminuare a pierderilor neacoperite) al anilor precedenți.

### **Rezerve**

**18.** Rezervele includ capitalul de rezervă, rezervele statutare și alte rezerve. Rezervele se constituie pe seama profitului sau altor surse prevăzute de legislație și se utilizează în baza deciziei organului de conducere împuternicit al entității.

**19.** Constituirea rezervelor se înregistrează ca diminuare a profitului sau altor surse permise de legislație și majorare a rezervelor. Utilizarea rezervelor se contabilizează ca diminuare a rezervelor și majorare a elementelor capitalului propriu sau datoriilor entității.

**Exemplul 6.** Asociații unei societăți cu răspundere limitată la 14 februarie 201X au adoptat o decizie privind defalcarea profitului net al anului 201X-1 în sumă de 28200 lei în capitalul de rezervă. La 15 septembrie 201X asociații au decis să majoreze capitalul social al societății cu 25000 lei pe seama capitalului de rezervă. La 28 septembrie 201X a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entității.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în februarie 201X:*

- diminuarea profitului nerepartizat al anilor precedenți și majorarea capitalului de rezervă în sumă de 28200 lei;

*în septembrie 201X:*

- diminuarea capitalului de rezervă și majorarea capitalului social în sumă de 25000 lei.

19<sup>1</sup>. În cazul în care entitatea încetează să creeze rezerve statutare și/sau alte rezerve, suma neutilizată a acestora se decontează, conform deciziei proprietarilor, la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți.

### **Profit nerepartizat (pierderea neacoperită)**

**20.** Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) include: profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune, profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți, profitul utilizat al perioadei de gestiune, corecțiile rezultatelor anilor precedenți.

**21.** Profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile curente ale entității recunoscute în perioada de gestiune curentă.

**22.** Profitul utilizat al perioadei de gestiune conform deciziei organului de conducere împuternicit al entității se contabilizează ca majorare concomitentă a profitului utilizat și a datoriilor sau elementelor capitalului propriu ale entității. La reformarea bilanțului profitul utilizat al perioadei

de gestiune se decontează la diminuarea (majorarea) profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune curente.

**23.** La reformarea bilanțului profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune se decontează și se contabilizează:

1) ca diminuare a profitului net al perioadei de gestiune și majorare a profitului nerepartizat sau diminuare a pierderii neacoperite a anilor precedenți;

2) ca diminuare a profitului nerepartizat sau majorare a pierderii neacoperite a anilor precedenți și diminuare a pierderii nete a perioadei de gestiune.

**Exemplul 7.** O entitate a înregistrat în anul 201X venituri și cheltuieli în sumă, respectiv, de 190000 lei și 110000 lei, profitul constituind 80000 lei. Conform deciziei consiliului entității în iulie 201X au fost calculate dividende intermediare în sumă de 10000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în iulie 201X:

- calcularea dividendelor intermediare în sumă de 10000 lei – ca majorare concomitentă a profitului utilizat al perioadei de gestiune și datoriilor față de proprietari;

la 31 decembrie 201X:

- decontarea veniturilor curente în sumă de 190000 lei – ca diminuare a veniturilor curente și majorare a rezultatului financiar total al perioadei de gestiune;

- decontarea cheltuielilor curente în sumă de 110000 lei – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar total al perioadei de gestiune și a cheltuielilor curente;

la reformarea bilanțului:

- decontarea profitului utilizat al perioadei de gestiune în sumă de 10000 lei – ca diminuare concomitentă a profitului utilizat al perioadei de gestiune și a profitului net al perioadei de gestiune;

- decontarea profitului net al perioadei de gestiune în sumă de 70000 lei (190000 lei – 110000 lei – 10000 lei) – ca diminuare a profitului net al perioadei de gestiune și majorare a profitului nerepartizat al anilor precedenți.

**24.** Corecțiile rezultatelor anilor precedenți reprezintă profitul (pierdere) apărut în urma erorilor contabile comise la înregistrarea elementelor contabile în anii precedenți, dar depistate și corectate în perioada de gestiune. Aceste corecții se contabilizează în conformitate cu SNC “Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. La reformarea bilanțului corecțiile rezultatelor anilor precedenți se decontează la profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți.

**25.** Utilizarea profitului nerepartizat al anilor precedenți conform deciziei organului de conducere împuternicit al entității, se contabilizează ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenți și majorare a datoriilor sau a elementelor capitalului propriu.

**Exemplul 8.** Adunarea generală a asociaților unei societăți cu răspundere limitată din 4 aprilie 201X a decis de a repartiza profitul net al anului 201X-1 în sumă totală de 15200 lei, din care 760 lei se îndreaptă pentru majorarea capitalului de rezervă, iar restul se distribuie și se plătește asociaților în formă bănească.

În baza datelor din exemplu, entitatea în aprilie 201X contabilizează repartizarea profitului ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenți în sumă de 15200 lei și majorare a:

- capitalului de rezervă în sumă de 760 lei;

- datoriilor față de proprietari în sumă de 14440 lei.

**26.** Acoperirea pierderilor anilor precedenți în cursul perioadei de gestiune conform deciziei organului de conducere împuternicit al entității, se contabilizează în funcție de sursa acoperirii pierderilor ca diminuare a rezervelor, a capitalului social, a primelor de capital sau a altor elemente de capital propriu, sau ca majorare a capitalului nevărsat și diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenți.

**Exemplul 9.** Conform bilanțului valoarea activelor nete ale unei societăți cu răspundere limitată la 31.12.201X este mai mică decât capitalul social al entității cu 9500 lei din cauza pierderilor neacoperite. În condițiile imposibilității compensării acestor pierderi pe seama reducerii capitalului social sau altor elemente de capital propriu, asociații la 3 aprilie 201X+1 au decis să



acopere pierderile din contul contribuțiilor asociaților. Contribuțiile respective au fost achitate sub formă de numerar în aceeași lună.

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X+1 entitatea contabilizează:

- acoperirea pierderilor în sumă de 9500 lei – ca majorare a capitalului nevărsat și diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenți;
- încasarea numerarului în contul acoperirii pierderilor în sumă de 9500 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a capitalului nevărsat.

### Rezerve din reevaluare

26<sup>1</sup>. Rezervele din reevaluare se contabilizează în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

### **Alte elemente de capital propriu**

27. Alte elemente de capital propriu includ orice elemente ale acestuia care nu au fost incluse în capitalul social, și suplimentar în primele de capital, în rezerve, sau în profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) sau în rezervele din reevaluare. La entitățile ~~de stat, municipale și alte entități similare cu proprietate publică, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară~~, ca alte elemente de capital propriu pot fi înregistrate subvențiile aferente activelor primite de la autoritățile administrației publice, decontate (după îndeplinirea condițiilor contractuale) în conformitate cu pct. 80 al prezentului standard.

28. Diferențele favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente elementelor de capital propriu se contabilizează ca venituri sau cheltuieli curente în conformitate cu SNC “Diferențe de curs valutar și de sumă”.

## **Contabilitatea datoriilor**

### **Reguli generale**

29. Datoriile se recunosc în baza contabilității de angajamente în cazul în care:

- 1) există certitudinea că în urma stingerii (decontării) unei datorii va avea loc o ieșire de resurse, purtătoare de beneficii economice;
- 2) valoarea datoriei poate fi evaluată în mod credibil.

30. Datoriile se înregistrează în urma tranzacțiilor sau evenimentelor anterioare, care rezultă din contractele încheiate sau din cerințele legislației în vigoare (de exemplu, procurarea mărfurilor și serviciilor cu achitare ulterioară, primirea creditelor bancare, calcularea impozitelor etc.).

*Exemplul 10. O entitate a încheiat în noiembrie 201X un contract de vânzare-cumpărare a mărfurilor în valoare de 45000 lei și un contract de prestare a serviciilor în valoare de 12000 lei. Mărfurile au fost procurate în luna decembrie 201X, iar serviciile au fost primite în luna februarie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X entitatea nu va recunoaște datorii. Datoriile față de furnizori privind mărfurile procurate vor fi recunoscute în luna decembrie 201X, iar datoriile privind serviciile primite – în luna februarie 201X+1.

31. Datoriile se evaluează la valoarea nominală a acestora care urmează a fi achitată, inclusiv impozitele și taxele prevăzute de legislație (taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite și taxe).

32. În funcție de termenul de achitare, datoriile se subdivizează în datorii curente și pe termen lung. Datoria se consideră curentă atunci când ea urmează a fi stinsă în termen de 12 luni de la data raportării. Toate celelalte datorii se clasifică ca datorii pe termen lung.

33. După gradul de estimare datoriile se clasifică în datorii certe și provizioane.

33<sup>1</sup>. În funcție de afilierea părților datoriile se clasifică în datorii față de părțile neafiliate și afiliate. Componenta părților afiliate este stabilită în SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În cadrul datoriilor față de părțile afiliate se evidențiază datoriile aferente intereselor de participare.

**34.** Diferențele de curs valutar și de sumă aferente datoriilor se contabilizează în conformitate cu SNC “Diferențe de curs valutar și de sumă”.

**35.** La data raportării entitatea determină cota curentă a datoriilor pe termen lung care se înregistrează ca diminuare a datoriilor pe termen lung și majorare a datoriilor curente.

**36.** Nu se admite compensarea datoriilor și creanțelor, cu excepția cazurilor când se compensează datoriile față de un creditor cu creanțele acestuia și cu condiția că această compensare a fost convenită de părți în mod explicit.

**37.** Stingerea datoriilor poate fi efectuată prin:

- 1) achitarea numerarului;
- 2) transmiterea altor active;
- 3) prestarea serviciilor;
- 4) substituirea unei datorii cu alta;
- 5) trecerea în cont a avansurilor acordate;
- 6) convertirea datoriei în aport în capital social etc.

**38.** Dacă la data raportării valoarea mijloacelor îndreptate pentru stingerea unei datorii depășește suma acesteia, diferența respectivă se înregistrează ca creanță.

**39.** Decontarea datoriilor se efectuează:

- 1) la renunțarea creditorului la drepturile sale;
- 2) la privarea creditorului de drepturile sale, inclusiv la expirarea termenului de prescripție a datoriilor;
- 3) în alte cazuri prevăzute de legislație.

Decontarea datoriilor se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

**Exemplul 11.** În urma inventarierii datoriilor la 31.12.201X s-a depistat că termenul de prescripție al datoriei față de un furnizor pentru materialele procurate a expirat. Conducătorul entității a luat decizia de a deconta datoria cu termenul de prescripție expirat în mărime de 21000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează anularea datoriei față de furnizor în sumă de 21000 lei – ca diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente.

**40.** Datoriile se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

- 1) datorii financiare;
- 2) datorii comerciale;
- 3) datorii calculate;
- 4) subvenții;
- 5) ~~provizioane;~~
- 6) ~~alte datorii.~~

### ***Datorii financiare***

**41.** Datoriile financiare includ datoriile aferente:

~~1) creditelor și împrumuturilor primite pe un termen stabilit și pentru o anumită plată (dobîndă) sau gratuit;~~

~~2) activelor primite în leasing financiar etc.~~

În cadrul împrumuturilor pe termen lung și scurt se evidențiază împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, inclusiv împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile și alte împrumuturi.

**42.** Datoriile aferente principalului se recunosc pe măsura primirii creditelor și împrumuturilor și se înregistrează fie ca majorare a numerarului sau a altor active, fie ca diminuare a datoriilor respective concomitent cu majorarea datoriilor pe termen lung sau curente.

**43.** Datoriile aferente dobînzilor se recunosc pe măsura calculării lor conform condițiilor contractuale și se înregistrează ca majorare a cheltuielilor curente sau a valorii activelor cu ciclu lung de producție și majorare a datoriilor în conformitate cu SNC “Costurile îndatorării”.

**Exemplul 12.** La 1 octombrie 201X o entitate a primit un credit bancar pentru suplinirea mijloacelor circulante în sumă de 120000 lei pe un termen de 2 ani cu rata anuală a dobînzii de

18%, care se calculează și se achită lunar. Rambursarea creditului se efectuează anual în părți egale. Conform extrasului de cont suma dobânzilor constituie:

- în anul 201X – 5444 lei;
- în anul 201X+1 – 18878 lei;
- în anul 201X+2 – 8078 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în octombrie 201X:*

- primirea creditului bancar în sumă de 120000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor pe termen lung;

*în octombrie-decembrie 201X:*

- calcularea dobânzilor în sumă de 5444 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;

- achitarea dobânzilor în sumă de 5444 lei – ca diminuare concomitentă a numerarului și a datoriilor curente;

*la 31 decembrie 201X:*

- înregistrarea cotei curente a datoriilor financiare pe termen lung în sumă de 60000 lei – ca diminuare a datoriilor pe termen lung și majorare a datoriilor curente;

*în ianuarie-decembrie 201X+1:*

- calcularea dobânzilor în sumă de 18878 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;

- achitarea dobânzilor în sumă de 18878 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului;

- rambursarea creditului în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului;

*la 31 decembrie 201X+1:*

- înregistrarea cotei curente a datoriilor financiare pe termen lung în sumă de 60000 lei – ca diminuare a datoriilor pe termen lung și majorare a datoriilor curente;

*în ianuarie-septembrie 201X+2:*

- calcularea dobânzilor în sumă de 8078 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;

- achitarea dobânzilor în sumă de 8078 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului;

- rambursarea creditului în sumă de 60000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului.

~~44. Datoriile financiare aferente activelor primite în leasing financiar se contabilizează în conformitate cu SNC “Contracte de leasing”.~~

### ***Datorii comerciale***

45. Datoriile comerciale includ datoriile față de:

- 1) furnizori privind bunurile și serviciile procurate;
- 2) cumpărători privind avansurile primite în contul livrării ulterioare de bunuri și servicii etc.;
- 3) locatori privind bunurile primite în leasing.

46. Datoriile comerciale se contabilizează pe măsura procurării bunurilor și primirii serviciilor procurate ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor și a datoriilor curente.

47. Datoriile comerciale recunoscute inițial se ajustează ca urmare a:

- 1) primirii reducerilor de preț de la furnizori;
- 2) returnării bunurilor procurate anterior;
- 3) corectării erorilor aferente valorii bunurilor (serviciilor) procurate în anii precedenți.

48. Ajustarea datoriilor în cazul primirii reducerilor de preț de la furnizori după intrarea bunurilor (primirea serviciilor) se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.



**49.** Ajustarea datoriilor ca urmare a returnării bunurilor procurate se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a valorii activelor imobilizate sau curente returnate.

**Exemplul 13.** În noiembrie 201X o entitate a procurat 50 de seturi de mobilă pentru birou la preț unitar de 2400 lei (inclusiv TVA) cu scopul revânzării lor. La recepționare s-a depistat 4 seturi defectate și a fost înaintată o pretenție furnizorului. După recunoașterea pretenției de către furnizor seturile defectate au fost returnate în aceeași lună. Datoria pentru seturile de mobilă procurate a fost achitată în decembrie 201X.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- înregistrarea valorii de intrare a mobilei procurate în sumă de 100000 lei ( $50 \text{ seturi} \times 2400 \text{ lei} : 6 \times 5$ ) – ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor curente;
- trecerea în cont a sumei TVA aferentă mobilei procurate în sumă de 20000 lei ( $50 \text{ seturi} \times 2400 \text{ lei} : 6$ ) – ca diminuare a datoriilor față de buget și majorare a datoriilor curente;
- stornarea valorii de intrare (fără TVA) a mobilei returnate în sumă de 8000 lei ( $2400 \text{ lei} \times 4 \text{ seturi} : 6 \times 5$ ) – ca diminuare a stocurilor și a datoriilor curente;
- stornarea sumei TVA aferentă mobilei returnate în sumă de 1600 lei ( $2400 \text{ lei} \times 4 \text{ seturi} : 6$ ) – ca majorare a datoriilor față de buget și diminuare a datoriilor curente;

în decembrie 201X:

- achitarea datoriei față de furnizor, ținând cont de mobila returnată în sumă de 110400 lei ( $100000 \text{ lei} + 20000 \text{ lei} - 8000 \text{ lei} - 1600 \text{ lei}$ ) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului.

**50.** Ajustarea datoriilor comerciale în urma corectării erorilor aferente valorii activelor procurate în anii precedenți și aflate în gestiunea entității se contabilizează respectiv ca majorare concomitentă a valorii activelor și a datoriilor curente sau ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a valorii activelor.

**51.** Ajustarea datoriilor comerciale în urma corectării erorilor aferente valorii serviciilor procurate în anii precedenți sau bunurilor procurate în anii precedenți care la momentul depistării erorilor nu se află în gestiunea entității se contabilizează respectiv, ca diminuare a corecțiilor rezultatelor anilor precedenți și majorare a datoriilor curente sau diminuare a datoriilor curente și majorare a corecțiilor rezultatelor anilor precedenți.

### ***Datorii calculate***

**52.** Datoriile calculate includ:

- 1) datoriile față de personal;
- 2) datoriile privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- 3) datoriile față de buget;
- 4) alte datorii.

**53.** Datoriile față de personal includ:

- 1) datoriile salariale – salariul de bază, sporurile, adaosurile, premiile, indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă, indemnizațiile pentru concediile de odihnă și alte recompense acordate de entitate angajatorilor;
- 2) datoriile privind alte operațiuni – ajutoarele materiale, recuperarea cheltuielilor privind deplasările în interes de serviciu, procurările de bunuri și servicii efectuate de către angajați pentru entitate, utilizarea bunurilor personale în scopuri de serviciu etc.

**54.** Datoriile salariale față de personal se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor (în funcție de destinația muncii prestate de către angajați) și a datoriilor curente.

**55.** Datoriile față de personal privind alte operațiuni se contabilizează ca majorare a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor sau ca diminuare a datoriilor comerciale și majorare a datoriilor curente.

**56.** Datoriile față de personal se diminuează cu suma reținerilor care includ:

- 1) rețineri fiscale (impozitul pe venit);
- 2) rețineri sociale (contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajaților);
- 3) alte rețineri (compensarea prejudiciului material, sumele salariului achitate în plus în urma unei greșeli de calcul, acoperirea avansului neutilizat și nerestituit la timp, pensiile alimentare și alte rețineri cu titlu executoriu, cotizațiile sindicale etc.).

**57.** Reținerile din salarii și din alte venituri ale angajaților se efectuează la îndreptarea acestora spre plată și se contabilizează ca diminuare a datoriilor față de personal și majorare a datoriilor față de buget, datoriilor privind asigurările sociale de stat obligatorii și asigurarea obligatorie de asistență medicală, datoriilor față de alți creditori și/sau diminuare a creanțelor personalului.

**58.** Datoriile privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală cuprind datoriile față de bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală, inclusiv datoriile privind sancțiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislației în domeniu. Datoriile angajatorului privind asigurările sociale de stat obligatorii și asigurarea obligatorie de asistență medicală se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor (în funcție de destinația muncii prestate de către angajați) și a datoriilor curente.

**59.** Indemnizațiile acordate angajaților din contul bugetului asigurărilor sociale de stat se contabilizează ca diminuare a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și majorare a datoriilor față de personal.

Modul de contabilizare a datoriilor față de personal, privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală este prezentat în anexa 1.

**60.** Datoriile față de buget includ angajamentele entității față de bugetul de stat și bugetele unităților administrativ-teritoriale privind impozitele și taxele generale de stat și locale, inclusiv datoriile privind sancțiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislației fiscale, și se contabilizează ca majorare a activelor, costurilor/cheltuielilor în funcție de tipul impozitului (taxei), sau ca diminuare a datoriilor față de angajați sau alt personal și majorare a datoriilor curente.

**61.** Alte datorii includ angajamentele entității față de companiile de asigurări, proprietari, veniturile anticipate, datoriile față de alți creditori privind bunurile primite în gestiune economică, privind sancțiunile calculate pentru încălcarea condițiilor contractuale, finanțările și încasările cu destinație specială etc.

**62.** Datoriile față de companiile de asigurări includ datoriile privind asigurarea obligatorie și benevolă a patrimoniului și personalului și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor, costurilor/cheltuielilor și a datoriilor curente.

**63.** Datoriile față de proprietari includ datoriile privind dividendele calculate și alte operațiuni. Datoriile privind dividendele calculate se contabilizează ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenți sau ca majorare a profitului utilizat al perioadei de gestiune și majorare a datoriilor curente.

**Exemplul 14.** *La adunarea generală a proprietarilor (persoane fizice) unei entități din luna aprilie 201X+1 s-a decis repartizarea profitului obținut în anul 201X pentru plata dividendelor în sumă de 85000 lei. Dividendele au fost plătite în luna mai 201X+1. Conform prevederilor Codului fiscal în anul 201X+1 cota impozitului pe venit pentru dividendele achitate în folosul persoanelor fizice este stabilită în mărime de 6%.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în mai 201X+1:

- calcularea dividendelor în mărime de 85000 lei – ca diminuare a profitului nerepartizat și majorare a datoriilor față de proprietari;

în iunie 201X+1:

- reținerea impozitului pe venit din suma dividendelor achitate în mărime de 5100 lei (85000 lei × 6%) – ca diminuare a datoriilor față de proprietari și majorare a datoriilor față de buget;

- achitarea dividendelor proprietarilor în mărime de 79900 lei (85000 lei – 5100 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de proprietari și a numerarului.

**64.** Veniturile anticipate reprezintă sumele primite (calculate) în perioada de gestiune curentă, dar care urmează a fi atribuite la veniturile curente ale perioadelor viitoare și se înregistrează ca majorare concomitentă a numerarului sau creanțelor și a datoriilor curente și/sau pe termen lung. Decontarea veniturilor anticipate se efectuează uniform sau conform altei metode acceptate de entitate și se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

**65.** Datoriile privind bunurile primite în gestiune economică apar în cazul primirii bunurilor de la alte entități (fondatori, organele administrației publice) în gestiune temporară și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor și a datoriilor. Datoriile privind bunurile primite în gestiune economică se diminuează la returnarea activelor sau la recuperarea valorii acestora prin numerar sau altă formă de compensare. Returnarea activelor sau compensarea valorii lor se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor pe termen lung sau curente și a valorii contabile a activelor returnate sau a numerarului. În cazul în care valoarea contabilă a activelor returnate este mai mică decât suma datoriilor, diferența se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente sau a capitalului ~~social~~ **neînregistrat**. Dacă valoarea contabilă a activelor returnate este mai mare decât suma datoriilor, diferența se decontează la cheltuielile curente.

**66.** Datoriile privind sancțiunile calculate pentru încălcarea condițiilor contractuale la recunoașterea lor de către entitate sau în baza hotărârii instanței judecătorești se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente.

**67.** Finanțările și încasările cu destinație specială includ numerarul și/sau valoarea activelor primite (de primit) de la alte entități și/sau persoane fizice pentru realizarea unor misiuni speciale (de exemplu, programe, proiecte). Recunoașterea acestor finanțări și încasări se înregistrează ca majorare simultană a creanțelor și datoriilor (finanțărilor și încasărilor cu destinație specială). Decontarea și restituirea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială se contabilizează conform pct. 75-79 din prezentul standard.

### ***Subvenții***

**68.** Subvențiile includ subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor.

**69.** Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții primite sub formă de active imobilizate sau de mijloace bănești destinate pentru procurarea/crearea și/sau dobândirea în alt mod a acestor active.

**70.** Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele aferente activelor. Acestea pot fi destinate acoperirii costurilor/cheltuielilor perioadelor precedente, curente sau viitoare, sau pentru reducerea datoriilor față de stat și/sau alți creditori.

**71.** Subvențiile se recunosc inițial în baza contabilității de angajamente în cazul existenței unei certitudini întemeiate că:

- 1) entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea subvențiilor;
- 2) subvențiile vor fi primite;
- 3) valoarea subvențiilor poate fi evaluată în mod credibil.

**72.** Subvențiile se evaluează inițial în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Subvențiile primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară în mărimea valorii de intrare a activelor primite care se determină în conformitate cu standardele de contabilitate.

**73.** Subvențiile recunoscute se înregistrează inițial (la primirea documentului confirmativ) ca majorare simultană a creanțelor și a datoriilor (veniturilor anticipate). Primirea efectivă a subvențiilor se reflectă ca majorare a activelor respective sau diminuare a datoriilor față de stat și/sau alți creditori și diminuare a creanțelor.

**74.** Subvențiile înregistrate ca datorii (venituri anticipate) se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvențiilor. Această regulă nu se extinde asupra entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară, care decontează subvențiile în modul stabilit de pct.80 din prezentul standard.

**75.** Subvențiile aferente activelor amortizabile recunoscute pînă la transmiterea în exploatare a acestora se decontează la venituri curente pe parcursul perioadelor de utilizare a acestora și în proporția amortizării aferente activelor intrate pe seama subvențiilor.

**Exemplul 15.** Pentru realizarea unui program de instruire o entitate a primit o subvenție în sumă de 185200 lei, destinată procurării calculatoarelor. Avizul privind acordarea subvenției a fost primit în mai 201X, iar mijloacele bănești au fost încasate în iulie 201X. În august 201X entitatea a procurat din surse proprii și din contul subvenției calculatoare în valoare totală de 463000 lei care nu necesită costuri suplimentare de pregătire pentru utilizarea prestabilită și au fost transmise în exploatare în aceeași lună. Durata de utilizare a calculatoarelor constituie 3 ani, amortizarea se calculează prin metoda liniară.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în mai 201X:

- recunoașterea subvenției în sumă de 185200 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a veniturilor anticipate pe termen lung;

în iulie 201X:

- primirea subvenției în sumă de 185200 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

în august 201X:

- procurarea și transmiterea în exploatare a calculatoarelor în valoare de 463000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și a datoriilor curente;

în septembrie-decembrie 201X:

- calcularea amortizării calculatoarelor în sumă de 51444 lei  $[(463000 \text{ lei} : 3 \text{ ani}) \times (4 \text{ luni} : 12 \text{ luni})]$  – ca majorare simultană a cheltuielilor curente și a amortizării imobilizărilor corporale;

- înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 61733 lei  $(185200 \text{ lei} : 3 \text{ ani})$  – ca diminuare a veniturilor anticipate pe termen lung și majorare a veniturilor anticipate curente;

- decontarea subvenției utilizate în mărimea amortizării aferente calculatoarelor procurate din contul subvenției în sumă de 20578 lei  $[(185200 \text{ lei} : 3 \text{ ani}) \times (4 \text{ luni} : 12 \text{ luni})]$  lei – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente.

**76.** Subvențiile aferente activelor neamortizabile se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectiv suportate cheltuielile aferente obligațiilor impuse de acordarea subvențiilor (de exemplu, acordarea subvenției sub formă de teren poate fi legată de construirea unei clădiri, în acest caz subvenția se va recunoaște ca venituri curente pe parcursul duratei de utilizare a clădirii).

**76<sup>1</sup>.** Subvențiile aferente activelor, recunoscute (primate) după transmiterea acestora în exploatare și suportarea altor costuri, se decontează la venituri curente în următorul mod:

1) în perioada în care subvențiile au fost recunoscute – în mărimea și proporția amortizării calculate și a altor costuri suportate, inclusiv pînă la recunoașterea subvențiilor;

2) în perioadele ulterioare de utilizare a activelor intrate pe seama subvențiilor – conform pct. 75-76 din prezentul standard.

**Exemplul 15<sup>1</sup>.** În anii 201X-201X+2 o entitate agricolă a suportat costuri de plantare, creștere și îngrijire a unei plantații perene care a fost transmisă în exploatare în anul 201X+2. Costul de intrare al plantații perene constituie 1 580 000 lei, durata de utilizare – 20 ani. În anul 201X+4, entitatea a beneficiat de subvenții sub formă de numerar în mărime de 30% din costul de intrare al plantații perene. Amortizarea plantației perene pe anii 201X+2-201X+3 constituie 98 750 lei, iar pe anul 201X+4 – 79 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anii 201X-201X+3:

- reflectarea costurilor de plantare, creștere și îngrijire a plantații perene pînă la transmiterea în exploatare în sumă de 1 580 000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizabile în curs de execuție și majorare a datoriilor, amortizării mijloacelor fixe, diminuare a stocurilor etc.;

- transmiterea în exploatare a plantații perene la costul de intrare de 1 580 000 lei – ca majorare a activelor biologice și diminuare a activelor biologice în curs de execuție;

- calcularea amortizării plantații perene în sumă de 98 750 lei – ca majorare concomitentă a costurilor curente și a amortizării activelor biologice imobilizate.

în anul 201X+4:

- recunoașterea subvențiilor în sumă de 474 000 lei (1 580 000 lei x 30%) – ca majorare concomitentă a creanțelor și datoriilor (veniturilor anticipate);

- primirea subvențiilor în sumă de 474 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor;

- calcularea amortizării plantației perene în sumă de 79 000 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a amortizării activelor biologice imobilizate;

- decontarea subvențiilor aferente plantații perene în sumă de 53 325 lei [(98 750 lei + 79 000 lei) x 30%] – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente.

**77.** Decontarea subvențiilor aferente veniturilor se efectuează în următorul mod:

1) subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor deja suportate se decontează integral la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite;

2) subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor perioadelor curente sau viitoare se decontează la venituri curente în perioadele în care costurile/cheltuielile au fost efectiv suportate;

3) subvențiile destinate reducerii datoriilor față de stat și/sau alți creditori se decontează la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite.

**78.** Restituirea subvențiilor se înregistrează ca diminuare a veniturilor anticipate și a valorii activelor rambursate sau majorare (restabilire) a datoriilor față de stat și/sau alți creditori decontate anterior.

**Exemplul 16.** În anul 201X o entitate a primit o subvenție în sumă de 350000 lei pentru compensarea cheltuielilor de instruire (recalificare) pe parcursul a doi ani a persoanelor disponibilizate. Cheltuielile de instruire pe anul 201X constituie 150000 lei. În ianuarie 201X+1 autoritatea abilitată a constatat nerespectarea parțială a condițiilor de acordare a subvenției în legătură cu care entitatea a restituit în aceeași lună prin mijloace bănești subvenția neutilizată în sumă de 200000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anul 201X:

- recunoașterea subvenției în sumă de 350000 lei – ca majorare simultană a creanțelor curente și a veniturilor anticipate pe termen lung;

- primirea subvenției în sumă de 350000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

- înregistrarea cheltuielilor de instruire efectuate din contul subvenției în sumă de 150000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și majorare a datoriilor curente și/sau diminuare a valorii contabile a stocurilor utilizate;

- decontarea sumei subvenției utilizate în mărime de 150000 lei – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente;

- înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 200000 lei (350000 lei – 150000 lei) – ca diminuare a veniturilor anticipate pe termen lung și majorare a veniturilor anticipate curente.

în anul 201X+1:

- restituirea subvențiilor în sumă de 200000 lei – ca diminuare concomitentă a veniturilor anticipate curente și a numerarului.

**79.** În cazul în care suma subvenției rambursată depășește venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită se recunoaște ca cheltuieli curente.

**Exemplul 17.** Utilizând datele din exemplul 16 să presupunem că suma subvenției ce urmează a fi restituită în anul 201X+1 constituie 250000 lei. Entitatea a restituit integral subvenția prin mijloace bănești în martie 201X+1.



În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:

*în ianuarie 201X+1:*

- decontarea subvenției neutilizate în mărimea veniturilor anticipate în sumă de 200000 lei (350000 lei – 150000 lei) – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a datoriilor curente;

- înregistrarea diferenței dintre suma subvenției decontată și care urmează a fi rambursată în mărime de 50000 lei (250000 lei – 200000 lei) – ca majorare simultană a cheltuielilor și datoriilor curente;

*în martie 201X+1:*

- restituirea subvenției în sumă de 250000 lei (200000 lei + 50000 lei) – ca diminuare simultană a datoriilor curente și a numerarului.

**80.** Entitățile ~~cu proprietate publică de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară~~, decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) subvențiile aferente activelor ~~primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice~~, înregistrate inițial ca datorii (venituri anticipate), la majorarea altor elemente de capital propriu. Decontarea ~~acestor~~ subvențiilor se înregistrează ca diminuare a altor elemente de capital propriu și, respectiv, ca majorare a capitalului social și/sau a veniturilor curente. Decontarea subvențiilor aferente ~~activelor primite de la instituțiile și organizațiile naționale și internaționale se contabilizează în conformitate cu pct. 75-76<sup>1</sup>, iar subvențiile aferente~~ veniturilor ~~se contabilizează~~ - conform pct.77 din prezentul standard.

[Pct.80 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

### **Provizioane**

~~81. Provizioanele se constituie pentru acoperirea cheltuielilor (pierderilor) eventuale privind:~~

~~1) litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte;~~

~~2) reparația și deservirea în cursul perioadei de garanție a activelor vândute;~~

~~3) pensiile și obligațiile similare;~~

~~4) ieșirea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;~~

~~5) impozitele;~~

~~6) recompensele personalului pentru rezultatele activității anuale;~~

~~7) plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă;~~

~~8) alte scopuri stabilite de legislație și/sau de conducerea entității.~~

**82.** Provizioanele se recunosc în cazul respectării simultane a următoarelor condiții:

1) există o obligație generată de un eveniment anterior;

2) este probabil ca o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și

3) poate fi realizată o estimare credibilă curentă a valorii obligației.

**83.** Obligațiile aferente provizioanelor includ:

1) obligațiile legale care rezultă dintr-un contract (în mod explicit sau implicit) sau din prevederile legislației;

2) obligațiile implicite care rezultă din acțiunile entității în cazul în care în rezultatul unei practici anterioare, prin politica sau declarația scrisă se confirmă că entitatea:

a) își asumă anumite responsabilități (de exemplu, obligația privind plata recompenselor pentru rezultatele activității anuale);

b) oferă asigurări partenerilor că își va onora responsabilitățile stabilite.

**84.** Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate. Provizioanele se evaluează în suma costurilor necesare stingerii obligației aferente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligațiilor aferente provizioanelor este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea datoriei la data raportării sau pentru transferarea acestei sume unei terțe părți la acel moment.

**85.** Provizioanele recunoscute se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor curente și a datoriilor pe termen lung sau curente.

**Exemplul 18.** În anul 201X o entitate a vândut mărfuri cu termen de garanție de 12 luni. Dacă la toate mărfurile vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparație ar constitui 100000 lei, iar la depistarea defectelor majore costurile de reparație s-ar ridica la 500000 lei. Experiența anterioară și previziunile entității arată că în anul următor 75% din mărfurile vândute nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore, iar 5% — defecte majore.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X entitatea va constitui un provizion pentru acoperirea costurilor de reparație pe perioada de garanție în sumă de 45000 lei  $[(75\% \times 0) + (20\% \times 100000 \text{ lei}) + (5\% \times 500000 \text{ lei})]$  care va fi înregistrat ca majorare simultană a cheltuielilor și a datoriilor curente.

**85<sup>1</sup>.** Provizioanele se contabilizează în cadrul următoarelor categorii:

1) provizioane pentru beneficiile angajaților care se constituie pentru datoriile entității față de personal privind concediile de odihnă, pensiile, recompensele pentru rezultatele activității anuale și alte plăți rezultate din contractele colective și individuale de muncă;

**Exemplul 17<sup>1</sup>.** Conform situației din 31.12.201X la entitate au rămas neutilizate 580 zile de concediu pentru acest an, inclusiv 230 zile — pentru muncitorii secțiilor de producție și 250 zile — pentru personalul administrativ. Salariu mediu pentru o zi constituie 180 lei — pentru muncitori și 210 lei — pentru personalul administrativ.

Conform datelor din exemplu, la 31.12.201X entitatea va constitui un provizion în sumă de 93 900 lei (230 zile x 180 lei + 250 zile x 210 zile), care se reflectă ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și datoriilor (provizioanelor).

2) provizioanele pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor, care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparații și de servicii în cursul perioadei de garanție a activelor vândute, pentru returnările și reducerile de preț la bunurile vândute și pentru alte garanții care rezultă din contractele încheiate cu cumpărătorii/clientii.

**Exemplul 17<sup>2</sup>.** În anul 201X o entitate a vândut mărfuri cu termen de garanție de 12 luni. Dacă la toate mărfurile vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparație ar constitui 100000 lei, iar la depistarea defectelor majore costurile de reparație s-ar ridica la 500000 lei. Experiența anterioară și previziunile entității arată că în anul următor 75% din mărfurile vândute nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore, iar 5% — defecte majore.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X entitatea va constitui un provizion pentru acoperirea costurilor de reparație pe perioada de garanție în sumă de 45000 lei  $[(75\% \times 0) + (20\% \times 100000 \text{ lei}) + (5\% \times 500000 \text{ lei})]$  care va fi înregistrat ca majorare simultană a cheltuielilor curente și a datoriilor (provizioanelor).

3) provizioane pentru impozite care se constituie pentru diferențele de impozite rezultate din operațiunile de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanțele judecătorești, precum și în alte situații care pot genera datorii aferente impozitelor și taxelor;

**Exemplul 17<sup>3</sup>.** În urma unui control fiscal în derulare, o entitate au luat cunoștință că la 31.12.201X are de plătit suplimentar impozite în sumă de 125 600 lei. Controlul se va finaliza în anul 201X+1 și este foarte probabil ca suma constatată a impozitelor va fi imputată entității.

În baza datelor din exemplu la 31.12.201X entitatea va constitui un provizion în sumă de 125 600 lei care va fi ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și datoriilor (provizioanelor).

4) alte provizioane care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor legate de litigii, de protecția mediului, de ieșirea imobilizărilor corporale, de restructurarea entității și în alte scopuri stabilite de legislație și/sau de conducerea entității.

**86.** Provizioanele se utilizează numai în scopurile pentru care au fost inițial constituite. Utilizarea provizioanelor se contabilizează ca diminuare a acestora și majorare a datoriilor, diminuare a stocurilor, costurilor etc.

**87.** Provizioanele se revizuiesc la fiecare dată de raportare și se ajustează pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

**Exemplul 19.** Utilizând datele din exemplul 17<sup>2</sup> să presupunem, că în urma estimărilor suplimentare costurile de reparație a mărfurilor vândute pentru defectele minore se vor majora cu 15000 lei, iar cele pentru defecte majore — cu 70000 lei.

În baza datelor din exemplu, la data raportării anului 201X entitatea va ajusta provizionul pentru acoperirea costurilor de reparație pe perioada de garanție cu suma de 6500 lei  $[(75\% \times 0) + (20\% \times 15000 \text{ lei}) + (5\% \times 70000 \text{ lei})]$  care va fi înregistrată ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente.

**88.** În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice, provizionul se anulează prin decontare la venituri curente.

**Exemplul 20.** Soldul provizionului privind plata recompenselor pentru rezultatele activității anuale la 31 decembrie 201X constituie 8600 lei. În conformitate cu prevederile contractului colectiv de muncă și cu politicile contabile, începând cu 1 ianuarie 201X+1 entitatea nu va mai constitui provizion privind plata recompenselor sus-menționate.

În baza datelor din exemplu, entitatea va deconta soldul provizionului neutilizat la 31 decembrie 201X în sumă de 8600 lei – ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

**89.** Provizioanele privind creanțele compromise se contabilizează conform SNC “Creanțe și investiții financiare”.

### Prezentarea informațiilor

**90.** Nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete conține, pe lângă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații privind în situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații privind:

- 1) capitalul propriu:
  - ~~a) valoarea contabilă a elementelor capitalului propriu la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;~~
  - b) ~~mărimea și~~ cauzele modificărilor semnificative ale elementelor capitalului propriu în perioada de gestiune;
  - ~~c) valoarea părților sociale retrase contabilizate ca capital retras la finele perioadei de gestiune;~~
  - d) suma dividendelor calculate în perioada de gestiune;
  - e) mărimea (cuantumul) dividendelor pe o acțiune a societății pe acțiuni;
- 2) datoriile financiare, comerciale și calculate:
  - a) valoarea contabilă a fiecărei categorii (grupe) de datorii la începutul și sfârșitul perioadelor de gestiune;
  - b) suma datoriilor cu termenul cu prescripție expirat decontate în perioada de gestiune;
  - ~~c) suma datoriilor față de părțile afiliate și neafiliate;~~
- 3) subvențiile:
  - a) valoarea contabilă a subvențiilor la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
  - b) mărimea subvențiilor primite și decontate pe parcursul perioadei de gestiune;
  - c) mărimea subvențiilor restituite în perioada de gestiune și/sau care urmează a fi restituite în perioada de gestiune ulterioară și motivele restituirii acestora;
- 4) provizioanele:
  - a) tipurile provizioanelor constituite;
  - ~~b) valoarea contabilă a provizioanelor la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;~~
  - c) provizioanele suplimentare constituite în perioada de gestiune, inclusiv majorările provizioanelor existente;
  - d) sumele provizioanelor utilizate și anulate în perioada de gestiune;
  - ~~e) sumele provizioanelor anulate în perioada de gestiune.~~

[Pct.90 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.204 din 23.12.2015, în vigoare 31.12.2015]

### Prevederi tranzitorii

**91.** Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare.

**92.** La data intrării în vigoare a prezentului standard entitatea va deconta:

1) soldul subvențiilor (cu excepția entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară) – la datorii (venituri anticipate) pe termen lung sau curente;

2) datoriile față de proprietari privind aporturile depuse pentru majorarea capitalului social – la capital propriu (neînregistrat);

3) reducerea și ecartul de evaluare – în cazul modificării metodei de evaluare ulterioară a activelor imobilizate – la rezultatele financiare ale anilor precedenți.

#### **Data intrării în vigoare**

**93.** Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Modul de contabilizare a datoriilor față de personal, privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală

**Date inițiale.** O entitate a calculat în luna octombrie 201X salarii în mărime de 125000 lei, inclusiv:

- personalului administrativ al entității – 35000 lei;
- muncitorilor care participă la construcția unei clădiri – 20000 lei;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 60000 lei;
- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 10000 lei.

Suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului constituie 28750 lei, inclusiv aferente salariului:

- personalului administrativ – 8050 lei;
- muncitorilor care participă la construcția unei clădiri – 4600 lei;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 13800 lei;
- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 2300 lei.

Suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului constituie 4375 lei, inclusiv aferente salariului:

- personalului administrativ – 1225 lei;
- muncitorilor care participă la construcția unei clădiri – 700 lei;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 2100 lei;
- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 350 lei.

Din salariile calculate s-au efectuat următoarele rețineri:

- impozitul pe venit al persoanelor fizice – 14125 lei;
- contribuțiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii – 7500 lei;
- primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatului – 4375 lei;
- sumele avansurilor acordate angajaților și nerestituite în termen – 2525 lei;
- suma prejudiciului material cauzat entității de către un angajat – 4000 lei.

Datoriile față de personal, privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și impozitul pe venit au fost achitate pe 31 octombrie 201X.

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

1) Calcularea salariului:

- personalului administrativ în mărime de 35000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative și a datoriilor față de personal;
- muncitorilor care participă la construcția clădirii în mărime de 20000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor față de personal;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 60000 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a datoriilor față de personal;
- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 10000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuție și a datoriilor față de personal;

2) Calcularea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului aferente salariului:

- personalului administrativ în mărime de 8050 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative și a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;
- muncitorilor care participă la construcția clădirii în mărime de 4600 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 13800 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;



- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 2300 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire și a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

3) Calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului aferente salariului:

- personalului administrativ în mărime de 1225 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative și a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- muncitorilor care participă la construcția clădirii în mărime de 700 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 2100 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire și a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

4) Reținerea din salariile calculate a:

- impozitului pe venit al persoanelor fizice în mărime de 14125 lei – ca diminuare a datoriilor față de personal și majorare a datoriilor față de buget;

- contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat în mărime de 7500 lei – ca diminuare a datoriilor față de personal și majorare a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii;

- primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatului în mărime de 4375 lei – ca diminuare a datoriilor față de personal și majorare a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

- sumelor avansurilor acordate și nerestituite în termen în mărime de 2525 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de personal și a creanțelor personalului;

- sumei prejudiciului material cauzat entității de către angajat în mărime de 4000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de personal și a creanțelor personalului;

5) Achitarea datoriilor privind:

- contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii în mărime de 36250 lei (8050 lei + 4600 lei + 13800 lei + 2300 lei + 7500 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și a numerarului;

- primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime de 8750 lei (1225 lei + 700 lei + 2100 lei + 350 lei + 4375 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și a numerarului;

- impozitul pe venit al persoanelor fizice în mărime de 14125 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de buget și a numerarului;

- salariile angajaților în mărime de 92475 lei (125000 lei – 7500 lei – 4375 lei – 14125 lei – 2525 lei – 4000 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de personal și a numerarului.