

Cuprins/Содержание

Ediție specială

16 | Lege nr. 287 din 15.12.2017
contabilității și raportării financiare

28 Standardele naționale de contabilitate

28 | „Prezentarea situațiilor financiare”
47 | „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”
53 | „Imobilizări necorporale și corporale”
66 | „Contracte de leasing”
76 | „Deprecierea activelor”
82 | „Creanțe și investiții financiare”
90 | „Stocuri”
100 | „Capital propriu și datorii”
111 | „Venituri”
116 | „Cheltuieli”
124 | „Contracte de construcții”
133 | „Costurile îndatorării”

Staful tehnic

Director

Rodica Musteața-Staci

Redactor-șef

Tatiana Smeșnaia

Corectura

Măriana Gabura

Design

Dmitrii Melinte

Fotograf

Victoria Tihonova

Redactor web

Lilia Bucicovschi

Operator

procesare text

și imagine

Marina Caldare

Marketing

Irina Cibotari

Contabil-șef

Diana Ticaciuc

Contabil

Victoria Dari

Office manager

Valentina Solonenco

139 | „Diferențe de curs valutar și de sumă”

144 | „Părți afiliate și contracte de societate civilă”

150 | „Particularitățile contabilității în agricultură”

165 | „Prezentarea situațiilor financiare consolidate”

186 Indicații metodice

186 | privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor

195 | privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale/reprezentanțele entității nerezidente

212 | privind particularitățile contabilității și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale asociațiilor de economii și împrumut

227 | privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător

233 | privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției

240 | privind contabilitatea în cabinetele individuale ale medicilor de familie

246 Planul general de conturi contabile

246 | Planul general de conturi contabile

Index în catalogul „Poșta Moldovei” **PM30119, PM31119**

Redacția nu poartă răspundere pentru conținutul informației publicitare
Редакция не несет ответственности за содержание рекламной информации

Colegiul de redacție:

Dorel Noroc

Lidia Foalea

Igor Țurcanu

Petru Gričiu

Valeria Nedelea

Igor Lazari

Procopie Duca

Liliana Agarcova

Veaceslav Ciobanu

Tatiana Stavinschi

Nicolae Platon

Publicația Periodică

„Monitorul Fiscal FISC.MD”

Înregistrată la Ministerul Justiției

al RM la 30 martie 2011 cu nr. 251

ISSN-1857-3991

Fondator – Serviciul Fiscal de Stat
al Republicii Moldova

Tiraj

3500 ex.

Data ieșirii de sub tipar

01.09.2020

Imprimare:

„Bons Offices” SRL
MD-2005, mun. Chișinău,
str. Feredeului nr. 4/6

Prețul unui exemplar:

– 400 lei (fără livrare)

– 450 lei (cu livrare)

Adresa redacției:

str. C. Tănase nr. 6, of. 512,

mun. Chișinău, MD-2005

tel.: (+373) 22 **82 20 28**

pentru publicitate

tel.: (+373) 22 **82 20 24**

e-mail: marketing@monitor.tax

www.monitor.tax

284 | Закон № 287 от 15.12.2017 о бухгалтерском учете и финансовой отчетности

297 Национальные стандарты бухгалтерского учета

- 297 | «Представление финансовых отчетов»
- 319 | «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»
- 325 | «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»
- 341 | «Договоры лизинга»
- 353 | «Обесценение активов»
- 360 | «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»
- 369 | «Запасы»
- 380 | «Собственный капитал и обязательства»
- 393 | «Доходы»
- 399 | «Расходы»
- 408 | «Договоры на строительство»
- 418 | «Затраты по займам»
- 425 | «Курсовые валютные и суммовые разницы»
- 430 | «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества»
- 437 | «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»

454 | «Представление консолидированных финансовых отчетов»

479 Методические указания

- 479 | о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг
- 489 | об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях/представительствах субъектов-нерезидентов
- 508 | об особенностях бухгалтерского учета и представления информации в финансовых отчетах ссудо-сберегательных ассоциаций
- 526 | о бухгалтерском учете для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность
- 533 | о бухгалтерском учете для физических лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия
- 541 | по бухгалтерскому учету в индивидуальных кабинетах семейных врачей

548 Общий план счетов бухгалтерского учета

548 | Общий план счетов бухгалтерского учета

Aducem mulțumiri partenerilor



**ACTE NORMATIVE
DE REGLEMENTARE A
CONTABILITĂȚII ÎN SECTORUL
CORPORATIV**

Lege nr. 287 din 15.12.2017 contabilității și raportării financiare

Capitolul I

DISPOZIȚII GENERALE

Articolul 1. *Obiectul de reglementare*

Prezenta lege stabilește cadrul normativ de bază, principiile și cerințele generale și mecanismul de reglementare în domeniul contabilității și raportării financiare în Republica Moldova.

Articolul 2. *Domeniul de aplicare*

Prezenta lege se aplică următoarelor categorii de persoane (în continuare – *entități*) înregistrate în Republica Moldova:

- persoanelor juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare;
- autorităților/instituțiilor, cu excepția autorităților/instituțiilor bugetare;
- reprezentanțelor permanente și filialelor entităților nerezidente;
- organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente;
- persoanelor fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția titularilor patentei de întreprinzător;
- persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notari, avocați, executori judecătorești, mediatori, administratori autorizați) și birourilor înființate de acestea precum și cabinetelor individuale ale medicilor de familie.

Articolul 3. *Noțiuni de bază*

(1) În sensul prezentei legi, următoarele noțiuni de bază semnifică:

contabilitate – sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare și de prezentare a informațiilor privind elementele contabile;

contabilitate de casă – metodă a contabilității conform căreia elementele contabile sînt recunoscute pe măsura încasării/plății numerarului sau compensării în altă formă;

contabilitate de gestiune – sistem de colectare, înregistrare, prelucrare și transmitere a informației pentru planificarea, controlul și analiza activității entității, în scopul întocmirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale;

contabilitate financiară – sistem de colectare, înregistrare, prelucrare și generalizare a informației privind existența și mișcarea activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor pentru întocmirea situațiilor financiare;

contabilitate în partidă dublă – reflectarea faptelor economice prin dublă înregistrare, cu aplicarea conturilor contabile și întocmirea situațiilor financiare;

contabilitate în partidă simplă – reflectarea unilaterală a faptelor economice, conform metodei „intrare-ieșire”, fără aplicarea conturilor contabile și fără întocmirea situațiilor financiare;

Depozitarul public al situațiilor financiare – sistem unic integrat de colectare, stocare, generalizare, analiză și publicare

a situațiilor financiare, a raportului conducerii și a raportului auditorului ale entităților;

document primar – confirmare documentară care justifică producerea faptelor economice sau care acordă dreptul de a le efectua (produce); certifică producerea unui eveniment;

dublă înregistrare – procedeu de înregistrare a unui fapt economic în cel puțin debitul unui cont și în creditul altui cont cu una și aceeași sumă;

elemente contabile – activele, capitalul propriu, datoriile, veniturile, costurile, cheltuielile și faptele economice ale entității;

entitate asociată – entitate în care o altă entitate deține un interes de participare și are o influență semnificativă asupra politicilor financiare și operaționale, dar care nu este nici entitate-fiică, nici participant într-un angajament comun;

entitate de interes public – entitate ale cărei valori mobiliare sînt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; bancă; asigurător (reasigurător)/societate de asigurări; organism de plasament colectiv în valori mobiliare cu personalitate juridică; entitate mare care este întreprindere de stat sau este societate pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social;

entitate din domeniul exploatarei forestiere – entitate care desfășoară activități de exploatare forestieră;

entitate din industria extractivă – entitate care desfășoară activități de explorare, prospectare, descoperire, exploatare și/sau extragere a cărbunelui, petrolului brut, gazelor naturale, minereurilor metalifere, pietrei, nisipului, argilei, turbei și/sau a sării;

entitate-fiică – entitate controlată total sau parțial de entitatea-mamă;

entitate-mamă – entitate care controlează una sau mai multe entități-fiice;

entități afiliate – entitățile din cadrul unui grup;

evalua – procedeu de determinare a mărimii valorice a elementelor contabile;

fapt economic – tranzacție, operațiune, eveniment care a modificat sau poate modifica activele, capitalul propriu, datoriile, veniturile, costurile și/sau cheltuielile entității;

grup – entitatea-mamă și toate entitățile-fiice, luate în ansamblu;

interes de participare – drepturile unei entități în cadrul altei entități ce depășesc 20% din capitalul social al ultimei, drepturi care, prin crearea unei legături strategice de lungă durată cu aceasta, sînt destinate să contribuie la activitatea entității care le deține;

inventariere – procedeu de control și autentificare documentară a existenței activelor, capitalului propriu și datoriilor care aparțin și/sau se află în gestiunea temporară a entității;

Plan general de conturi contabile – act normativ care stabilește nomenclatorul conturilor contabile, caracteristica și modul de aplicare ale acestora;

recunoaștere – înregistrarea în contabilitate și prezentarea în situațiile financiare a unui element contabil care corespunde

punde definiției și care îndeplinește criteriile de recunoaștere stabilite în standardele de contabilitate;

registre contabile – registre destinate grupării, sistematizării, înregistrării și generalizării informației privind existența și mișcarea elementelor contabile reflectate în documentele primare;

situații financiare – set de rapoarte care caracterizează poziția financiară, performanța financiară și alte informații aferente activității entității pentru o perioadă de gestiune;

standarde de contabilitate – Standarde Internaționale de Raportare Financiară și Standarde Naționale de Contabilitate;

Standarde Internaționale de Raportare Financiară – standarde și interpretări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, acceptate pentru aplicare în Republica Moldova (în continuare – IFRS);

Standarde Naționale de Contabilitate – acte normative elaborate în baza Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului IFRS, aprobate de Ministerul Finanțelor (în continuare – SNC);

venituri din vânzări – veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, din prestarea serviciilor, executarea lucrărilor, din contracte de construcție, contracte de leasing, primele de asigurare, dividendele, participațiile, dobânzile, precum și alte venituri aferente activităților principale ale entității.

(2) Noțiunile utilizate în prezenta lege care nu sînt prevăzute la alin. (1) al prezentului articol sînt definite în standardele de contabilitate, precum și în alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b).

Articolul 4. Categoriile entităților și grupurilor

(1) Entitatea micro este entitatea care, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii:

- a) totalul activelor – 5 600 000 de lei;
- b) veniturile din vânzări – 11 200 000 de lei;
- c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 10.

(2) Entitatea mică este entitatea care, nefiind entitate micro, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii:

- a) totalul activelor – 63 600 000 de lei;
- b) veniturile din vânzări – 127 200 000 de lei;
- c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 50.

(3) Entitatea mijlocie este entitatea care, nefiind entitate micro sau entitate mică, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii:

- a) totalul activelor – 318 000 000 de lei;
- b) veniturile din vânzări – 636 000 000 de lei;
- c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 250.

(4) Entitatea mare este entitatea care, la data raportării, depășește limitele a două dintre următoarele criterii:

- a) totalul activelor – 318 000 000 de lei;
- b) veniturile din vânzări – 636 000 000 de lei;
- c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 250.

(5) Grupul mic este grupul constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice care urmează să fie incluse în consolidare și care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, nu depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:

- a) totalul activelor – 80 300 000 de lei;
- b) veniturile din vânzări – 160 600 000 de lei;
- c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 50.

(6) Grupul mijlociu este grupul care, nefiind grup mic, este constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice ce urmează să fie incluse în consolidare, care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, nu depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:

- a) totalul activelor – 401 500 000 de lei;
- b) veniturile din vânzări – 803 100 000 de lei;
- c) numărul mediu al salariaților în cursul perioadei de gestiune – 250.

(7) Grupul mare este grupul constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice ce urmează să fie incluse în consolidare, care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:

- a) totalul activelor – 401 500 000 de lei;
- b) veniturile din vânzări – 803 100 000 de lei;
- c) numărul mediu al salariaților în cursul perioadei de gestiune – 250.

(8) Entitatea sau grupul trece dintr-o categorie în alta dacă, la data raportării, pentru ultimele două perioade de gestiune, depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre criteriile categoriei la care se atribuie.

(9) Criteriile de atribuire a categoriei prevăzute la alin. (1)–(7) din prezentul articol se aplică în scopul contabilității și raportării financiare și nu se aplică entităților enumerate la art. 2 lit. d)–f), precum și entităților de interes public.

Articolul 5. Modul de ținere a contabilității și de aplicare a standardelor de contabilitate

(1) Entitățile micro și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, după înregistrarea acestora ca plătitori ai taxei pe valoare adăugată, țin contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare prescurtate conform SNC, cu excepția societăților de investiții, societăților financiare holding, societăților financiare holding mixte, societăților financiare nonbancare și societăților holding cu activitate mixtă, care întocmesc situații financiare în conformitate cu alin. (2) și (3).

(2) Entitățile mici țin contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare simplificate conform SNC.

(3) Entitățile mijlocii și entitățile mari țin contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare complete conform SNC.

(4) Entitățile de interes public țin contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare conform IFRS.

(5) Organizațiile necomerciale și reprezentanțele entităților nerezidente țin contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare conform indicațiilor metodice aprobate de către Ministerul Finanțelor.

(6) Persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, pînă la înregistrarea acestora în calitate de plătitori ai taxei pe valoare adăugată, persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și birourile înființate de acestea precum și cabinetele individuale ale medicilor de familie țin contabilitatea în partidă simplă în baza contabilității de casă, fără întocmirea situațiilor financiare, conform indicațiilor metodice aprobate de către Ministerul Finanțelor.

(7) Entitatea care are obligația să țină contabilitatea în partidă simplă poate ține contabilitatea în partidă dublă, începând cu următoarea perioadă de gestiune.

(8) Entitatea care are obligația să întocmească situații financiare prescurtate poate întocmi situații financiare simplificate sau complete.

(9) Entitatea care are obligația să întocmească situații financiare simplificate poate întocmi situații financiare complete.

(10) Trecerea de la un set de situații financiare la altul se efectuează începând cu următoarea perioadă de gestiune.

(11) Entitățile prevăzute la alin. (1)–(3) pot ține contabilitatea și întocmi situații financiare în baza IFRS.

Articolul 6. Principii generale

Contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe următoarele principii generale:

- a) *continuitatea activității* – presupune că entitatea își va continua în mod normal funcționarea pe o perioadă de cel puțin 12 luni din data raportării, fără intenția sau necesitatea de a-și lichida sau reduce în mod semnificativ activitatea;
- b) *contabilitatea de angajamente* – prevede recunoașterea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă;
- c) *permanența metodelor* – constă în aplicarea politicilor contabile în mod consecvent de la o perioadă de gestiune la următoarea;
- d) *prudența* – prevede neadmiterea supraevaluării activelor și a veniturilor și/sau a subevaluării datoriilor și a cheltuielilor;
- e) *intangibilitatea* – presupune că totalul bilanțului la începutul perioadei de gestiune curente trebuie să corespundă cu totalul bilanțului la sfârșitul perioadei de gestiune precedente;
- f) *separarea patrimoniului și datoriilor* – prevede prezentarea în situațiile financiare doar a informațiilor despre patrimoniu și datoriile entității, care trebuie contabilizate separat de patrimoniu și datoriile proprietarilor și ale altor entități;
- g) *necompensarea* – prevede contabilizarea și prezentarea distinctă în situațiile financiare a activelor și datoriilor, a veniturilor și cheltuielilor. Compensarea reciprocă a activelor și datoriilor sau a veniturilor și cheltuielilor nu se admite, cu excepția cazurilor prevăzute de prezenta lege și de standardele de contabilitate;
- h) *prioritatea conținutului asupra formei* – presupune că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte mai curînd esența și conținutul faptelor economice, decît forma juridică a acestora;
- i) *evaluarea la cost de intrare* – prevede că elementele contabile prezentate în situațiile financiare sînt evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție, cu excepția cazurilor prevăzute de standardele de contabilitate;
- j) *importanța relativă* – prevede că nu este necesară îndeplinirea cerințelor privind recunoașterea și evaluarea elementelor contabile, privind prezentarea, publicarea și consolidarea informațiilor aferente

acestora atunci cînd efectele îndeplinirii cerințelor respective sînt nesemnificative.

Articolul 7. Limba și moneda în care se ține contabilitatea

(1) Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.

(2) Contabilitatea faptelor economice efectuate în valută străină se ține atît în monedă națională, cît și în valută străină, în conformitate cu standardele de contabilitate.

Capitolul II

REGLEMENTAREA ÎN DOMENIUL CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII FINANCIARE

Articolul 8. Organele de reglementare în domeniul contabilității și raportării financiare și competența acestora

(1) Ministerul Finanțelor:

- a) este responsabil de acceptarea IFRS, publicarea lor în Monitorul Oficial al Republicii Moldova și de plasarea acestora pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor. IFRS se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova periodic, în dependență de volumul actualizărilor efectuate. IFRS și actualizările aferente se plasează pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor în termen de o lună de la data recepționării acestora de la Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate;
 - b) este responsabil de elaborarea, aprobarea, publicarea în Monitorul Oficial al Republicii Moldova și plasarea pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor a:
 - Standardelor Naționale de Contabilitate;
 - indicațiilor metodice, regulamentelor, instrucțiunilor și altor acte normative din domeniul contabilității și raportării financiare;
 - Planului general de conturi contabile;
 - formularelor de documente primare și instrucțiunilor privind completarea acestora;
 - c) reprezintă Republica Moldova în organizațiile internaționale din domeniul contabilității și raportării financiare;
 - d) creează grupuri de lucru pentru elaborarea și actualizarea actelor normative prevăzute la lit. b);
 - e) acordă asistență metodologică în domeniul contabilității și raportării financiare;
 - f) poate delega elaborarea proiectelor actelor normative în domeniul contabilității și raportării financiare unui organ/instituții/asociații din domeniul respectiv.
- (2) Sursele de finanțare a grupurilor de lucru pentru elaborarea și actualizarea actelor normative prevăzute la alin. (1) lit. b) sînt prevăzute distinct în bugetul Ministerului Finanțelor.
- (3) Comisia Națională a Pieței Financiare, organele centrale de specialitate pot elabora, în conformitate cu standardele de contabilitate și cu alte acte normative, reglementări contabile specifice anumitor ramuri, domenii/sectoare de activitate, cu aprobarea acestora de către Ministerul Finanțelor.
- (4) Biroul Național de Statistică:
- a) colectează, stochează și generalizează situațiile financiare, raportul conducerii și raportul auditorului;
 - b) gestionează Depozitarul public al situațiilor financiare;

- c) asigură protecția și securitatea datelor din Depozitarul public al situațiilor financiare, ca parte componentă a resurselor informaționale de stat;
- d) asigură, prin intermediul Depozitarului public al situațiilor financiare, entităților condițiile necesare pentru prezentarea, în regim on-line sau pe suport de hârtie, a situațiilor financiare, a raportului conducerii și a raportului auditorului;
- e) verifică respectarea formei, plenitudinii și termenelor de prezentare a situațiilor financiare, raportului conducerii și raportului auditorului;
- f) publică, prin intermediul Depozitarului public al situațiilor financiare, situațiile financiare, raportul conducerii și raportul auditorului;
- g) asigură prezentarea informațiilor generalizate din situațiile financiare utilizatorilor;
- h) poate delega organelor centrale de specialitate și altor autorități publice funcția de colectare și verificare a formei, plenitudinii și termenelor de prezentare a situațiilor financiare ale entităților din anumite ramuri, domenii/sectoare de activitate.

Articolul 9. Consiliul de contabilitate și raportare financiară

(1) Consiliul de contabilitate și raportare financiară este instituit pe lângă Ministerul Finanțelor pentru dezvoltarea continuă și asigurarea perfecționării contabilității și raportării financiare.

(2) Consiliul de contabilitate și raportare financiară este constituit din reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, Băncii Naționale a Moldovei, Comisiei Naționale a Pieței Financiare, Biroului Național de Statistică, asociațiilor mediului de afaceri și celor profesionale, mediului academic din domeniul contabilității.

(3) Regulamentul de activitate și componența nominală a Consiliului de contabilitate și raportare financiară se aprobă de către Ministerul Finanțelor.

(4) Sursele de finanțare a Consiliului de contabilitate și raportare financiară sînt prevăzute distinct în bugetul Ministerului Finanțelor.

Capitolul III ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII

Articolul 10. Ciclul contabil

(1) Ciclul contabil al entității cuprinde:

- a) documentarea faptelor economice;
- b) recunoașterea și evaluarea elementelor contabile;
- c) reflectarea informațiilor în conturile contabile;
- d) întocmirea registrelor contabile;
- e) inventarierea;
- f) întocmirea situațiilor financiare.

(2) Pentru entitățile care țin contabilitatea în partidă simplă, prevederile alin. (1) lit. c) și f) nu sînt obligatorii.

Articolul 11. Documentele primare

(1) Faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare.

(2) Deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a fapte-

lor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate sînt interzise.

(3) Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil – nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective.

(4) Entitatea utilizează formulare tipizate de documente primare aprobate de Ministerul Finanțelor și alte autorități publice sau poate elabora și utiliza formulare de documente primare, aprobate de conducerea acesteia, cu respectarea prevederilor alin. (7) și (8).

(5) Documentele primare întocmite atît pe suport de hîrtie, cît și în formă electronică au aceeași putere juridică.

(6) În cazul întocmirii documentului primar în formă electronică, la solicitarea utilizatorului, entitatea este obligată să îi ofere copia documentului respectiv pe suport de hîrtie.

(7) Documentele primare conțin următoarele elemente obligatorii:

- a) denumirea și numărul documentului;
- b) data întocmirii documentului;
- c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității din numele căreia este întocmit documentul;
- d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice – IDNP (codul personal);
- e) conținutul faptelor economice;
- f) etaloanele cantitative și valorice în care sînt exprimate faptele economice;
- g) funcțiile, numele, prenumele și semnăturile persoanelor responsabile de efectuarea (producerea) faptelor economice.

(7¹) În cazurile stabilite de către Ministerul Finanțelor, etaloanele valorice în care sînt exprimate faptele economice în documentele primare nu constituie element obligatoriu.

(8) Suplimentar elementelor prevăzute la alin. (7), documentele primare pot conține și alte elemente, în funcție de prevederile actelor normative și necesitățile informaționale ale entității.

(9) În cazul în care documentele primare, cu excepția documentelor primare cu regim special, sînt întocmite în formă electronică, semnătura nu constituie un element obligatoriu. În astfel de cazuri, modalitatea de identificare a persoanelor care au inițiat, dispus și/sau aprobat efectuarea faptelor economice respective se stabilește prin proceduri interne.

(10) La întocmirea documentelor primare pentru persoanele fizice cetățeni, prevederile alin. (7) lit. d) nu sînt obligatorii.

(11) Documentele primare primite din străinătate și întocmite în altă limbă decît română, engleză sau rusă sînt traduse în limba română.

(12) Persoanele care întocmesc și/sau semnează documentele primare, precum și cele care le înregistrează în contabilitate poartă răspundere în conformitate cu art. 34.

(13) Documentele de casă, de plată și cele privind decontările pot fi semnate unilateral, de către conducătorul entității, ori de două persoane cu drept de semnătură, prima semnătură aparținînd conducătorului sau altei persoane împuternicite, iar a doua – contabilului-șef sau altei persoane împuternicite.

(14) Efectuarea corectărilor în documentele primare care justifică operațiunile de casă și de plată este interzisă.

(15) Documentele primare, cu excepția celor prevăzute la alin. (14), pot fi corectate, cu indicarea datei efectuării corectării, numelui, prenumelui contabilului-șef și/sau ale persoanei responsabile și cu aplicarea semnăturii.

(16) Contabilul-șef sau alte persoane împuternicite li se interzice să primească spre executare documente privind faptele economice ce contravin legislației în vigoare, informând în scris despre documentele și faptele respective conducătorul entității. Astfel de documente se primesc spre executare numai după emiterea indicațiilor în scris ale conducătorului entității, căruia îi revine răspunderea pentru acestea.

Articolul 12. Documente primare cu regim special

(1) Documentele primare cu regim special se întocmesc conform formularelor tipizate și se utilizează în cazul:

- a) înstrăinării activelor cu transmiterea dreptului de proprietate, cu excepția valorilor mobiliare;
- b) prestării serviciilor, cu excepția serviciilor financiare prestate de către instituțiile financiare, organizațiile de creditare nebancaară, asociațiile de economii și împrumut;
- c) transportării activelor în afara entității fără transmiterea dreptului de proprietate;
- d) achiziționării activelor și serviciilor de locațiune de la furnizori cetățeni;
- e) transmiterii activelor în leasing, arendă, locațiune sau cu drept de uzufruct.

(2) Modul privind editarea, eliberarea, procurarea, păstrarea, evidența și utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special, precum și nomenclatorul acestora se stabilesc de către Guvern.

(3) Pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) care au caracter internațional, drept documente primare pot servi documentele aplicate în practica internațională sau cele prevăzute de contract.

Articolul 13. Recunoașterea și evaluarea elementelor contabile

Recunoașterea și evaluarea elementelor contabile se efectuează în conformitate cu prevederile standardelor de contabilitate și ale altor acte normative elaborate conform art. 8 alin. (1) lit. b).

Articolul 14. Conturile contabile

(1) Entitatea care ține contabilitatea în partidă dublă este obligată să aplice conturile contabile.

(2) Nomenclatorul, caracteristica și modul de aplicare a conturilor contabile pentru entitățile care aplică SNC sînt stabilite în Planul general de conturi contabile. În baza Planului general de conturi contabile, entitatea poate elabora planul de conturi de lucru.

Articolul 15. Registrele contabile

(1) Datele din documentele primare se înregistrează, se acumulează și se prelucrează în registre contabile, întocmite pe suport de hîrtie sau în formă electronică.

(2) Nomenclatorul registrelor contabile și structura acestora se stabilesc de către fiecare entitate de sine stătător, pornind de la necesitățile informaționale proprii, cu respectarea prevederilor alin. (3).

(3) Registrul contabil conține următoarele elemente obligatorii:

- a) denumirea registrului;
- b) denumirea entității care ține registrul;

- c) data începerii și încetării ținerii registrului și/sau perioada pentru care se întocmește acesta;
- d) data efectuării faptelor economice, ordonate cronologic și/sau sistematic;
- e) etaloanele de evidență a faptelor economice;
- f) funcția, numele, prenumele și semnătura persoanei responsabile de ținerea registrului.

(4) În cazul în care registrele contabile sînt ținute în formă electronică, semnătura nu constituie un element obligatoriu. În astfel de cazuri, modalitatea de identificare a persoanelor care au inițiat, dispus și/sau aprobat introducerea informației în registrul respectiv se stabilește prin proceduri interne.

(5) Corectările în registrele contabile se confirmă prin semnătura persoanei care le efectuează, cu indicarea datei efectuării acestora.

Articolul 16. Inventarierea

(1) Entitatea este obligată să efectueze inventarierea generală a activelor, capitalului propriu și datoriiilor în modul stabilit de Regulamentul privind inventarierea, elaborat și aprobat de către Ministerul Finanțelor.

(2) Regulile specifice de efectuare a inventarierii în anumite ramuri, domenii/sectoare de activitate se elaborează de organele centrale de specialitate, acestea coordonîndu-se cu Ministerul Finanțelor.

Articolul 17. Păstrarea documentelor contabile

(1) Entitatea este obligată să păstreze documentele contabile care cuprind documentele primare, registrele contabile, situațiile financiare și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității. Documentele contabile sînt sistematizate și păstrate conform regulilor și termenelor stabilite de Organul de stat pentru supravegherea și administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova.

(2) Documentele contabile se pastrează de către entitate pe suport de hîrtie sau în formă electronică. Documentele contabile se pot păstra pe suporturi tehnice în cazul în care contabilitatea este ținută cu utilizarea sistemelor informatice proprii, cu condiția ca acestea să poată fi accesate în orice moment, în funcție de necesitățile entității sau la cererea organelor abilitate de legislație.

(3) La păstrarea documentelor contabile, entitatea este obligată să asigure protejarea acestora de modificări neautorizate.

(4) În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor contabile, entitatea este obligată să le restabilească în termen de 3 luni de la data constatării faptului respectiv.

(5) În caz de încetare a activității entității, documentele contabile se transmit către arhivele de stat conform regulilor prevăzute de Organul de stat pentru supravegherea și administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova.

Articolul 18. Obligațiile și drepturile entității privind ținerea contabilității și raportarea financiară

(1) Entitatea are obligația de a ține contabilitatea și de a întocmi situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b).

(2) Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară revine:

- a) conducătorului, administratorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. a), c) și d);

- b) conducătorului, directorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. b);
 - c) fondatorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. e);
 - d) persoanei fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notar, avocat, executor judecătoresc, mediator, administrator autorizat) – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. f).
- (3) Persoanele indicate la alin. (2) sînt obligate:
- a) să asigure organizarea și ținerea contabilității în mod continuu din data înregistrării de stat a entității pînă la data lichidării acesteia;
 - b) să asigure elaborarea, aprobarea și aplicarea politicilor contabile în conformitate cu standardele de contabilitate și alte acte normative elaborate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b);
 - c) să asigure elaborarea și aprobarea:
 - planului de conturi contabile de lucru al entității, după caz;
 - procedurilor interne privind contabilitatea de gestiune;
 - formularelor documentelor primare și a registrelor contabile;
 - regulilor privind circulația documentelor și tehnologia de prelucrare a informației contabile;
 - d) să asigure întocmirea completă și corectă, precum și integritatea și păstrarea documentelor contabile;
 - e) să organizeze sistemul de control intern;
 - f) să asigure documentarea faptelor economice și reflectarea acestora în contabilitate;
 - g) să asigure respectarea actelor normative prevăzute la art. 8 alin. (1);
 - h) să asigure întocmirea, prezentarea și publicarea, după caz, a situațiilor financiare în conformitate cu prezenta lege, standardele de contabilitate și alte acte normative prevăzute la art. 8 alin. (1).
- (4) Persoanele indicate la alin. (2) sînt în drept:
- a) să numească și să elibereze din funcție contabilul-șef sau altă persoană împuternicită de organizarea și conducerea contabilității;
 - b) să transmită ținerea contabilității altei entități în bază contractuală;
 - c) să stabilească modul de ținere a contabilității conform prevederilor art. 5;
 - d) să stabilească reguli interne privind documentarea faptelor economice.
- (5) Entitatea este în drept să instituie o subdiviziune (serviciu) de contabilitate.
- (6) Contabilul-șef sau altă persoană împuternicită de organizarea și conducerea contabilității entității, cu excepția entității de interes public, trebuie să dețină diplomă de studii superioare în domeniul economiei sau de studii profesionale tehnice postsecundare în domeniul economiei.
- (7) Contabilul-șef sau altă persoană împuternicită de organizarea și conducerea contabilității entității de interes public trebuie să dețină diplomă de studii superioare în domeniul economiei. Legislația aferentă domeniilor specifice de activitate poate prevedea cerințe suplimentare față de contabilul-șef al entităților de interes public.

(8) Pentru entitățile care țin contabilitatea în partidă simplă, contabilitatea poate fi ținută nemijlocit de persoanele indicate la alin. (2) lit. c) și d).

(9) După aprobarea situațiilor financiare anuale, entitatea înregistrează în contabilitate repartizarea profitului anual după destinații, conform hotărîrii adunării generale sau a altui organ împuternicit.

(10) Entitatea acoperă pierderea contabilă reportată din contul profitului net aferent perioadei de gestiune curentă și celei precedente, al rezervelor, capitalului social, al contribuțiilor suplimentare ale proprietarilor (asociațiilor, acționarilor, fondatorilor, membrilor) potrivit hotărîrii adunării generale a acestora, iar pentru întreprinderile de stat și cele municipale – pierderea respectivă este acoperită de organele centrale de specialitate, de autoritățile administrației publice locale.

Articolul 19. Accesul la documentele contabile

(1) Documentele contabile prevăzute la art. 17 alin. (1) sînt proprietate a entității.

(2) Entitatea prezintă documentele contabile, la cererea organelor abilitate de legislație, pe suport de hîrtie sau în formă electronică.

(3) Proprietarii entității au acces liber la informațiile din documentele contabile la sediul entității.

Capitolul IV SITUAȚIILE FINANCIARE INDIVIDUALE

Articolul 20. Dispoziții generale

(1) Situațiile financiare se întocmesc cu claritate, în conformitate cu prevederile prezentei legi și ale standardelor de contabilitate, oferind o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a altor informații aferente activității entității.

(2) Informațiile din situațiile financiare trebuie să corespundă caracteristicilor calitative fundamentale și celor amplificatoare.

(3) Caracteristicile calitative fundamentale sînt:

- a) *relevanța* – prevede că informațiile trebuie să fie importante pentru utilizatori și să-i ajute să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările anterioare ale acestora;
- b) *reprezentarea exactă* – prevede că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie complete, imparțiale și fără erori.

(4) Caracteristicile calitative amplificatoare sînt:

- a) *comparabilitatea* – presupune că situațiile financiare trebuie să conțină informații comparative, aferente perioadei precedente, pentru toate elementele contabile raportate ale perioadei de gestiune curente, dacă standardele de contabilitate nu prevăd altfel;
- b) *verificabilitatea* – constă în asigurarea posibilității utilizatorilor de a verifica direct sau indirect informațiile din situațiile financiare;
- c) *oportunitatea* – presupune că informațiile sînt disponibile utilizatorilor într-un timp util pentru a le influența deciziile;
- d) *inteligibilitatea* – prevede că informațiile trebuie clasificate, caracterizate și prezentate în mod clar și concis.

(5) Situațiile financiare includ indicatorii privind activitatea tuturor filialelor, reprezentanțelor și a subdiviziunilor interne ale entității.

(6) Situațiile financiare reflectă valoarea elementelor contabile pentru perioada de gestiune curentă și cea precedentă. Dacă această valoare nu este comparabilă, datele perioadei precedente se ajustează. Lipsa comparabilității și toate ajustările se reflectă în nota explicativă.

(7) În cazuri excepționale, dacă aplicarea unei prevederi din prezenta lege ori din standardele de contabilitate contravine prevederilor alin. (1), se recurge la derogare de la prevederea respectivă pentru oferirea unei imagini fidele în sensul alin. (1). Toate derogările, motivele și efectele acestora asupra pozițiilor financiare, performanței financiare și asupra altor informații aferente activității entității se reflectă în nota explicativă.

(8) Entitatea care întocmește situații financiare prescurtate nu este în drept să aplice derogarea prevăzută la alin. (7).

Articolul 21. Conținutul situațiilor financiare individuale

(1) În funcție de categoria entității și necesitățile informaționale ale acesteia, entitatea care aplică SNC întocmește și prezintă anual unul dintre următoarele seturi de rapoarte:

- a) situații financiare prescurtate;
- b) situații financiare simplificate;
- c) situații financiare complete.

(2) Situațiile financiare prescurtate includ:

- a) bilanțul prescurtat;
- b) situația de profit și pierdere prescurtată;
- c) nota explicativă.

(3) Situațiile financiare simplificate includ:

- a) bilanțul;
- b) situația de profit și pierdere;
- c) nota explicativă.

(4) Situațiile financiare complete includ:

- a) bilanțul;
- b) situația de profit și pierdere;
- c) situația modificărilor capitalului propriu;
- d) situația fluxurilor de numerar;
- e) nota explicativă.

(5) Formatul și modul de întocmire a situațiilor financiare prescurtate, simplificate și complete sînt reglementate de SNC.

(6) Entitățile de interes public și alte entități care aplică IFRS întocmesc situații financiare conform standardelor respective.

(7) Pentru prima perioadă de gestiune, entitățile nou-create, cu excepția entităților de interes public, pot întocmi situațiile financiare prevăzute la alin. (2), (3) sau (4) în funcție de necesitățile informaționale proprii. Pentru următoarea perioadă de gestiune, entitatea întocmește situații financiare în funcție de criteriile prevăzute la art. 4, determinate în perioada de gestiune precedentă, și conform prevederilor art. 5.

Articolul 22. Nota explicativă la situațiile financiare individuale

(1) La întocmirea notei explicative la situațiile financiare individuale se respectă ordinea în care sînt prezentate elementele contabile în bilanț și în situația de profit și pierdere.

(2) Nota explicativă conține informații suplimentare care nu sînt incluse în situațiile financiare. Volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de entitate de sine stătător, în funcție de categoria acesteia, de di-

menșiunea, forma juridică de organizare, domeniul/profilul de activitate al acesteia, de necesitățile informaționale proprii și de cerințele prezentei legi.

(3) Pe lângă celelate informații prevăzute de prezenta lege, nota explicativă conține, în mod obligatoriu, informații privind:

- a) politicile contabile adoptate;
- b) în cazul evaluării ulterioare a activelor imobilizate conform modelului reevaluării:
 - valoarea reevaluată pe fiecare categorie de imobilizări la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune;
 - modificarea diferențelor din reevaluare pe parcursul perioadei de gestiune, cu explicarea tratamentului fiscal al acestora; și
 - valoarea contabilă, în cazul în care imobilizările nu ar fi fost reevaluate;
- c) în cazul evaluării ulterioare la valoarea justă a instrumentelor financiare și altor categorii de active:
 - metodele folosite la determinarea valorii juste și informațiile care au stat la baza aplicării acestora;
 - valoarea justă pe fiecare categorie la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune și modificările diferențelor de valoare provenite din ajustările valorii juste decontate la cheltuielile sau veniturile perioadei de gestiune;
 - tipul și natura instrumentelor financiare derivate, inclusiv termenele și condițiile semnificative care afectează valoarea, calendarul și certitudinea fluxurilor de numerar viitoare;
 - mișcarea rezervelor de valoare justă pe parcursul perioadei de gestiune;
- d) valoarea totală a angajamentelor financiare, a garanțiilor sau activelor și datoriiilor contingente neincluse în bilanț, indicîndu-se natura și forma oricărei garanții care a fost acordată; angajamentele privind pensiile și cele către entitățile afiliate sau asociate sînt prezentate separat;
- e) sumele avansurilor și împrumuturilor acordate membrilor consiliului, ai organului executiv și ai celui de supraveghere, cu indicarea ratelor dobînzii, condițiilor principale de acordare a acestora, sumelor rambursate, precum și a angajamentelor asumate în numele lor sub garanții de orice fel;
- f) quantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență neordinară;
- g) sumele datoriiilor cu un termen de achitare mai mare de 5 ani și valoarea totală a datoriiilor acoperite cu garanții, cu indicarea naturii și formei garanțiilor;
- h) rîscumpărarea părților sociale și a acțiunilor proprii, în cazul în care entitatea nu întocmește raportul conducerii;
- i) elementele individuale de active sau datorii care au legătură cu mai mult de un element din structura bilanțului, dacă nu sînt prezentate distinct în bilanț;
- j) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune.

(4) Suplimentar la informațiile prevăzute la alin. (3), nota explicativă a entității mijlocii, a entității mari și a entității de interes public conține, în mod obligatoriu, informații privind:

- a) imobilizările necorporale și corporale:
- costul de intrare sau, dacă a fost aplicată evaluarea ulterioară la valoarea justă sau valoarea reevaluată, valoarea justă sau valoarea reevaluată la începutul și la sfârșitul perioadei de gestiune;
 - majorările, diminuările și transferurile în cursul perioadei de gestiune;
 - amortizarea acumulată, pierderile acumulate din depreciere și diferențele din reevaluare la începutul și la sfârșitul perioadei de gestiune, precum și modificările acestora în cursul perioadei de gestiune;
 - costurile îndatorării capitalizate în perioada de gestiune;
 - costurile ulterioare capitalizate în perioada de gestiune;
- b) instrumentele financiare, în cazul în care sînt evaluate la cost:
- valoarea justă, dacă această valoare poate fi determinată, pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate și natura lor;
 - valoarea contabilă și valoarea justă a instrumentelor financiare, din clasa activelor imobilizate, înregistrate la o valoare mai mare decît valoarea lor justă și motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă;
- c) sumele retribuițiilor acordate pe parcursul perioadei de gestiune membrilor consiliului, ai organului executiv și ai celui de supraveghere și alte angajamente apărute sau asumate în legătură cu pensiile actualilor sau ale foștilor membri ai organelor respective, pe categorii;
- d) numărul mediu al salariiștilor în perioada de gestiune, repartizat pe categorii, și cheltuielile cu personalul, aferente perioadei de gestiune, dacă acestea nu sînt prezentate separat în situația de profit și pierdere;
- e) soldurile și modificarea activelor și datoriilor privind impozitul pe venit amînat, în cazul aplicării metodei impozitului amînat;
- f) denumirile și adresele entităților în care este deținut un interes de participare, indicîndu-se cota în capitalul social, mărimea capitalului social și a rezervei, precum și profitul (pierderea) entității respective pentru ultima perioadă de gestiune pentru care au fost aprobate situațiile financiare;
- g) numărul și valoarea nominală ale acțiunilor subscrise în cursul perioadei de gestiune;
- h) dacă există diferite categorii de acțiuni, numărul și valoarea nominală ale acțiunilor din fiecare categorie;
- i) tipurile de instrumente financiare deținute, cu indicarea numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;
- j) denumirile și adresele tuturor entităților, înregistrate în conformitate cu legislația civilă, la care entitatea este asociată, care răspund pentru obligațiile acesteia cu întreg patrimoniul lor, exceptînd bunurile care, conform legii, nu pot fi urmărite;
- k) denumirea și adresa entității care întocmește situațiile financiare consolidate pentru cel mai mare grup din care entitatea face parte în calitate de entitate-fică, după caz;
- l) denumirea și adresa entității care întocmește situațiile financiare consolidate pentru cel mai mic grup din care entitatea face parte în calitate de entitate-fică și care este inclus în grupul prevăzut la lit. k), după caz;
- m) propunerea de repartizare a profitului (de acoperire a pierderii) sau privind repartizarea profitului (acoperirea pierderii), după caz;
- n) natura și scopul comercial ale angajamentelor entității care nu sînt incluse în bilanț, precum și impactul financiar al angajamentelor respective asupra entității, cu condiția că riscurile sau beneficiile care decurg să fie semnificative;
- o) natura și efectele financiare ale evenimentelor semnificative ulterioare datei de raportare și care nu sînt reflectate în bilanț și în situația de profit și pierdere;
- p) tranzacțiile cu entitățile afiliate, inclusiv suma, natura relației și alte informații relevante.
- (5) Suplimentar la informațiile prevăzute la alin. (3) și (4), nota explicativă a entității mari și a entității de interes public conține, în mod obligatoriu, informații privind:
- a) venitul din vînzări, prezentat pe segmente de activitate și pe zone geografice, stabilite conform standardelor de contabilitate aplicabile;
 - b) totalul onorariilor achitate entităților de audit pentru auditul situațiilor financiare și totalul onorariilor percepute de către entitățile respective pentru alte servicii decît cele de audit, inclusiv pe tipuri de servicii.

Articolul 23. Raportul conducerii

(1) Entitățile mijlocii, entitățile mari și entitățile de interes public întocmesc și prezintă anual, împreună cu situațiile financiare, raportul conducerii.

(2) Raportul conducerii conține o prezentare fidelă a poziției entității, a dezvoltării și a performanței activităților acesteia și prezintă o analiză corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților desfășurate.

(3) Raportul conducerii include, cel puțin, informații privind:

- a) indicatorii financiari de performanță;
- b) indicatori nefinanciari de performanță, relevanți pentru activitatea entității;
- c) perspectivele de dezvoltare ale entității;
- d) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;
- e) răscumpărarea părților sociale și a acțiunilor proprii;
- f) filialele entității;
- g) principalele riscuri și incertitudini cu care se confruntă entitatea;
- h) protecția mediului și oportunitățile profesionale ale angajaților;
- i) în cazul în care utilizarea instrumentelor financiare este semnificativă pentru evaluarea poziției și a performanței financiare:
 - obiectivele și politicile în gestiunea riscului financiar pentru fiecare tip major de tranzacție prognozată pentru care se utilizează metode de acoperire împotriva riscurilor;
 - gradul de expunere a entității la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar.

(4) Raportul conducerii conține, după caz, referiri și explicații suplimentare la informațiile prezentate conform prevederilor alin. (3) lit. a) și b) și sumele prezentate în situațiile financiare.

(5) Entitatea de interes public care corespunde criteriilor stabilite pentru entitățile mari și al cărei număr mediu al salariaților în perioada de gestiune este mai mare de 500 este obligată să includă în raportul conducerii o declarație nefinanciară.

(6) Declarația nefinanciară include informații privind aspectele de mediu, cele sociale și de personal, privind respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și cuprinde, prin prisma acestora:

- a) descrierea succintă a modelului de afaceri al entității;
- b) descrierea politicilor adoptate și a procedurilor aplicate, precum și rezultatele obținute de entitate;
- c) principalele riscuri și modul în care acestea sînt gestionate.

(7) Dacă entitatea nu aplică politici privind aspectele de mediu, cele sociale și de personal, privind respectarea drepturilor omului și combaterea corupției, declarația nefinanciară oferă o explicație clară și motivată în acest sens.

(8) Raportul conducerii entității de interes public ale cărei valori mobiliare sînt admise la tranzacționare pe o piață reglementată cuprinde un capitol privind guvernarea corporativă, care trebuie să conțină informații privind:

- a) codul de guvernare corporativă aplicat de entitate, cu referință la sursa publicării;
- b) gradul de conformare a entității prevederilor din codul de guvernare corporativă prevăzut la lit. a), iar în cazul în care se abate – explicația privind părțile din cod pe care nu le aplică și motivele neaplicării;
- c) sistemele de control intern și de gestiune a riscurilor entității, în raport cu procesul de raportare financiară;
- d) cotele semnificative de participare în capitalul social, directe sau indirecte;
- e) deținătorii și beneficiarii efectivi ai oricărei valori mobiliare care conferă drepturi speciale de control și descrierea drepturilor respective;
- f) toate restricțiile cu privire la dreptul de vot, precum limitarea dreptului de vot deținătorilor unei anumite cote din capitalul social sau ai unui anumit număr de voturi; termenele impuse pentru exercitarea dreptului de vot sau sistemele în care, cu cooperarea entității, drepturile financiare atașate valorilor mobiliare sînt separate de deținerea acestora;
- g) prevederile legislației cu privire la numirea și înlocuirea membrilor consiliului, ai organului executiv, precum și privind modificarea statutului entității;
- h) competențele consiliului și ale organului executiv cu privire la emiterea și răscumpărarea valorilor mobiliare;
- i) împuternicirile și drepturile organelor de conducere, ale acționarilor, ale altor deținători ai valorilor mobiliare ale entității și modalitățile de exercitare a acestora;
- j) structura, modul de funcționare și componența organelor de conducere și ale comitetelor entității.

(9) Entitatea mare și entitatea de interes public, care sînt entități din industria extractivă sau din domeniul exploatarea forestieră, includ în raportul conducerii un capitol separat privind plățile către stat, care cuprinde suma achitată, în numerar sau în natură, sub formă de taxe pentru resursele naturale, impozitul pe venit, redevențele, dividendele, taxele pentru licență, dacă cel puțin una din plățile respective

depășește suma de 1 700 000 de lei în perioada de gestiune. Informațiile privind plățile către stat includ:

- a) suma totală a plăților, inclusiv pe tipuri, efectuate către stat;
- b) plățile în natură către stat, prezentate în expresie cantitativă și valorică, cu justificarea modului de determinare a valorii respective.

Articolul 24. Perioada de gestiune

(1) Perioada de gestiune pentru toate entitățile care întocmesc și prezintă situații financiare este anul calendaristic, care cuprinde perioada de la 1 ianuarie pînă la 31 decembrie, cu excepția:

- a) cazurilor de reorganizare și de lichidare a entităților;
- b) entităților care aplică altă perioadă de gestiune ce coincide cu perioada de raportare financiară a entității-mamă;
- c) entităților pentru care Ministerul Finanțelor, în funcție de particularitățile activității acestora, stabilește o perioadă de gestiune care nu coincide cu anul calendaristic;
- d) entităților nou-create pentru care prima perioadă de gestiune cuprinde perioada de la data înregistrării de stat pînă la data de 31 decembrie a aceleiași an calendaristic sau ultima zi a perioadei de gestiune.

(2) Data întocmirii situațiilor financiare este ultima zi calendaristică a perioadei de gestiune, cu excepția cazurilor de reorganizare și de lichidare a entităților.

Articolul 25. Cerințe specifice privind raportarea financiară în cazul reorganizării entității

(1) Ultima perioadă de gestiune pentru entitatea reorganizată este perioada începînd cu prima zi a perioadei de gestiune sau cu data de 1 ianuarie a anului în care a fost efectuată înregistrarea de stat a entităților nou-create și terminînd cu data înregistrării respective.

(2) La reorganizarea entității prin absorbție, ultima perioadă de gestiune pentru entitatea absorbită este perioada începînd cu prima zi a perioadei de gestiune sau cu data de 1 ianuarie a anului în care în Registrul de stat al persoanelor juridice a fost efectuată înscrierea privind încetarea activității entității absorbite și terminînd cu data înscrierii respective.

(3) Entitatea reorganizată prin contopire, divizare sau transformare întocmește ultimele situații financiare la data care precede data înregistrării de stat a entităților nou-create (data efectuării în Registrul de stat al persoanelor juridice a înscrierii despre încetarea activității entității contopite, divizate sau transformate).

(4) Ultimele situații financiare includ datele despre faptele economice care au avut loc în perioada de la data aprobării bilanțului de repartiție sau a actului de transmitere pînă la data înregistrării de stat a entităților nou-create (data efectuării în Registrul de stat al persoanelor juridice a înscrierii despre încetarea activității entității contopite, divizate sau transformate).

(5) Prima perioadă de gestiune pentru entitățile nou-create ca rezultat al reorganizării este perioada de la data înregistrării de stat a acestora pînă la data de 31 decembrie a aceleiași an calendaristic sau pînă la ultima zi a perioadei de gestiune.

(6) Entitățile nou-create în urma reorganizării întocmesc primele situații financiare la data înregistrării de stat a acestora, în baza bilanțului de repartiție sau a actului de transmitere și a datelor despre faptele economice care au avut loc în perioada de la data aprobării bilanțului de repartiție sau actului de transmitere pînă la data înregistrării de stat a entităților

nou-create în urma reorganizării (data efectuării în Registrul de stat al persoanelor juridice a înscrierii despre încetarea activității entității contopite, divizate sau transformate).

Articolul 26. Cerințe specifice privind raportarea financiară în cazul lichidării entității

(1) Perioada de gestiune pentru entitatea lichidată este perioada începând cu prima zi a perioadei de gestiune sau cu data de 1 ianuarie a anului în care a fost adoptată decizia de radiere din Registrul de stat al persoanelor juridice și terminând cu data înscrierii respective.

(2) Ultimele situații financiare ale entității lichidate se întocmesc de comisia de lichidare (lichidator) sau de persoana numită de instanța de judecată în cazul în care entitatea este lichidată în cadrul unui proces de insolvență.

(3) Ultimele situații financiare ale entității lichidate se întocmesc la data care precedă data radierii din Registrul de stat al persoanelor juridice.

(4) Ultimele situații financiare ale entității lichidate se întocmesc în baza bilanțului de lichidare aprobat și a datelor despre faptele economice care au avut loc în perioada de la data aprobării bilanțului de lichidare până la data radierii entității din Registrul de stat al persoanelor juridice.

Capitolul V SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE

Articolul 27. Obligația întocmirii situațiilor financiare consolidate și a raportului consolidat al conducerii

(1) Suplimentar la situațiile financiare individuale, entitatea-mamă întocmește situații financiare consolidate în conformitate cu prevederile prezentei legi și ale standardelor de contabilitate.

(2) Situațiile financiare consolidate se întocmesc cu respectarea dispozițiilor generale prevăzute la art. 20.

(3) Suplimentar la situațiile financiare consolidate, entitatea-mamă întocmește raportul consolidat al conducerii în conformitate cu prevederile art. 30.

(4) Grupurile mici și mijlocii sînt scutite de întocmirea situațiilor financiare consolidate și a raportului consolidat al conducerii, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este entitate de interes public.

(5) Entitatea-mamă întocmește situații financiare consolidate și raportul consolidat al conducerii, indiferent de locul amplasării entităților-fiice.

(6) Entitatea-mamă este scutită de întocmirea situațiilor financiare consolidate în cazurile prevăzute de standardele de contabilitate.

Articolul 28. Conținutul situațiilor financiare consolidate

(1) Situațiile financiare consolidate prezintă poziția financiară, performanța financiară și alte informații aferente activității entităților incluse în consolidare.

(2) Conținutul, formatul și modul de întocmire a situațiilor financiare consolidate sînt stabilite în standardele de contabilitate.

(3) Entitatea-mamă întocmește situații financiare consolidate începînd cu prima perioadă de gestiune în care sînt depășite criteriile prevăzute la art. 4 pentru grupul din care face parte, cu respectarea prevederilor art. 27.

(4) Situațiile financiare consolidate se întocmesc, se semnează, se prezintă și se publică în același mod ca și situațiile

financiare individuale ale entității-mamă, ținîndu-se cont de ajustările semnificative care decurg din caracteristicile specifice ale situațiilor financiare consolidate.

(5) Situațiile financiare consolidate se întocmesc pentru aceeași perioadă de gestiune ca și situațiile financiare individuale ale entității-mamă.

(6) Entitatea-mamă care întocmește situații financiare consolidate aplică aceleași metode de evaluare a elementelor contabile ca și pentru situațiile financiare individuale.

Articolul 29. Nota explicativă la situațiile financiare consolidate

(1) Nota explicativă la situațiile financiare consolidate include informațiile prevăzute la art. 22, astfel încît să faciliteze evaluarea poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate în ansamblu, ținîndu-se cont de ajustările semnificative care decurg din caracteristicile specifice ale situațiilor financiare consolidate comparativ cu situațiile financiare individuale.

(2) Nota explicativă la situațiile financiare consolidate este întocmită ținîndu-se cont de următoarele aspecte:

- a) la prezentarea tranzacțiilor între entitățile afiliate, nu se includ tranzacțiile între entitățile afiliate incluse în consolidare;
- b) la prezentarea numărului mediu al salariaților în perioada de gestiune, se prezintă separat numărul mediu al salariaților angajați de entitățile care sînt consolidate proporțional;
- c) la prezentarea indemnizațiilor, avansurilor și împrumuturilor acordate membrilor consiliului, ai organului executiv și ai organului de supraveghere, se indică doar sumele acordate de entitatea-mamă și de entitățile-fiice membrilor organelor respective ale entității-mamă.

(3) Suplimentar la informațiile prevăzute la alin. (2), nota explicativă la situațiile financiare consolidate conține informații privind:

- a) denumirile și adresele entităților incluse în consolidare, cu indicarea cotei în capitalul social, deținută în entitățile respective, altele decît entitatea-mamă, de către entitățile incluse în consolidare sau de către persoanele care acționează în nume propriu, dar în interesul acestor entități, precum și informații privind condițiile în al căror temei a fost efectuată consolidarea;
- b) denumirile și adresele entităților excluse din consolidare deoarece nu corespund principiului continuității activității sau sînt scutite de consolidare conform standardelor de contabilitate;
- c) denumirile și adresele entităților asociate incluse în consolidare și cota în capitalul social al acestora, deținută de entitățile incluse în consolidare sau de persoane care acționează în nume propriu, dar în interesul entităților incluse în consolidare;
- d) denumirile și adresele entităților consolidate proporțional, factorii pe care se bazează conducerea comună a entităților respective, precum și cota în capitalul social al acestora, deținută de entitățile incluse în consolidare sau de persoanele care acționează în nume propriu, dar în interesul entităților incluse în consolidare;

- e) denumirile și adresele entităților în care este deținut un interes de participare de către entitățile incluse în consolidare, indicându-se cota în capitalul social, marimea capitalului social și a rezervelor, precum și profitul (pierderea) entităților în care este deținut interesul respectiv pentru ultima perioadă de gestiune pentru care au fost aprobate situațiile financiare.

Articolul 30. Raportul consolidat al conducerii

(1) Raportul consolidat al conducerii cuprinde informațiile prevăzute la art. 23, ținându-se cont de ajustările semnificative care decurg din caracteristicile specifice ale unui raport consolidat al conducerii, într-un mod care să faciliteze evaluarea poziției entităților incluse în consolidare, luate în ansamblu.

(2) Raportul consolidat al conducerii este întocmit cu următoarele ajustări ale informațiilor indicate la art. 23:

- la prezentarea informațiilor privind acțiunile sau părțile sociale proprii deținute de entități, se indică numărul și valoarea nominală ale tuturor acțiunilor sau părților sociale ale entității-mamă deținute de aceasta, de entitățile-fice ale acesteia și de persoanele care acționează în nume propriu și/sau în numele uneia dintre entitățile respective;
- în capitolul privind guvernarea corporativă sînt descrise principalele caracteristici ale sistemelor de control intern și de gestionare a riscurilor pentru entitățile incluse în consolidare, luate în ansamblu.

(3) Entitatea de interes public care este entitate-mamă în cadrul unui grup mare în care, la sfîrșitul perioadei de gestiune, numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune este mai mare de 500 include în raportul consolidat al conducerii o declarație nefinanciară consolidată.

(4) Declarația nefinanciară consolidată conține informațiile prevăzute la art. 23 alin. (6) și (7), precum și, după caz, referiri și explicații suplimentare privind sumele prezentate în situațiile financiare consolidate.

(5) Entitățile mari și entitățile de interes public care sînt entități din industria extractivă sau din domeniul exploatării forestiere și care, în calitate de entități-mamă, au obligația întocmirii situațiilor financiare consolidate includ în raportul consolidat al conducerii un capitol separat privind plățile către stat dacă cel puțin una dintre plățile respective depășește suma de 1 700 000 de lei în perioada de gestiune. Informațiile privind plățile către stat includ informațiile prevăzute la art. 23 alin. (9).

(6) Entitatea-mamă este considerată entitate din industria extractivă sau din domeniul exploatării forestiere dacă cel puțin una dintre entitățile-fice are calitatea respectivă.

Capitolul VI SEMNAREA, AUDITUL, PREZENTAREA ȘI PUBLICAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE ȘI CELOR CONSOLIDATE

Articolul 31. Semnarea situațiilor financiare

Situațiile financiare individuale și cele consolidate se semnează de către persoanele indicate la art. 18 alin. (2) pînă la prezentarea și publicarea acestora conform prevederilor art. 33.

Articolul 32. Auditul situațiilor financiare

(1) Auditului obligatoriu sînt supuse:

- situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii și entităților mari, ale entităților de interes public și ale altor entități, conform legislației în vigoare;
- situațiile financiare consolidate ale grupurilor, conform prevederilor art. 27.

(2) Auditul situațiilor financiare se efectuează în conformitate cu legislația în vigoare cu privire la auditul situațiilor financiare.

Articolul 33. Prezentarea și publicarea situațiilor financiare

(1) Entitatea prezintă, pe suport de hîrtie sau în formă electronică, situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului proprietarilor (asociațiilor, acționarilor, fondatorilor, membrilor) și Biroului Național de Statistică.

(2) Entitatea prezintă situațiile financiare individuale și altor autorități publice, instituții financiare și utilizatori interesați conform legislației în vigoare sau în baza acordului cu entitatea.

(3) Entitatea are obligația să prezinte situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului, după caz, în termen de 120 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune.

(4) Data prezentării situațiilor financiare se consideră data expedierii acestora prin poșta electronică, încărcării în sistemul Depozitarului public al situațiilor financiare sau data depunerii la Biroul Național de Statistică.

(5) Situațiile financiare supuse auditului obligatoriu, raportul conducerii entităților respective și raportul auditorului se plasează pe pagina web a entității.

(6) Situațiile financiare consolidate, raportul consolidat al conducerii și raportul auditorului, după caz, se prezintă și se publică de către entitatea-mamă conform prevederilor alin. (1)–(5).

(7) Membrii consiliului, ai organului executiv și ai celui de supraveghere, în limita competențelor prevăzute de legislație și de actele de constituire, sînt obligați să se asigure că situațiile financiare individuale și raportul conducerii, situațiile financiare consolidate și raportul consolidat al conducerii sînt întocmite, prezentate și publicate în conformitate cu prezenta lege și standardele de contabilitate.

Articolul 34. Răspunderea pentru încălcarea prezentei legi

Entitățile și persoanele care încalcă prevederile prezentei legi poartă răspundere disciplinară, civilă, contravențională și/sau penală, conform legislației în vigoare.

Capitolul VII DISPOZIȚII FINALE ȘI TRANZITORII

Articolul 35

Prezenta lege transpune parțial Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 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, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 182/19 din 29 iunie 2013.

Articolul 36

(1) Prezenta lege intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2019.

(2) La data intrării în vigoare a prezentei legi, entitatea sau grupul care aplică perioada de gestiune anul calendaristic stabilește categoria din care face parte reieșind din criteriile prevăzute la art. 4 alin. (1)–(7), conform situației la data de 31 decembrie 2018.

Entitatea sau grupul care aplică o altă perioadă de gestiune decât anul calendaristic stabilește categoria din care face parte conform situației la data primei raportări, care urmează după intrarea în vigoare a prezentei legi.

(3) De la data intrării în vigoare a prezentei legi, prevederile Legii contabilității nr. 113/2007 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr. 27–34, art. 61) se aplică doar față de autoritățile/instituțiile bugetare.

Articolul 37

(1) Guvernul, în termen de 6 luni de la data publicării prezentei legi:

- a) va prezenta Parlamentului propuneri privind aducerea legislației în vigoare în concordanță cu prezenta lege;
- b) va aduce actele sale normative în concordanță cu prezenta lege;
- c) va asigura elaborarea proiectelor actelor normative necesare pentru implementarea prevederilor prezentei legi.

(2) Banca Națională a Moldovei, Comisia Națională a Pieței Financiare, organele centrale de specialitate își vor aduce actele normative în concordanță cu prezenta lege.

PREȘEDINTELE PARLAMENTULUI**Andrian CANDU****Nr. 287. Chișinău, 15 decembrie 2017.**

Standardul național de contabilitate

„Prezentarea situațiilor financiare”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

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

Obiectiv

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

Domeniu de aplicare

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

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

- 1) entităților de interes public și altor entități care aplică IFRS (IAS1 „Prezentarea situațiilor financiare” și IAS7 „Situația fluxurilor de trezorerie”);
- 2) organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente (Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și reprezentanțele entităților nerezidente);
- 3) autorităților/instituțiilor bugetare (Norme stabilite de Ministerul Finanțelor);
- 4) asociațiilor de economii și împrumut (Indicații metodice privind particularitățile contabilității și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale asociațiilor de economii și împrumut).

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

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

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

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

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

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

Scopul și componența situațiilor financiare

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

- 1) active;
- 2) capital propriu;
- 3) datorii;
- 4) venituri și cheltuieli;
- 5) fluxuri de numerar.

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

- 1) situații financiare complete; sau
- 2) situații financiare simplificate; sau
- 3) situații financiare prescurtate.

8. Situațiile financiare complete includ:

- a) bilanțul;
- b) situația de profit și pierdere;
- c) situația modificărilor capitalului propriu;
- d) situația fluxurilor de numerar;
- e) nota explicativă.

9. Situațiile financiare simplificate includ:

- a) bilanțul;
- b) situația de profit și pierdere;
- c) nota explicativă.

10. Situațiile financiare prescurtate includ:

- a) bilanțul prescurtat;
- b) situația de profit și pierdere prescurtată;
- c) nota explicativă.

Formatele și conținutul situațiilor financiare

Reguli generale

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

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

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

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

15. Situațiile financiare trebuie identificate și separate de alte informații prezentate în același document, de exemplu,

în raportul anual al entității sau în prospectul de emisiuni a valorilor mobiliare.

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

- 1) denumirea entității și alte elemente de identificare;
- 2) data raportării sau perioada acoperită de situațiile financiare;
- 3) activitatea de bază;
- 4) forma de proprietate;
- 5) forma juridică de organizare;
- 6) unitatea de măsură.

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

18. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cuprind următoarele etape:

- 1) efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare cum ar fi: inventarierea generală a activelor, capitalului propriu și datoriilor, decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune, determinarea și reflectarea diferențelor de curs valutar, întocmirea înregistrărilor de corectare, determinarea cotei curente a activelor imobilizate și datoriilor pe termen lung, închiderea conturilor de gestiune etc.;
- 2) completarea formatelor situațiilor financiare;
- 3) întocmirea notei explicative la situațiile financiare;
- 4) aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare;
- 5) reformarea bilanțului/bilanțului prescurtat.

Bilanțul/Bilanțul prescurtat

Generalități

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

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

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

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

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

23. Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din structura bilanțului/bilanțului prescurtat,

relația sa cu alte elemente se prezintă în nota explicativă la situațiile financiare.

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

- 1) active circulante, care reprezintă activele ce se așteaptă să fie consumate în ciclul normal de activitate, vîndute sau primite în termen de 12 luni sau care reprezintă numerar;
- 2) active imobilizate, care cuprind toate celelalte active, cu excepția celor circulante.

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

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

- 1) datorii curente, care includ datoriile ce se așteaptă să fie achitate sau decontate în termen de 12 luni din data raportării;
- 2) datoriile pe termen lung, care cuprind toate celelalte datorii, cu excepția celor curente.

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

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

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

Bilanțul

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

Active

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

32. În rîndul 020 „Imobilizări necorporale în exploatare” se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale transmise în exploatare, determinată conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. În rîndurile 021–024 se prezintă valoarea contabilă a claselor de imobilizări necorporale:

concesiuni, licențe și mărci; drepturi de autor și titluri de protecție; programe informatice și alte imobilizări necorporale.

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

34. În rîndul 040 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale” se reflectă suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru achizițiile de imobilizări necorporale.

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

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

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

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

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

- costul de intrare a mijloacelor fixe – 4 500 000 lei, inclusiv a clădirilor – 2 500 000 lei, a inventarului și mobilierului – 2 000 000 lei;
- amortizarea cumulată – 870 000 lei, inclusiv a clădirilor – 570 000 lei, a inventarului și mobilierului 300 000 lei;
- pierderile din deprecierea clădirilor – 390 000 lei.

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

În baza datelor din exemplu, entitatea va reflecta în rîndul 080 „Mijloace fixe” din bilanț valoarea contabilă totală a mijloacelor fixe în sumă de 3 240 000 lei (4 500 000 lei – 870 000 lei – 390 000 lei), iar în rîndul 081 – valoarea contabilă a clădirilor în mărime de 1 540 000 lei (2 500 000 lei – 570 000 lei – 390 000 lei) și rîndul 085 – valoarea contabilă a inventarului și mobilierului în mărime de 1 700 000 lei (2 000 000 lei – 300 000 lei).

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

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

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

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

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

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

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

46. În rîndurile 170 „Creanțe comerciale pe termen lung”, 180 „Creanțe ale părților afiliate” și 190 „Alte creanțe pe termen lung” se reflectă sumele creanțelor părților neafiliate și afiliate cu termenul de stingere ce depășește 12 luni din data raportării, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare”. În rîndul 181 „Creanțe aferente intereselor de participare” se prezintă suma creanțelor aferente intereselor de participare.

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

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

49. În rîndul 220 „Total creanțe pe termen lung și alte active imobilizate” se indică valoarea totală a creanțelor pe termen lung și a altor active imobilizate, determinată prin relația: rd. 170 + rd. 180 + rd. 190 + rd. 200 + rd. 210.

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

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

52. În rîndul 280 „Avansuri acordate pentru stocuri” se reflectă suma avansurilor pe termen lung și curente acordate

pentru procurarea/fabricarea stocurilor și pentru serviciile aferente intrării stocurilor.

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

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

Exemplul 2. O entitate la data raportării dispune de următoarele date: creanțele cumpărătorilor și clienților din țară – 658 000 lei, din străinătate – 392 000 lei, suma provizioanelor (corecțiilor) pentru creanțele compromise – 45 000 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 300 „Creanțe comerciale” din bilanț suma de 1 005 000 lei (658 000 lei + 392 000 lei – 45 000 lei).

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

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

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

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

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

60. În rîndul 370 „Total creanțe curente și alte active circulante” se indică valoarea totală a creanțelor și a altor active cu termenul de stingere (deținere probabilă) nu mai mare de 12 luni, determinată prin relația: rd. 300 + rd. 310 + rd. 320 + rd. 330 + rd. 340 + rd. 350 + rd. 360.

61. În rîndurile 380 „Investiții financiare curente în părți neafiliate” și 390 „Investiții financiare curente în părți afiliate” se înscrie suma valorilor mobiliare, cotelor de participație, împrumuturilor acordate și a altor investiții financiare cu durata de achitare (deținere probabilă) nu mai mare de 12 luni în părți neafiliate și afiliate care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare” și SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În rîndurile 391–394 se prezintă, respectiv, valoarea acțiunilor și cotelor de participație deținute în părțile afiliate, suma împrumuturilor acordate părților afiliate, suma împrumuturilor aferente intereselor de participare și valoarea altor investiții financiare curente în părțile afiliate.

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

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

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

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

Capital propriu

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

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

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

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

70. În rîndul 480 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate” se reflectă valoarea patrimoniului primit de la stat conform actelor de constituire și/sau alte documente prevăzute de legislație, cu excepția patrimoniului înregistrat în componența capitalului social.

71. În rîndul 490 „Total capital social și neînregistrat” se reflectă suma totală a capitalului social și neînregistrat, determinată prin relația: rd. 440 + rd. 450 + rd. 460 + rd. 470 + rd. 480.

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

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

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

75. În rîndul 550 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” se înscrie suma corecțiilor rezultatelor anilor precedenți depistate în perioada de gestiune: profitul – cu înregistrare

obișnuită, pierderea – cu semnul minus (între paranteze), determinat conform SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

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

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

78. În rîndul 580 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” se reflectă între paranteze suma profitului utilizat al perioadei de gestiune pentru plata dividendelor, constituirea rezervelor și în alte scopuri prevăzute de legislație, de statut sau stabilite prin deciziile organului de conducere împuternicit al entității.

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

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

81. În rîndul 610 „Alte elemente de capital propriu” se reflectă valoarea subvențiilor aferente activelor primite de către entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate (după îndeplinirea condițiilor contractuale) și suma altor elemente de capital propriu neincluse în rîndurile 440–590.

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

Datorii

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

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

85. În rîndul 650 „Datorii comerciale pe termen lung” se înscrie suma datoriilor pe termen lung aferente contractelor de leasing financiar, vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii și altor operațiuni, care se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii” și SNC „Contracte de leasing”.

86. În rîndul 660 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung” se reflectă suma datoriilor față de entitățile-fiice, asociate, societățile civile și alte părți afiliate a căror componență se determină în conformitate cu SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În rîndul 661 se prezintă suma datoriilor aferente intereselor de participare.

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

88. În rîndul 680 „Venituri anticipate pe termen lung” se indică sumele primite (calculate) în perioada de gestiune curentă, dar care urmează a fi atribuite la veniturile curente

pe parcursul unei perioade mai mari de 12 luni, cu excepția veniturilor anticipate aferente subvențiilor privind activele primite de entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, care se decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) la alte elemente de capital propriu.

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

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

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

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

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

94. În rîndul 740 „Datorii față de părțile afiliate curente” se indică suma datoriilor curente ale entității față de părțile afiliate. În rîndul 741 se prezintă suma datoriilor aferente intereselor de participare.

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

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

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

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

99. În rîndul 790 „Datorii față de proprietari” se înscrie suma datoriilor entității privind dividendele calculate și alte operațiuni aferente decontărilor cu proprietarii.

100. În rîndul 800 „Venituri anticipate curente” se reflectă suma veniturilor anticipate, care urmează a fi decontate la venituri curente în următoarele 12 luni, cu excepția veniturilor anticipate aferente subvențiilor privind activele primite de entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, care se decontează (după

îndeplinirea condițiilor contractuale) la alte elemente de capital propriu.

101. În rîndul 810 „Alte datorii curente” se înscrie suma finanțării și încasărilor cu destinație specială curente, datoriilor preliminate, datoriilor privind asigurarea bunurilor și persoanelor, datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică, datoriilor privind sancțiunile comerciale și altor datorii cu termenul de stingere (decontare) nu mai mare de 12 luni din data raportării.

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

Provizioane

103. În rîndurile 830 „Provizioane pentru beneficiile angajaților”, 840 „Provizioane pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor”, 850 „Provizioane pentru impozite” și 860 „Alte provizioane” se reflectă suma provizioanelor constituite, care se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”.

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

105. În rîndul 880 „Total pasive” se indică suma totală a capitalului propriu, datoriilor pe termen lung și curente și a provizioanelor entității, determinată prin relația: rd. 620 + rd. 700 + rd. 820 + rd. 870.

Bilanțul prescurtat

106. Bilanțul prescurtat se întocmește conform formatului prezentat în anexa 2 la prezentul standard.

107. În rîndul 010 „Imobilizări necorporale” se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și în utilizare, determinată conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

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

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

110. În rîndul 040 „Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate” se înscrie valoarea creanțelor, suma cheltuielilor anticipate și a altor active cu termenul de deținere (stingere) ce depășește 12 luni din data raportării neincluse în rîndurile 010–040.

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

112. În rîndul 060 „Stocuri” se înscrie valoarea contabilă a materialelor, activelor biologice circulante, obiectelor de mică valoare și scurtă durată, producției în curs de execuție,

produselor și mărfurilor, care se determină în conformitate cu SNC „Stocuri” și SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

123. În rîndul 170 „Alte elemente de capital propriu” se reflectă valoarea subvențiilor aferente activelor primite de către entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate (după îndeplinirea condițiilor contractuale) și suma altor elemente de capital propriu neincluse în rîndurile 120–160.

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

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

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

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

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

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

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

Generalități

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

- 1) *veniturile* – creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu, cu excepția celor legate de contribuțiile proprietarilor. Veniturile includ: veniturile din activitatea operațională și veniturile din alte activități. Veniturile din activitatea operațională constituie veniturile din vânzări și alte venituri din activitatea operațională definite în prezentul standard. Venituri din alte activități sînt veniturile din operațiuni cu active imobilizate, veniturile financiare și veniturile excepționale.
- 2) *cheltuielile* – diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri sau reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu, altele decît cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor;
- 3) *rezultatele financiare* – profitul (pierderea) calculat ca diferență dintre veniturile și cheltuielile perioadei de gestiune.

131. Veniturile și cheltuielile aferente aceluiași operațiuni economice se reflectă în situația de profit și pierdere/situația de profit și pierdere prescurtată în aceeași perioadă de gestiune (de exemplu, valoarea contabilă a bunurilor vîndute și valoarea de vânzare a acestora se recunosc concomitent în aceeași perioadă de gestiune).

132. În cazul în care în perioada de gestiune nu au fost înregistrate venituri, dar au fost suportate cheltuieli, care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC „Cheltuieli”, acestea se prezintă în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost suportate. Dacă în perioada de ges-

tiune au fost înregistrate doar venituri, care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC „Venituri” și nu au fost suportate cheltuieli, acestea trebuie prezentate în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost cîștigate.

Situația de profit și pierdere

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

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

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

135. În rîndul 020 „Costul vânzărilor” se reflectă costurile aferente obținerii veniturilor din vânzări înregistrate în rîndul 010. În rîndurile 021–026 se prezintă, respectiv, valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vîndute, costul serviciilor prestate/lucrărilor executate terților, costurile aferente contractelor de construcție, de leasing operațional și financiar (arendă/locățiu), de microfinanțare și alte costuri suportate în cadrul activității operaționale a entității și corelate cu veniturile din vânzări.

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

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

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

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

- în rd. 010 „Venituri din vânzări” suma de 161 100 lei (2870 unități × 60 lei – 185 unități × 60 lei);
- în rd. 020 „Costul vânzărilor” suma de 120 825 lei (2870 unități × 45 lei – 185 unități × 45 lei);
- în rd. 030 „Profit brut (pierdere brută)” suma profitului brut de 40 275 lei (161 100 lei – 120 825 lei).

137. În rîndul 040 „Alte venituri din activitatea operațională” se reflectă veniturile care apar în procesul desfășurării activității operaționale, dar care nu pot fi atribuite la venituri din vânzări. Acestea cuprind veniturile din: ieșirea altor active circulante (cu excepția veniturilor reflectate în rîndul 010); majorări de întîrziere (penalități), amenzi și alte sancțiuni; recuperarea prejudiciului material cauzat entității; decontarea datoriilor cu termen de prescripție expirat; subvenții, finanțări și încasări cu destinație specială, active intrate cu titlul

gratuit care nu au fost incluse în venituri din vânzări; plusurile de active constatate la inventariere; diferențele favorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare/vânzare a valutei străine utilizate în activitatea operațională și din alte operațiuni aferente activității operaționale.

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

- vânzarea unor materiale – 18 990 lei;
- constatarea plusurilor de mărfuri la inventariere – 1200 lei;
- calcularea prejudiciului material cauzat entității de către persoana vinovată – 7290 lei;
- decontarea datoriilor comerciale cu termenul de prescripție expirat – 17 500 lei;
- anularea sancțiunilor fiscale aferente perioadelor precedente conform hotărârii instanței judecătorești – 3500 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 040 „Alte venituri din activitatea operațională” din situația de profit și pierdere pentru anul 201X suma de 48 480 lei (18 990 lei + 1200 lei + 7290 lei + 17 500 lei + 3500 lei).

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

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

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

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

142. În rîndul 090 „Venituri financiare” se reflectă suma totală a veniturilor financiare. În rîndurile 091–099 se prezintă respectiv: veniturile din interese de participare (de exemplu dividende), inclusiv veniturile obținute de la părțile afiliate; veniturile din dobânzi (cu excepția veniturilor aferente dobânzilor din contracte de leasing și contracte de microfinanțare, care se reflectă în rd. 014 și rd. 015), inclusiv veniturile sub formă de dobânzi obținute de la părțile afiliate; veniturile din alte investiții financiare pe termen lung, inclusiv veniturile obținute de la părțile afiliate; veniturile aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente; veniturile din ieșirea investițiilor financiare; veniturile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă etc.

143. În rîndul 100 „Cheltuieli financiare” se reflectă suma totală a cheltuielilor financiare. În rîndurile 101–105 se prezintă respectiv: cheltuielile privind dobânzile (cu excepția costurilor privind dobânzile aferente contractelor de leasing la locatar și contractele de microfinanțare, care se reflectă în rd. 024 și rd. 025), inclusiv cheltuielile privind dobânzile aferente părților afiliate; cheltuielile aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente; cheltuielile aferente ieșirii investițiilor financiare; cheltuielile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă etc.

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

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

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

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

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

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

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

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

Situația de profit și pierdere prescurtată

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

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

154. În rîndul 020 „Costul vânzărilor” se reflectă costurile aferente obținerii veniturilor din vânzări înregistrate în rîndul 010. Acesta cuprinde valoarea contabilă a produselor/mărfurilor vîndute, costul serviciilor prestate/lucrărilor executate terților, costurile aferente contractelor de construcție și de leasing operațional/financiar (arendă/locatiune), de microfi-

nanțare și alte costuri suportate în cadrul activității operaționale a entității și corelate cu veniturile din vânzări.

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

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

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

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

- în rd.010 „Venituri din vânzări” suma de 161 100 lei (2870 unități × 60 lei – 185 unități × 60 lei);
- în rd. 020 „Costul vânzării” suma de 120 825 lei (2870 unități × 45 lei – 185 unități × 45 lei);
- în rd. 030 „Profit brut (pierdere brută)” suma profitului brut de 40 275 lei (161 100 lei – 120 825 lei).

156. În rîndul 040 „Alte venituri din activitatea operațională” se reflectă veniturile care apar în procesul desfășurării activității operaționale, dar care nu pot fi atribuite la venituri din vânzări. Acestea cuprind veniturile din: ieșirea altor active circulante (cu excepția veniturilor reflectate în rîndul 010); majorări de întârziere (penalități), amenzi și alte sancțiuni; recuperarea prejudiciului material cauzat entității; decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat; subvenții, finanțări și încasări cu destinație specială, active intrate cu titlul gratuit care nu au fost incluse în venituri din vânzări; plusurile de active constatate la inventariere; diferențele favorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare/vânzare a valutei străine utilizate în activitatea operațională și din alte operațiuni aferente activității operaționale.

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

- vânzarea unor materiale – 18 990 lei;
- constatarea plusurilor de mărfuri la inventariere – 1200 lei;
- calcularea prejudiciului material cauzat entității de către persoana vinovată – 7290 lei;
- decontarea datoriilor comerciale cu termenul de prescripție expirat – 17 500 lei;
- anularea sancțiunilor fiscale aferente perioadelor precedente conform hotărîrii instanței judecătorești – 3500 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea reflectă în rîndul 040 „Alte venituri din activitatea operațională” din situația de profit și pierdere pentru anul 201X suma de 48 480 lei (18 990 lei + 1200 lei + 7290 lei + 17 500 lei + 3500 lei).

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

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

159. În rîndul 070 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” se prezintă cheltuielile legate de desfășurarea activității operaționale a entității, dar care nu pot fi atribuite la costul vânzării, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile

administrative. Componenta acestor cheltuieli se stabilește în conformitate cu SNC „Cheltuieli”:

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

161. În rîndul 090 „Rezultatul profit (pierdere) financiar(ă)” se reflectă diferența dintre suma veniturilor și a cheltuielilor financiare din perioada de gestiune. Veniturile financiare includ: veniturile din interese de participare (de exemplu dividende); veniturile din dobînzii (cu excepția veniturilor aferente dobînzilor din contracte de leasing și contracte de microfinanțare, care se reflectă în rd. 010); veniturile din alte investiții financiare pe termen lung; veniturile din ieșirea investițiilor financiare; veniturile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă etc. Cheltuielile financiare includ: cheltuielile privind dobînzile (cu excepția cheltuielilor privind dobînzile aferente contractelor de leasing la locatar și contractele de microfinanțare, care se reflectă în rd. 020); cheltuielile aferente ieșirii investițiilor financiare; cheltuielile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă etc.

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

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

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

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

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

Situația modificărilor capitalului propriu

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

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

- 2) *primele de capital* – excedentul dintre valoarea aporturilor proprietarilor în capitalul social al entității și valoarea nominală a părților sociale, precum și excedentul dintre valoarea de retragere sau de înstrăinare a părților sociale proprii retrase și ulterior anulate sau înstrăinate;
- 3) *rezervele* – capitalul de rezervă, rezervele statutare și alte rezerve;
- 4) *profitul (pierderea)* – corecțiile rezultatelor anilor precedenți, profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți, profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune, profitul utilizat al perioadei de gestiune;
- 5) *rezervele din reevaluare* – surplusul de reevaluare a imobilizărilor corporale;
- 6) *alte elemente de capital propriu* care nu se includ în subpt. 1) – 5).

168. Elementele capitalului propriu se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”.

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

$$\text{Sold la sfârșitul perioadei de gestiune} = \text{Sold la începutul perioadei de gestiune} + \text{Majorările} - \text{Diminuările}$$

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

171. Soldurile elementelor capitalului propriu la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune prezentate în situația modificărilor capitalului propriu trebuie să fie identice soldurilor elementelor respective din bilanț.

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

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

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

Exemplul 7. O societate cu răspundere limitată, capitalul social al căreia la începutul anului a constituit 10 800 lei, a efectuat în cursul anului 201X următoarele operațiuni economice:

în ianuarie 201X a fost micșorat capitalul social cu 3200 lei prin stingerea părții sociale care a fost dobîndită de societate de la asociatul său și nu a fost înstrăinată în termen de 6 luni din data dobîndirii; în aprilie 201X capitalul social a fost majorat cu 18 300 lei prin majorarea proporțională a părților sociale din contul profitului anilor precedenți.

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

- în col. 4 – soldul capitalului social la începutul perioadei de gestiune în sumă de 10 800 lei;
- în col. 5 – majorarea capitalului social în suma de 18 300 lei;
- în col. 6 – diminuarea capitalului social în suma de 3200 lei;
- în col. 7 – soldul capitalului social la sfârșitul perioadei de gestiune în sumă de 25 900 lei (10 800 lei + 18 300 lei – 3200 lei).

175. În rîndul 020 „Capital nevărsat” se înscriu între paranteze soldurile și modificările creanțelor proprietarilor aferente:

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

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

- 1) acțiunilor, emise la înființarea societății pe acțiuni, care încă nu au fost înregistrate în modul stabilit de legislație;
- 2) părților sociale (acțiunilor, altor instrumente de capital propriu) aferente majorării capitalului social pînă la înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității.

Exemplul 8. La 10.12.201X asociații unei societăți cu răspundere limitată au decis să majoreze capitalul social de la 5400 lei pînă la 28 000 lei. La 15.12.201X asociații au depus suma de 22 600 lei în contul majorării părții sociale. La 10.01.201X+1 a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al societății.

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

- în col. 5 – majorarea capitalului neînregistrat în suma de 22 600 lei;
- în col. 7 – soldul capitalului neînregistrat la sfârșitul perioadei de gestiune în sumă de 22 600 lei.

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

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

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

- în rîndul 040 „Capital retras” între paranteze:
 - în col. 5 – majorarea capitalului retras în suma de 35 000 lei (350 acțiuni × 100 lei);

- în col. 6 – diminuarea capitalului retras în suma de 12 000 lei (120 acțiuni × 100 lei);
- în col. 7 – soldul capitalului retras la sfârșitul perioadei de gestiune în sumă de 23 000 lei (35 000 lei – 12 000 lei).
- în rîndul 060 „Prime de capital”:
 - în col. 5 – excedentul dintre valoarea de vânzare și valoarea nominală a acțiunilor răscumpărate în suma de 1800 lei [120 acțiuni × (115 lei – 100 lei)];
 - în col. 7 – soldul primelor de capital în suma de 1800 lei.

178. În rîndul 050 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate” se reflectă soldurile și modificările patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate la valoarea indicată în actele de constituire și/sau alte documente prevăzute de legislație, cu excepția patrimoniului înregistrat în componenta capitalului social.

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

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

- 1) valoarea efectivă a aporturilor proprietarilor în capitalul social al entității și valoarea nominală a părților sociale (acțiunilor, altor instrumente de capital propriu);
- 2) valoarea de retragere și valoarea nominală sau de înstrăinare a părților sociale (acțiunilor) proprii retrase și ulterior anulate sau înstrăinate.

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

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

- în rîndul 010 „Capital social” majorarea capitalului social (col. 5) și soldul acestuia la sfârșitul perioadei de gestiune (col. 7) în sumă de 50 000 lei (5000 acțiuni × 10 lei);
- în rîndul 070 „Prime de capital” excedentul dintre valoarea de vânzare și nominală a acțiunilor plasate (col. 5) și soldul acestuia la sfârșitul perioadei de gestiune (col. 7) în suma de 10 000 lei (5000 acțiuni × 2 lei).

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

Exemplul 11. Soldul capitalului de rezervă a unei societăți cu răspundere limitată la începutul anului 201X a constituit 14 000 lei. În februarie 201X entitatea a defalcat în capitalul de rezervă profitul net al anului 201X-1 în sumă de 7800 lei. În septembrie 201X pe seama capitalului de rezervă a fost majorat capitalul social al societății cu 15 000 lei, înregistrarea de stat a modificării respective a fost efectuată în aceeași lună.

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

- în col. 4 – soldul capitalului de rezervă la începutul perioadei de gestiune în sumă de 14 000 lei;
- în col. 5 – majorarea capitalului de rezervă cu 7800 lei;
- în col. 6 – diminuarea capitalului de rezervă cu 15 000 lei;

- în col. 7 – soldul capitalului de rezervă la sfârșitul perioadei de gestiune în sumă de 6800 lei (14 000 lei + 7800 lei – 15 000 lei).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

191. În rîndul 180 „Alte elemente de capital propriu” se indică soldurile și modificările subvențiilor aferente activelor primite de entitățile cu proprietate publică de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate la capitalul propriu (după îndeplinirea condițiilor contractuale) în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii” și a altor elemente de capital propriu care nu au fost incluse în rîndurile 010–170.

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

Situația fluxurilor de numerar

Generalități

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

- 1) *numerarul* – mijloace bănești în monedă națională și valută străină (inclusiv numerarul legat) în casierie, în conturi curente și alte conturi bancare (de exemplu, carduri bancare);
- 2) *numerarul în expediție* – mijloace bănești transmise în casierile băncilor, oficiilor poștale sau încasatorilor pentru înregistrarea ulterioară în conturile curente sau alte conturi bancare ale entității sau pentru transmiterea către beneficiari;
- 3) *documentele bănești* – timbrele de acciz, mărcile poștale, biletele de călătorie, biletele de tratament și odihnă.

194. În situația fluxurilor de numerar nu se reflectă:

- 1) mișcarea internă a numerarului (de exemplu, ridicările în numerar de la conturile curente, alimentarea cardurilor bancare ale entității, transferarea numerarului de la un cont curent la altul, procurarea/vînzarea valutei străine),
- 2) tranzacțiile care nu generează fluxuri de numerar (de exemplu, operațiunile pe bază de barter, convertirea datoriilor în capital social, calcularea și decontarea amortizării și pierderilor din deprecierea activelor imobilizate etc.).

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

196. Situația fluxurilor de numerar se întocmește conform metodei directe, potrivit căreia intrările și ieșirile de numerar se determină în baza datelor din conturile de evidență a numerarului.

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

- 1) activitatea operațională – totalitatea operațiunilor economice aferente activităților principale ale entității, precum și activităților conexe acestora care nu sînt activități de investiții sau financiare;
- 2) activitatea de investiții – totalitatea faptelor economice aferente intrărilor și/sau ieșirilor de active imobilizate;
- 3) activitatea financiară – totalitatea operațiunilor în urma cărora se modifică mărimea și componența capitalului propriu și a împrumuturilor entității.

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

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

Fluxuri de numerar din activitatea operațională

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

- 1) cumpărători, clienți pentru produsele/mărfurile vîndute și/sau serviciile prestate/lucrările executate;
- 2) locatari pentru activele transmise în leasing operațional și financiar (arendă, locațiune), precum și dobînda aferentă leasingului financiar;
- 3) clienți sub formă de avansuri primite în contul livrării ulterioare a produselor/ mărfurilor și/sau serviciilor.

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

- 1) furnizorilor, antreprenorilor pentru stocurile și serviciile procurate;
- 2) locatorilor pentru activele primite în leasing operațional și financiar (arendă, locațiune), cu excepția dobînzilor;
- 3) furnizorilor sub formă de avansuri acordate în contul procurării ulterioare de stocuri și servicii.

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

- 1) salariaților în contul retribuirii muncii și altor operații (cu excepția împrumuturilor acordate și dividendelor plătite);
- 2) organelor de asigurare socială și medicală privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorilor și angajaților.

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

- 1) creditele și împrumuturile primite, indiferent de faptul dacă acestea au fost recunoscute ca cheltuieli curente sau capitalizate în conformitate cu SNC „Costurile îndatorării”;
- 2) activele primite în leasing financiar;
- 3) obligațiunile, cambiile și alte titluri de datorii.

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

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

- 1) din vînzarea altor active circulante;
- 2) sub formă de amenzi, penalități și alte sancțiuni;
- 3) din onorarii și comisioane;
- 4) sub formă de avansuri returnate de către titularii de avans;
- 5) sub formă de finanțări și încasări cu destinație specială;
- 6) sub formă de subvenții, prime și sponsorizări;
- 7) din redevențele aferente activității operaționale;
- 8) sub formă de documente bănești procurate cu achitarea ulterioară a acestora;
- 9) din recuperarea prejudiciului material cauzat entității (cu excepția prejudiciului rezultat din evenimente excepționale) etc.

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

- 1) sub formă de amenzi, penalități și alte sancțiuni;
- 2) sub formă de avansuri acordate titularilor de avans;
- 3) aferente achitării impozitului pe venit al persoanelor fizice, taxei pe valoarea adăugată, accizelor, altor impozite și taxe, precum și sancțiunilor pentru încălcarea legislației;
- 4) sub formă de documente bănești utilizate în perioada de gestiune cu achitarea ulterioară a acestora;
- 5) sub formă de redevențe aferente activității operaționale etc.

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

Fluxuri de numerar din activitatea de investiții

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

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

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

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

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

213. În rîndul 140 „Fluxul net de numerar din activitatea de investiții” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și plătit în cursul perioadei de gestiune din activitatea de investiții, determinată prin relația: rd. 090 – rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 ± rd. 130.

Fluxuri de numerar din activitatea financiară

214. În rîndul 150 „Încasări sub formă de credite și împrumuturi” se reflectă încasările de numerar sub formă de credite și împrumuturi, inclusiv din plasarea obligațiunilor proprii, cambiilor și altor titluri de datorii.

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

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

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

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

- 1) încasări de numerar:
 - a) sub formă de redevențe, cu excepția celor înregistrate în rîndul 060;

- b) din modificarea altor elemente ale capitalului propriu;
 - c) pentru acoperirea pierderilor excepționale etc.;
- 2) plăți (ieșiri) de numerar:
 - a) sub formă de redevențe, cu excepția celor înregistrate în rîndul 070;
 - b) aferente răscumpărării cotelor de participație și acțiunilor proprii ale entității;
 - c) aferente pierderilor din evenimente excepționale (de exemplu, furturi și exproprieri de numerar, incendii, inundații, perturbații politice în urma cărora numerarul a fost distrus).

219. În rîndul 200 „Fluxul net de numerar din activitatea financiară” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și plătit (ieșit) în perioada de gestiune din activitatea financiară, determinată prin relația: rd. 150 – rd. 160 – rd. 170 + rd. 180 ± rd. 190.

220. În rîndul 210 „Fluxul net de numerar total” se reflectă fluxul de numerar al perioadei de gestiune rezultat din activitățile operațională, de investiții și financiară, determinat prin relația: ± rd. 080 ± rd. 140 ± rd. 200.

221. În rîndul 220 „Diferențe de curs valutar favorabile (nefavorabile)” se reflectă mărirea netă a diferențelor de curs valutar favorabile și nefavorabile la data raportării aferentă numerarului în valută străină.

222. În rîndul 230 „Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune” se reflectă suma soldurilor în conturile de evidență a numerarului și documentelor bănești la începutul perioadei de gestiune curente. Acesta trebuie să corespundă cu indicatorul rîndului 410 „Numerar și documente bănești” din col. 4 a bilanțului.

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

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

Nota explicativă la situațiile financiare

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

Aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare

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

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

Reformarea bilanțului/bilanțului prescurtat

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

- 1) profitului utilizat al perioadei de gestiune la profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune curente;
- 2) corecțiilor rezultatelor anilor precedenți, constatate în perioada de gestiune, la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți;
- 3) profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți;
- 4) rezultatului din tranziția la noile reglementări contabile la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți.

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

Anexa 1

BILANȚUL
la _____ 20____

Nr. crt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. Imobilizări necorporale			
	1. Imobilizări necorporale în curs de execuție	010		
	2. Imobilizări necorporale în exploatare, total	020		
	din care:			
	2.1. concesiuni, licențe și mărci	021		
	2.2. drepturi de autor și titluri de protecție	022		
	2.3. programe informatice	023		
	2.4. alte imobilizări necorporale	024		
	3. Fond comercial	030		
4. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	040			
Total imobilizări necorporale (rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040)	050			

Nr. crt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
	II. Imobilizări corporale			
	1. Imobilizări corporale în curs de execuție	060		
	2. Terenuri	070		
	3. Mijloace fixe, total	080		
	din care:			
	3.1. clădiri	081		
	3.2. construcții speciale	082		
	3.2. mașini, utilaje și instalații tehnice	083		
	3.3. mijloace de transport	084		
	3.4. inventar și mobilier	085		
	3.5. alte mijloace fixe	086		
	4. Resurse minerale	090		
	5. Active biologice imobilizate	100		
	6. Investiții imobiliare	110		
	7. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	120		
	Total imobilizări corporale (rd.060 + rd.070 + rd.080 + rd.090 + rd.100 + rd.110 + rd.120)	130		
	III. Investiții financiare pe termen lung			
	1. Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate	140		
	2. Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate, total	150		
	din care:			
	2.1. acțiuni și cote de participație deținute în părțile afiliate	151		
	2.2. împrumuturi acordate părților afiliate	152		
	2.3. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare	153		
	2.4. alte investiții financiare	154		
	Total investiții financiare pe termen lung (rd.140 + rd.150)	160		
	IV. Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate			
	1. Creanțe comerciale pe termen lung	170		
	2. Creanțe ale părților afiliate pe termen lung	180		

Nr. crt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfinalitul perioadei de gestiune
	inclusiv: creanțe aferente intereselor de participare	181		
	3. Alte creanțe pe termen lung	190		
	4. Cheltuieli anticipate pe termen lung	200		
	5. Alte active imobilizate	210		
	Total creanțe pe termen lung și alte active imobilizate (rd.170 + rd.180 + rd.190 + rd.200 + rd. 210)	220		
	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE (rd.050 + rd.130 + rd.160 + rd.220)	230		
B.	ACTIVE CIRCULANTE			
	I. Stocuri			
	1. Materiale și obiecte de mică valoare și scurtă durată	240		
	2. Active biologice circulante	250		
	3. Producția în curs de execuție	260		
	4. Produse și mărfuri	270		
	5. Avansuri acordate pentru stocuri	280		
	Total stocuri (rd. 240 + rd. 250 + rd. 260 + rd. 270 + rd. 280)	290		
	II. Creanțe curente și alte active circulante			
	1. Creanțe comerciale curente	300		
	2. Creanțe ale părților afiliate curente	310		
	inclusiv: creanțe aferente intereselor de participare	311		
	3. Creanțe ale bugetului	320		
	4. Creanțele ale personalului	330		
	5. Alte creanțe curente	340		
	6. Cheltuieli anticipate curente	350		
	7. Alte active circulante	360		
	Total creanțe curente și alte active circulante (rd. 300 + rd. 310 + rd. 320 + rd. 330 + rd. 340 + rd. 350 + rd. 360)	370		
	III. Investiții financiare curente			
	1. Investiții financiare curente în părți neafiliate	380		

Nr. crt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfinalitul perioadei de gestiune
	2. Investiții financiare curente în părți afiliate, total	390		
	din care:			
	2.1. acțiuni și cote de participare deținute în părțile afiliate	391		
	2.2. împrumuturi acordate părților afiliate	392		
	2.3. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare	393		
	2.4. alte investiții financiare în părți afiliate	394		
	Total investiții financiare curente (rd. 380 + rd. 390)	400		
	IV. Numerar și documente bănești	410		
	TOTAL ACTIVE CIRCULANTE (rd. 290 + rd. 370 + rd. 400 + rd. 410)	420		
	TOTAL ACTIVE (rd. 230 + rd. 420)	430		

Nr. crt.	Pasiv	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfinalitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
C.	CAPITAL PROPRIU			
	I. Capital social și neînregistrat			
	1. Capital social	440		
	2. Capital nevărsat	450		
	3. Capital neînregistrat	460		
	4. Capital retras	470		
	5. Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate	480		
	Total capital social și neînregistrat (rd. 440 + rd. 450 + rd. 460 + rd. 470 + rd. 480)	490		
	II. Prime de capital	500		
	III. Rezerve			
	1. Capital de rezervă	510		
	2. Rezerve statutare	520		
	3. Alte rezerve	530		
	Total rezerve (rd. 510 + rd. 520 + rd. 530)	540		
	IV. Profit (pierdere)			

Nr. cpt.	Pasiv	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfinalitul perioadei de gestiune
	1. Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	550		
	2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	560		
	3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	570		
	4. Profit utilizat al perioadei de gestiune	580		
	Total profit (pierdere) (rd. 550 + rd. 560 + rd. 570 + rd. 580)	590		
	V. Rezerve din reevaluare	600		
	VI. Alte elemente de capital propriu	610		
	TOTAL CAPITAL PROPRIU (rd. 490 + rd. 500 + rd. 540 + rd. 590 + rd. 600 + rd. 610)	620		
D.	DATORII PE TERMEN LUNG			
	1. Credite bancare pe termen lung	630		
	2. Împrumuturi pe termen lung	640		
	din care:			
	2.1. împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	641		
	inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligațiuni convertibile	642		
	2.2. alte împrumuturi pe termen lung	643		
	3. Datorii comerciale pe termen lung	650		
	4. Datorii față de părțile afiliate pe termen lung	660		
	inclusiv: datorii aferente intereselor de participare	661		
	5. Avansuri primite pe termen lung	670		
	6. Venituri anticipate pe termen lung	680		
	7. Alte datorii pe termen lung	690		
	TOTAL DATORII PE TERMEN LUNG (rd. 630 + rd. 640 + rd. 650 + rd. 660 + rd. 670 + rd. 680 + rd. 690)	700		

Nr. cpt.	Pasiv	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfinalitul perioadei de gestiune
E.	DATORII CURENTE			
	1. Credite bancare pe termen scurt	710		
	2. Împrumuturi pe termen scurt, total	720		
	din care:			
	2.1. împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	721		
	inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligațiuni convertibile	722		
	2.2. alte împrumuturi pe termen scurt	723		
	3. Datorii comerciale curente	730		
	4. Datorii față de părțile afiliate curente	740		
	inclusiv: datorii aferente intereselor de participare	741		
	5. Avansuri primite curente	750		
	6. Datorii față de personal	760		
	7. Datorii privind asigurările sociale și medicale	770		
	8. Datorii față de buget	780		
	9. Datorii față de proprietari	790		
	10. Venituri anticipate curente	800		
	11. Alte datorii curente	810		
	TOTAL DATORII CURENTE (rd. 710 + rd. 720 + rd. 730 + rd. 740 + rd. 750 + rd. 760 + rd. 770 + rd. 780 + rd. 790 + rd. 800 + rd. 810)	820		
F.	PROVIZIOANE			
	1. Provizioane pentru beneficiile angajaților	830		
	2. Provizioane pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor	840		
	3. Provizioane pentru impozite	850		
	4. Alte provizioane	860		
	TOTAL PROVIZIOANE (rd. 830 + rd. 840 + rd. 850 + rd. 860)	870		
	TOTAL PASIVE (rd. 620 + rd. 700 + rd. 820 + rd. 870)	880		

BILANȚUL PRESCURTAT

la _____ 20 _____

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

Nr. cpt.	Pasiv	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfinalitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
C.	CAPITAL PROPRIU			
	I. Capital social și neînregistrat	120		
	II. Prime de capital	130		
	III. Rezerve	140		
	IV. Profit (pierdere)	150		
	V. Rezerve din reevaluare	160		
	VI. Alte elemente de capital propriu	170		
	TOTAL CAPITAL PROPRIU (rd. 120 + rd. 130 + rd. 140 + rd. 150 + rd. 160 + rd. 170)	180		
D.	DATORII PE TERMEN LUNG	190		
E.	DATORII CURENTE	200		
	TOTAL DATORII (rd. 190 + rd. 200)	210		
F.	PROVIZIOANE	220		
	TOTAL PASIVE (rd. 180 + rd. 210 + rd. 220)	230		

SITUAȚIA DE PROFIT ȘI PIERDERE

de la _____ pînă la _____ 20 _____

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
1	2	3	4
Venituri din vânzări, total	010		
din care:			
venituri din vânzarea produselor și mărfurilor	011		
venituri din prestarea serviciilor și executarea lucrărilor	012		
venituri din contracte de construcție	013		
venituri din contracte de leasing	014		
venituri din contracte de microfinanțare	015		
alte venituri din vânzări	016		
Costul vânzărilor, total	020		
din care:			
valoarea contabilă a produselor și mărfurilor vândute	021		
costul serviciilor prestate și lucrărilor executate terților	022		
costuri aferente contractelor de construcție	023		
costuri aferente contractelor de leasing	024		
costuri aferente contractelor de microfinanțare	025		
alte costuri aferente vânzărilor	026		
Profit brut (pierdere brută) (rd. 010 – rd. 020)	030		
Alte venituri din activitatea operațională	040		
Cheltuieli de distribuire	050		
Cheltuieli administrative	060		
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070		
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd. 030 + rd. 040 – rd. 050 – rd. 060 – rd. 070)	080		
Venituri financiare, total	090		
din care: venituri din interese de participare	091		
inclusiv: veniturile obținute de la părțile afiliate	092		
venituri din dobânzi:	093		
inclusiv: veniturile obținute de la părțile afiliate	094		
venituri din alte investiții financiare pe termen lung	095		
inclusiv: veniturile obținute de la părțile afiliate	096		

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
venituri aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente	097		
venituri din ieșirea investițiilor financiare	098		
venituri aferente diferențelor de curs valutar și de sumă	099		
Cheltuieli financiare, total	100		
din care: cheltuieli privind dobânzile	101		
inclusiv: cheltuielile aferente părților afiliate	102		
cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente	103		
cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare	104		
cheltuieli aferente diferențelor de curs valutar și de sumă	105		
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă) (rd. 090 – rd. 100)	110		
Venituri cu active imobilizate și excepționale	120		
Cheltuieli cu active imobilizate și excepționale	130		
Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere) (rd. 120 -rd. 130)	140		
Rezultatul din alte activități: profit (pierdere) (rd. 110 +rd. 140)	150		
Profit (pierdere) pînă la impozitare (rd. 080 + rd. 150)	160		
Cheltuieli privind impozitul pe venit	170		
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd. 160 – rd. 170)	180		

Anexa 4

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

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
1	2	3	4
Venituri din vânzări	010		
Costul vânzărilor	020		
Profit brut (pierdere brută) (rd. 010 – rd. 020)	030		
Alte venituri din activitatea operațională	040		
Cheltuieli de distribuie	050		
Cheltuieli administrative	060		

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070		
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd. 030 + rd. 040 – rd. 050 – rd. 060 – rd. 070)	080		
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă)	090		
Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)	100		
Rezultatul din alte activități: profit (pierdere) (rd. 090 + rd. 100)	110		
Profit (pierdere) pînă la impozitare (rd. 080 + rd. 110)	120		
Cheltuieli privind impozitul pe venit	130		
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd. 120 – rd. 130)	140		

Anexa 5

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

Nr. cpt.	Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfîrșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6	7
	I. Capital social și neînregistrat					
	1. Capital social	010				
	2. Capital nevărsat	020				
	3. Capital neînregistrat	030				
	4. Capital retras	040				
	5. Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate	050				
	Total capital social și neînregistrat (rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050)	060				
	II. Prime de capital	070				
	III. Rezerve					
	1. Capital de rezervă	080				
	2. Rezerve statutare	090				
	3. Alte rezerve	100				
	Total rezerve (rd. 080 + rd. 090 + rd. 100)	110				
	IV. Profit (pierdere)					

Nr. cpt.	Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
	1. Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	120				
	2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	130				
	3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	140				
	4. Profit utilizat al perioadei de gestiune	150				
	Total profit (pierdere) (rd. 120 + rd. 130 + rd. 140 + rd. 150)	160				
	V. Rezerve din reevaluare	170				
	VI. Alte elemente de capital propriu	180				
	Total capital propriu (rd. 060 + rd. 070 + rd. 110 + rd. 160 + rd. 170 + rd. 180)	190				

Anexa 6

SITUAȚIA FLUXURILOR DE NUMERAR

de la _____ pînă la _____ 20__

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
1	2	3	4
Fluxuri de numerar din activitatea operațională			
Încasări din vânzări	010		
Plăți pentru stocuri și servicii procurate	020		
Plăți către angajați și organe de asigurare socială și medicală	030		

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
Dobînzii plătite	040		
Plata impozitului pe venit	050		
Alte încasări	060		
Alte plăți	070		
Fluxul net de numerar din activitatea operațională (rd. 010 – rd. 020 – rd. 030 – rd. 040 – rd. 050 + rd. 060 – rd. 070)	080		
Fluxuri de numerar din activitatea de investiții			
Încasări din vânzarea activelor imobilizate	090		
Plăți aferente intrărilor de active imobilizate	100		
Dobînzii încasate	110		
Dividende încasate	120		
inclusiv: dividende încasate din străinătate	121		
Alte încasări (plăți)	130		
Fluxul net de numerar din activitatea de investiții (rd. 090 – rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 ± rd. 130)	140		
Fluxuri de numerar din activitatea financiară			
Încasări sub formă de credite și împrumuturi	150		
Plăți aferente rambursării creditelor și împrumuturilor	160		
Dividende plătite	170		
inclusiv: dividende plătite nerezi-denților	171		
Încasări din operațiuni de capital	180		
Alte încasări (plăți)	190		
Fluxul net de numerar din activitatea financiară (rd. 150 – rd. 160 – rd. 170 + rd. 180 ± rd. 190)	200		
Fluxul net de numerar total (± rd. 080 ± rd. 140 ± rd. 200)	210		
Diferențe de curs valutar favorabile (nefavorabile)	220		
Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune	230		
Sold de numerar la sfârșitul perioadei de gestiune (± rd. 210 ± rd. 220 + rd. 230)	240		

Standardul național de contabilitate

„Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

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

Obiectiv

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

Domeniu de aplicare

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

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Politici contabile

Selectarea și aplicarea politicilor contabile

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

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

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

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

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

9. În politicile contabile nu se includ procedeele cu o singură variantă de realizare întrucît acestea sînt unice și obli-

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

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

11. Politicile contabile se prezintă în situațiile financiare în modul prevăzut de prezentul standard și SNC „Prezentarea situațiilor financiare”.

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

Modificări ale politicilor contabile

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

- 1) este cerută de sistemul de reglementare normativă a contabilității;
- 2) are ca rezultat informații mai relevante și credibile referitoare la faptele economice ale entității.

14. Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- 1) aprobarea unei politici contabile pentru fapte economice care diferă ca esență de cele care au avut loc anterior;
- 2) aprobarea unei politici contabile pentru fapte economice care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

15. Modificările politicilor contabile se aplică prospectiv de la:

- 1) data prevăzută de Standardele Naționale de Contabilitate și alte acte normative puse în aplicare sau modificate;
- 2) începutul următoarei perioade de gestiune sau de la altă dată stabilită de către persoana responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară.

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

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

17. În funcție de necesitățile informaționale ale utilizatorilor entitatea poate aplica retroactiv modificările politicilor contabile cu recalcularea indicatorilor situațiilor financiare cel puțin a perioadei de gestiune precedente.

Modificări ale estimărilor contabile

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

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

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

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

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

23. Efectul modificării estimării contabile se recunoaște în mod prospectiv începând cu data modificării estimării și nu afectează perioadele de gestiune anterioare.

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

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

Exemplul 1. O entitate în conformitate cu politicile sale contabile constituie provizion pentru creanțele compromise în mărime de 3% de la soldul creanțelor comerciale. La sfârșitul anului 201X entitatea a majorat estimarea contabilă anterioară a provizionului cu 0,5%. Soldul creanțelor comerciale la această dată este de 345 000 lei.

În situația expusă în exemplu, modificarea estimării contabile afectează numai rezultatele anului 201X. Entitatea ajustează provizionul pentru creanțele compromise la sfârșitul anului 201X cu sumă de 1725 lei $[(345\ 000\ \text{lei} \times 0,5) : 100]$ care va fi înregistrată ca majorare simultană a cheltuielilor curente și a corecțiilor (provizionului) privind creanțele compromise.

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

Exemplul 2. O entitate a pus în funcțiune la începutul anului 201X un utilaj tehnologic cu costul de intrare de 240 000 lei. Durata de utilizare a utilajului a fost estimată la 8 ani și valoarea lui reziduală – la 9600 lei. Potrivit politicilor contabile amortizarea utilajelor tehnologice se calculează conform metodei liniare. La sfârșitul anului 201X+2 entitatea a modificat (a diminuat) durata de utilizare a utilajului de la 8 ani la 7 ani.

În situația expusă în exemplu, modificarea estimării contabile afectează rezultatele anilor 201X+3, 201X+4, 201X+5 și 201X+6. Pînă la modificarea duratei de utilizare suma anuală a amortizării utilajului a constituit 28 800 lei $[(240\ 000\ \text{lei} - 9600\ \text{lei}) : 8\ \text{ani}]$. La sfârșitul anului 201X+2 amortizarea utilajului a alcătuit 86 400 lei $(28\ 800\ \text{lei} \times 3\ \text{ani})$. După modificarea duratei de utilizare entitatea calculează amortizarea anuală a utilajului în sumă de 36 000 lei $[(240\ 000\ \text{lei} - 9600\ \text{lei}) : 4\ \text{ani}]$, care se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor și amortizării imobilizărilor corporale.

25. Modificarea estimării contabile, care afectează în mod direct datoriile sau capitalul propriu al entității, se recunoaște

te prin ajustarea concomitentă a valorii activelor, datoriilor și a elementelor respective ale capitalului propriu în perioada de gestiune, în care are loc modificarea.

Exemplul 3. În noiembrie 201X o entitate a început construcția într-un loc public a unui pavilion pentru comercializarea mărfurilor. Odată cu obținerea dreptului de folosire a locului de amplasare timp de 4 ani, entitatea și-a asumat obligația de a demonta pavilionul la expirarea termenului de utilizare indicat. Suma estimată inițială a costurilor de ieșire a pavilionului constituie 24 000 lei. În februarie 201X+1, pînă la transmiterea pavilionului în exploatare, din partea organelor abilitate au fost înaintate și acceptate de entitate cerințe suplimentare privind refacerea locului de amplasare după demontarea pavilionului. Respectiv, costurile de ieșire a pavilionului au fost reestimate la 38 000 lei. În conformitate cu politicile contabile entitatea capitalizează costurile estimate aferente ieșirii imobilizărilor corporale.

În baza datelor din exemplu, entitatea în anul 201X constituie un provizion pe termen lung pentru acoperirea costurilor de ieșire a acestui obiect în sumă de 24 000 lei care se înregistrează ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor pe termen lung (provizioanelor). În anul 201X+1 entitatea înregistrează efectul modificării estimării contabile în sumă de 14 000 lei (38 000 lei – 24 000 lei) ca majorare simultană a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor pe termen lung (provizioanelor).

Erori contabile

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

- 1) aplicării incorecte a prevederilor sistemului de reglementare normativă a contabilității și politicilor contabile;
- 2) comiterii greșelilor de calcul;
- 3) neînregistrării, înregistrării multiple și/sau interpretării greșite a faptelor economice;
- 4) fraudelor și delapidărilor.

Exemplul 4. La întocmirea situațiilor financiare pentru 201X s-a depistat că entitatea a aplicat incorect prevederile SNC „Costurile îndatorării”, deoarece nu a capitalizat dobînzile și alte costuri atribuibile direct construcției clădirii administrative în sumă de 1 938 000 lei. Această sumă a fost eronat înregistrată ca cheltuieli curente. Clădirea a fost pusă în funcțiune în septembrie 201X, durata de utilizare constituind 50 ani, valoarea reziduală fiind nulă. Entitatea aplică metoda liniară de calculare a amortizării mijloacelor fixe începînd cu prima zi a lunii care urmează după luna transmiterii în utilizare.

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

- micșorarea costului de intrare a obiectului de imobilizări corporale cu 1 938 000 lei;
- diminuarea amortizării calculate pentru obiectul de imobilizări corporale pentru 3 luni ale anului 201X și amortizărilor acumulate cu 9690 lei $[(1\ 938\ 000\ \text{lei} : 50\ \text{ani}) : 12\ \text{luni}] \times 3\ \text{luni}$;
- majorarea cheltuielilor curente și micșorarea rezultatului financiar (profitului sau pierderii) al perioadei de gestiune pînă la impozitare cu 1 928 310 lei (1 938 000 lei – 9690 lei).

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

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

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

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

Exemplul 5. O entitate a stabilit în politicile sale contabile un prag de semnificație în mărime absolută de 16 000 lei.

În baza datelor din exemplu, erorile a căror mărime va depăși 16 000 lei vor fi considerate semnificative.

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

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

- elementele de bilanț – 2% de la valoarea totală a activelor la sfîrșitul perioadei de gestiune;
- elementele situației de profit și pierdere – 5% de la suma veniturilor din vînzări obținute în perioada de gestiune.

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

La întocmirea situațiilor financiare pe anul 201X pînă la semnarea acestora, s-a depistat că entitatea nu a înregistrat venituri în sumă de 68 970 lei, rezultate dintr-un contract de prestări de servicii. Pînă la depistarea erorii, veniturile din vînzări pe anul 201X au constituit 1 356 927 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea clasifică eroarea depistată ca una semnificativă pentru că ea constituie 5,08% $[(68\ 970\ \text{lei} : 1\ 356\ 927\ \text{lei}) \times 100\%]$ din veniturile din vînzări înregistrate pînă la corectarea erorii. Situațiile financiare ale entității vor fi conforme cu standardele naționale de contabilitate doar în cazul corectării erorii comise.

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

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

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

- 1) în cazul depistării corespondenței conturilor contabile eronate – se anulează înregistrarea eronată prin stornare sau prin înregistrare contabilă inversă conform politicilor contabile ale entității, cu întocmirea concomitentă a înregistrării contabile corecte;
- 2) în cazul în care suma înregistrată eronat este mai mare decît suma corectă – diferența se anulează prin stornare sau prin înregistrare contabilă inversă conform politicilor contabile ale entității;
- 3) în cazul lipsei înregistrării contabile – se întocmește înregistrarea contabilă respectivă;
- 4) în cazul în care suma înregistrată eronat este mai mică decît suma corectă – diferența se reflectă prin înregistrarea contabilă suplimentară în aceeași corespondență a conturilor.

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

- 1) în cazul depistării erorii care condiționează apariția profitului perioadelor precedente – se înregistrează ca majorare a creanțelor sau altor active, diminuare a datoriilor, amortizării sau deprecierei activelor concomitent cu majorarea corecțiilor rezultatelor perioadelor precedente;

Exemplul 8. O entitate în iunie 201X+1 a depistat că în valoarea de intrare a unui lot de mărfuri în cantitate de 1800 unități, care au fost procurate în decembrie 201X, nu au fost incluse costurile de transport în sumă de 11 700 lei. Acestea au fost eronat atribuite la cheltuieli curente. La 31 decembrie 201X în stoc au rămas (nu au fost vîndute) 1200 unități din acest lot.

În baza datelor din exemplu, entitatea, în iunie 201X+1 înregistrează corectarea erorii comise în perioada de gestiune precedentă în suma de 7800 lei (11 700 lei : 1800 unități × 1200 unități) ca majorare a stocurilor și corecțiilor rezultatelor anilor precedenți.

- 2) în cazul depistării erorii care condiționează apariția pierderii perioadelor precedente – se înregistrează ca diminuare a corecțiilor rezultatelor perioadelor

precedente concomitent cu diminuarea creanțelor sau altor active, majorarea datoriilor, amortizării sau deprecierei activelor.

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

Evenimente ulterioare datei raportării

37. Evenimentele ulterioare datei raportării includ toate evenimentele care au loc între data raportării și data semnării situațiilor financiare care au influențat sau pot influența poziția financiară, performanța financiară sau fluxul de numerar al entității.

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

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

38. Evenimentele ulterioare datei raportării includ:

- 1) evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare – evenimente ce confirmă condițiile care au existat la data raportării;
- 2) evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare – evenimente care indică asupra condițiilor apărute după data raportării.

Evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare

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

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

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

- 1) soluționarea după data raportării a unui litigiu care confirmă că entitatea avea o datorie existentă la data raportării. Entitatea ajustează orice provizion recu-

noscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaște un nou provizion;

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

Exemplul 10. În baza documentelor contabile soldul creanțelor comerciale la 31 decembrie 201X al unei entități constituie 300 000 lei. În luna ianuarie 201X+1 unul din clienții entității, creanța căruia constituie 50 000 lei, a fost declarat insolubil. Soldul provizionului privind creanțele compromise la 31 decembrie 201X constituie 38 000 lei. Situațiile financiare au fost semnate la 10 februarie 201X+1.

În baza datelor din exemplu, entitatea la 31 decembrie 201X urmează să creeze suplimentar provizion privind creanțele compromise în sumă de 12 000 lei (50 000 lei – 38 000 lei) care se reflectă ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a provizionului privind creanțele compromise.

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

Exemplul 11. O entitate a înregistrat la 31 decembrie 201X diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă a mărfurilor (telefoanelor mobile) în sumă de 30 000 lei. Costul telefoanelor mobile la 31 decembrie 201X era de 800 000 lei, iar valoarea realizabilă netă – 770 000 lei. La 5 februarie 201X+1 telefoanele mobile au fost vândute la valoarea de 750 000 lei. Situațiile financiare au fost semnate la 5 martie 201X+1.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează la 31 decembrie 201X:

- diferența dintre costul și valoarea realizabilă netă a telefoanelor mobile în sumă de 50 000 lei [30 000 lei (800 000 lei – 770 000 lei) + 20 000 lei (770 000 lei – 750 000 lei)] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

la 5 februarie 201X+1:

- valoarea de vânzare a telefoanelor mobile în sumă de 750 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
 - valoarea contabilă a telefoanelor mobile vândute în sumă de 750 000 lei – ca majorare a costului vânzărilor și diminuare a stocurilor.
- 4) depistarea după data raportării a unor fraude sau erori semnificative care arată că situațiile financiare sînt incorecte.

Evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

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

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

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

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

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

- 2) anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități;

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

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

- 3) tranzacții de proporții cu imobilizări corporale și alte active;
- 4) acțiuni ale organelor de stat (de exemplu, naționalizarea, exproprierea unor active cu valoare semnificativă), distrugerea unei părți semnificative a activelor entității în urma altor evenimente excepționale (de exemplu, accidente, incendii, calamități naturale);
- 5) tranzacții de proporții cu titluri de valoare emise de entitate;
- 6) modificări semnificative a cursului de schimb valutar sau a prețurilor activelor;

Exemplul 14. Soldul datoriilor unei entități față de furnizorii străini la 31 decembrie 201X constituie 150 000 euro. Cursul oficial al leului moldovenesc stabilit de Banca Națională a Moldovei la această dată constituie 15,2645 lei/euro. În luna martie 201X+1, pînă la semnarea situațiilor financiare, cursul oficial stabilit de Banca Națională a Moldovei a crescut pînă la 17,4768 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea nu va ajusta situațiile financiare pe anul 201X. În note la situațiile financiare pentru anul 201X, trebuie dezvăluite informațiile privind modificarea semnificativă a cursului de schimb valutar și efectul asupra situației financiare a entității sub formă de diferențe nefavorabile de curs valutar în sumă de 331 845 lei [(17,4768 lei/euro – 15,2645 lei/euro) × 150 000 euro].

- 7) asumarea unor angajamente sau datorii contingente, de exemplu, prin emiterea de garanții semnificative;
- 8) începerea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimente ulterioare perioadei de gestiune etc.

Continuitatea activității

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

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

- 1) să transfere toate activele imobilizate în cele circulante și datoriile pe termen lung în cele curente;
- 2) să evalueze toate activele la valoarea de piață;
- 3) să recunoască datorii contingente în legătură cu rezilierea contractelor și posibilele sancțiuni care îi pot fi aplicate de către persoanele terțe etc.

Exemplul 15. Costul de intrare a unui utilaj constituie 1 500 000 lei, iar suma amortizării la 31 decembrie 201X – 850 000 lei. Costul de piață a utilajului la această dată este egală cu 500 000 lei.

În baza datelor din exemplu, în cazul funcționării normale a entității, utilajul va fi reflectat în situațiile financiare pe anul 201X la valoarea contabilă egală cu 650 000 lei (1 500 000 lei – 850 000 lei), iar în cazul lichidării entității – la valoarea de piață în mărime de 500 000 lei.

Prezentarea informațiilor

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

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

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

Prevederi tranzitorii

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

Data intrării în vigoare

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

Standardul național de contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale” (Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

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

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a imobilizărilor necorporale și corporale și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

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

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

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

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

Durată de utilizare a unei imobilizări este:

- 1) perioada de timp pe parcursul căreia entitatea așteaptă să obțină beneficii economice din utilizarea imobilizării; sau
- 2) cantitatea unităților de produse, lucrări, servicii sau de alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină din utilizarea imobilizării.

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

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

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

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

Investiție imobiliară – un teren sau o clădire ori o parte a unei clădiri sau ambele deținute de proprietar sau locatar în

baza unui contract de leasing financiar, mai degrabă în scopul închirierii și/sau pentru creșterea valorii acestora, decât pentru a fi:

- 1) utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative;
- 2) vândută în procesul desfășurării normale a activității.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Reguli generale

Recunoașterea și evaluarea inițială

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

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

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

7. Evaluarea inițială a fiecărui obiect se efectuează la cost de intrare. Componenta costului de intrare diferă în funcție de modalitatea de intrare a obiectului: prin achiziționare, creare de sine stătător, primire în schimb, sub forma de aport la capitalul social, cu titlu gratuit, în gestiune economică etc.

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

- 1) prețul de cumpărare, taxele vamale, impozitele și taxele nerecuperabile, cu scăderea tuturor reducerilor, rabaturilor și sconturilor comerciale la procurare;
- 2) orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării și în starea necesară pentru folosire după destinație.

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

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

- 1) costurile de ceremonii, festivități și alte acțiuni similare la transmiterea în exploatare a unor obiecte noi de imobilizări;
- 2) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate și promoționale);
- 3) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu clienți noi (inclusiv costurile de instruire a personalului);
- 4) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității;
- 5) alte costuri care nu sînt legate direct de intrarea imobilizărilor și/sau de pregătire a acestora pentru utilizare după destinație.

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

Exemplul 1. O entitate a achiziționat un utilaj tehnologic la preț de 150 000 lei. Costurile direct atribuibile includ: costul ser-

viciilor de transport – 7500 lei, costurile cu personalul aferente încărcării-descărcării – 3500 lei și costurile aferente punerii în funcțiune și testării activului – 12 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează costul de intrare a obiectului în suma de 173 000 lei (150 000 lei + 7500 lei + 3500 lei + 12 000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale în curs de execuție concomitent cu majorarea datoriilor curente și diminuarea activelor utilizate pentru pregătirea obiectului spre exploatare. La transmiterea obiectului în exploatare entitatea înregistrează majorarea mijloacelor fixe și diminuarea imobilizărilor corporale în curs de execuție.

10. Imobilizările procurate, a căror valoare este exprimată în valută străină, se evaluează în moneda națională prin recalcularea valutei străine în modul stabilit de SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”. Diferențele de curs sau de sumă ce apar după recunoașterea obiectului nu afectează costul acestuia.

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

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

Exemplul 2. O entitate a transmis în schimb o instalație tehnologică, valoarea contabilă a căreia este de 110 000 lei, iar valoarea contractuală de 120 000 lei, pe un strung cu valoarea contractuală – 140 000 lei. În cazul dat, entitatea, pe lângă valoarea contractuală a instalației tehnologice cedate, a achitat furnizorului și 20 000 lei.

În baza datelor din exemplu, strungul primit în schimb se recunoaște la cost de intrare de 140 000 lei, egal cu valoarea lui contractuală sau cu valoarea contractuală a instalației tehnologice (120 000 lei), majorată cu suma plătită (20 000 lei) în numerar. Entitatea va înregistra costul de intrare a strungului ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și a datoriilor curente.

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

14. Imobilizările primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Dacă în documentele primare de intrare nu este indicată valoarea obiectului primit, atunci costul de intrare se determină prin expertiză independentă. Costul acestor imobilizări se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a datoriilor (veniturilor anticipate). Pe durata exploatării valoarea imobilizărilor amortizabile primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente în mărimea și proporția amortizării calculate, iar valoarea imobilizărilor

neamortizabile – în modul prevăzut în politicile contabile ale entității. Conform politicilor contabile costul imobilizărilor primite cu titlul gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a imobilizărilor și a veniturilor curente.

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

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

16. Costul de intrare a imobilizărilor se substituie cu:

- 1) costul corectat – în cazul capitalizării costurilor ulterioare; sau
- 2) valoarea reevaluată – în cazul reevaluării imobilizărilor corporale.

Evaluarea ulterioară

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

18. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale poate fi efectuată în baza modelului reevaluării. Acest model se aplică tuturor obiectelor clasei de imobilizări din care face parte obiectul reevaluat. O clasă de imobilizări reprezintă o grupă de active de aceeași natură și cu utilizări similare în activitățile entității. Exemple de clase de imobilizări corporale sînt: terenurile, clădirile, construcțiile speciale, mașinile, utilajele și instalațiile tehnice, mijloacele de transport, inventarul și mobilierul, alte mijloace fixe.

18¹. Conform politicilor contabile, entitatea poate aplica diferite modele de evaluare ulterioară pentru diferite clase de imobilizări (de exemplu, utilajele pot fi evaluate după modelul bazat pe cost, iar clădirile – conform modelului de reevaluare).

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

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

18⁴. Valoarea contabilă a activului reevaluat se ajustează la valoarea reevaluată în unul din următoarele moduri:

- 1) costul de intrare sau costul corectat se reevaluează în baza datelor prețurilor de piață sau proporțional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea acumulată la data reevaluării este ajustată astfel încît să fie

egală cu diferența dintre costul de intrare și valoarea contabilă a activului după diminuarea pierderilor din depreciere cumulate;

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

Suma ajustării amortizării imobilizărilor se ia în calcul la determinarea mărimii surplusului sau reducerii de reevaluare care se contabilizează în conformitate cu pct. 18⁶ din prezentul standard.

18⁵. Diferențele din reevaluare se determină pe fiecare obiect de imobilizări reevaluat și se contabilizează în funcție de efectul (majorare/diminuare) acestora asupra valorii contabile a obiectului. Nu se admite compensarea reducerii de reevaluare a unui obiect pe seama surplusului de reevaluare a altui obiect, chiar dacă aceste obiecte fac parte din aceeași clasă.

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

- 1) surplusul de reevaluare se recunoaște în componența capitalului propriu ca rezerve din reevaluare. Surplusul de reevaluare care compensează reducerea de reevaluare a aceluiași obiect, decontată anterior la cheltuieli, se recunoaște ca venituri curente.

Exemplul 2¹. În urma reevaluării, valoarea contabilă a unui obiect de mijloace fixe s-a majorat cu 55 300 lei. Conform datelor reevaluării precedente, la cheltuielile curente a fost decontată reducerea de reevaluare în mărime de 22 100 lei.

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

- ca majorare concomitentă a mijloacelor fixe și veniturilor curente în mărime de 22 100 lei;
 - ca majorare concomitentă a mijloacelor fixe și capitalului propriu în sumă de 33 200 lei (55 300 lei – 22 100 lei);
- 2) reducerea de reevaluare se recunoaște ca cheltuieli curente. În cazul existenței unui surplus de reevaluare pentru același obiect, reducerea se decontează la diminuarea capitalului propriu.

Exemplul 2². În urma reevaluării din 31.12.201X, valoarea contabilă a unui obiect de mijloace fixe s-a diminuat cu 42 800 lei. Conform datelor reevaluării precedente din anul 201X-2, în capitalul propriu a fost inclus surplusul de reevaluare în mărime de 15 600 lei.

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

- ca diminuare concomitentă a capitalului propriu și mijloacelor fixe în mărime de 15 600 lei;
- ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a mijloacelor fixe în sumă de 27 200 lei (42 800 lei – 15 600 lei).

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

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

18⁹. Prin derogare de la cerințele pct. 18¹, entitatea poate reevalua obiectele de imobilizări complet amortizate, sepa-

rat de clasa din care acestea fac parte, cu stabilirea acestora unei noi valori și a unei noi durate de utilizare corespunzătoare perioadei estimate rămase de utilizare.

Exemplul 2³. Entitatea dispune de un utilaj complet amortizat, dar care este utilizat în procesul de fabricare a produselor. Costul de intrare al utilajului constituie 215 600 lei și coincide cu amortizarea cumulată. Conform deciziei conducerii entității utilajul a fost reevaluat de către un evaluator independent. Valoarea reevaluată a utilajului este egală cu 65 800 lei, iar durata de utilizare estimată după reevaluare – 3 ani.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- decontarea amortizării cumulate a utilajului în sumă de 215 600 lei – ca diminuare concomitentă a amortizării și valorii mijloacelor fixe;
- reflectarea valorii reevaluate în mărime de 65 800 lei – ca majorare concomitentă a valorii mijloacelor fixe și capitalului propriu.

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

Amortizarea

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

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

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

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

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

Exemplul 3. La o entitate valoarea de intrare a strungului constituie 60 000 lei, valoarea reziduală a acestuia – 3 000 lei, durata de utilizare – 5 ani.

În baza datelor din exemplu, norma amortizării anuale constituie 20% (100% : 5 ani), iar suma amortizării anuale – 11 400 lei [(60 000 lei – 3 000 lei) × 0,20]. Respectiv, suma lunară a amortizării este egală cu 950 lei (11 400 lei : 12 luni).

24. Metoda unităților de producție prevede calcularea amortizării ca produsul mărimii amortizării pe unitate de pro-

duc (servicii) și a volumului de produse fabricate (servicii prestate) în perioada de gestiune. Mărimea amortizării pe unitate de produs (servicii) se calculează ca raportul dintre valoarea amortizabilă și numărul de unități de produse (servicii).

Exemplul 4. Conform estimărilor entității, cu ajutorul strungului din exemplul 3 pe parcursul duratei de utilizare pot fi fabricate 500 000 de piese. Efectiv în primul an de exploatare au fost fabricate 65 000 piese, în cel de-al doilea – 120 000, în cel de-al treilea – 140 000, în al patrulea – 120 000, în al cincilea an – 55 000 piese.

În baza datelor din exemplu, amortizarea calculată pentru o piesă este egală cu 0,114 lei (57 000 lei : 500 000 piese). Rezultatele calculelor sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Calcularea amortizării strungului conform metodei unităților de producție

(în lei)

Pe-ri-oa-da	Costul de intrare	Mărimea amortizării pe unitate de produs	Cantitatea pieselor fabricate, unități	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	2	3	4	$5 = 3 \times 4$	6	$7 = 2 - 6$
1	60 000	0,114	65 000	7410	7410	52 590
2	60 000	0,114	120 000	13 680	21 090	38 910
3	60 000	0,114	140 000	15 960	37 050	22 950
4	60 000	0,114	120 000	13 680	50 730	9 270
5	60 000	0,114	55 000	6 270	57 000	3 000

După fabricarea a 500 000 de piese, indiferent dacă acest rezultat a fost obținut într-o perioadă mai scurtă sau mai lungă decît 5 ani, amortizarea strungului nu se mai calculează.

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

- 1) pentru prima perioadă de gestiune norma majorată a amortizării se aplică față de costul de intrare a obiectului;
- 2) pentru următoarele perioade (cu excepția ultimei) norma majorată a amortizării se aplică față de valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente;
- 3) pentru ultima perioadă de gestiune suma amortizării se determină ca diferența dintre valoarea contabilă a obiectului la finele perioadei precedente și valoarea sa reziduală.

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

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

Tabelul 2

Calcularea amortizării strungului conform metodei de diminuare a soldului

(în lei)

Pe-ri-oa-da	Cos-tul de in-tra-re	Norma amor-tizării, %	Baza de calculare a amor-tizării	Amor-tizarea anuală	Amor-tizarea acu-mulată	Va-loarea conta-bilă
1	2	3	4	$5 = [(3 \times 4) : 100]^*$	6	$7 = 2 - 6$
1	60 000	40	60 000	24 000	24 000	36 000
2	60 000	40	36 000	14 400	38 400	21 600
3	60 000	40	21 600	8 640	47 040	12 960
4	60 000	40	12 960	5 184	52 224	7 776
5	60 000	40		$7 776 - 3 000 = 4 776$	57 000	3 000

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

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

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

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

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

Tabelul 3

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

(în lei)

Pe-ri-oa-da	Cos-tul de in-tra-re	Baza de calculare a amor-tizării	Amortizarea anuală	Amor-tizarea acu-mulată	Va-loarea conta-bilă
1	2	3	4	5	$6 = 2 - 5$
1	60 000	57 000	$57 000 : 5 = 11 400$	11 400	48 600
2	60 000	48 600	$50\% \times 48 600 = 24 300$	35 700	24 300
3	60 000	24 300	$50\% \times 24 300 = 12 150$	47 850	12 150

Pe-ri-oa-da	Cos-tul de in-tra-re	Baza de calculare a amor-tizării	Amortizarea anuală	Amor-tizarea acu-mulată	Va-loarea conta-bilă
4	60 000	12 150	$50\% \times 12 150 = 6 075$	53 925	6 075
5	60 000		$6 075 - 3 000 = 3 075$	57 000	3 000

Valoarea amortizabilă după modificarea metodei de amortizare constituie 45 600 lei (48 600 lei – 3 000 lei). Norma majorată a amortizării pentru perioada rămasă (4 ani) este de 50% $[(100\% : 4 \text{ ani}) \times 2]$. Această normă se aplică la valoarea contabilă a activului după primul an de utilizare, fără scăderea valorii reziduale și constituie 48 600 lei.

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

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

29. Deprecierea imobilizărilor se contabilizează în conformitate cu SNC „Deprecierea activelor”.

30. Deprecierile sau pierderile obiectelor, drepturile de a cere compensații sau plățile de compensații de la terți, precum și orice achiziții și construcții ulterioare de obiecte de înlocuire se înregistrează în mod separat. Compensarea de la terți pentru imobilizările depreciate, pierdute sau înstrăinate, se recunosc ca venituri în baza contabilității de angajamente. Despăgubirile nu se recunosc ca diminuare a pierderii din depreciere sau a costurilor de restaurare în baza principiului necompensării.

Exemplul 7. În urma unui incendiu a fost distrusă parțial o clădire. Conform cerințelor SNC „Deprecierea activelor” entitatea a recunoscut o pierdere din depreciere pentru acest obiect în sumă de 50 000 lei. În conformitate cu prevederile contractului încheiat cu această entitate, compania de asigurare este obligată să plătească despăgubiri în sumă de 45 000 lei. Costul efectiv al serviciilor de restaurare a obiectului prestate de terți a alcătuit 58 000 lei. Conform politicilor contabile ale entității pierderile din depreciere se contabilizează pe un cont separat.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- pierderile din deprecierea clădirii în sumă de 50 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și deprecierei imobilizărilor corporale;
- costurile aferente restaurării activului în sumă de 58 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și datorii curente;
- despăgubirile de asigurare în sumă de 45 000 lei – ca majorare a creanțelor și veniturilor curente.

Derecunoașterea

31. Imobilizările se derecunosc la ieșirea acestora în cazul:

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

- 2) transiterii (înstrăinării, cedării) prin vânzare, în baza unui contract de leasing financiar, schimb, donație etc;
- 3) altor operațiuni (returnării imobilizărilor proprietarilor din gestiune economică, înregistrării lipsurilor la inventariere, transferării în alte categorii de active etc.).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- varianta I – 8000 lei;
- varianta II – 5000 lei.

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

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

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

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

Particularitățile contabilității imobilizărilor necorporale

38. Imobilizările necorporale includ:

- 1) imobilizări necorporale în curs de execuție – imobilizări necorporale aflate în procesul de creare, modernizare și de pregătire pentru utilizarea prestabilită, precum și imobilizările necorporale interconexate cu alte imobilizări care necesită lucrări de pregătire pentru utilizare după destinație;
- 2) imobilizări necorporale în exploatare – imobilizări necorporale transmise în exploatare sub formă de concesiuni, licențe și mărci; drepturi de autor și titluri de protecție; programe informatice și alte imobilizări necorporale (website-uri, rețete, formule, modele, proiecte, drepturi de utilizare a imobilizărilor corporale etc.);
- 3) fond comercial – diferența pozitivă sau negativă dintre costul de intrare și valoarea justă la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o entitate. Acest element se include în componența imobilizărilor necorporale numai în cazul transferului tuturor activelor sau a unei părți a acestora și, după caz, de datorii și capital propriu, indiferent dacă este realizat ca urmare a procurării sau a unor operațiuni de fuziune.

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

- 1) imobilizările necorporale păstrate în/pe un obiect fizic, cum ar fi purtătorii de informație (în cazul unei programe informatice) sau documentația juridică (în cazul unei licențe) se recunosc la data dobândirii dreptului de utilizare a acestor informații;
- 2) imobilizările necorporale sub forma titlurilor de protecție (de exemplu, dreptul de utilizare a unui brevet sau a unui desen industrial creat de entitate) se recunosc la data eliberării acestora;
- 3) imobilizările necorporale interconexate cu alte imobilizări, indiferent de faptul dacă necesită sau nu lucrări de pregătire pentru utilizare după destinație, se recunosc la data punerii în funcțiune a altui activ imobilizat ce necesită lucrări de pregătire.

Exemplul 10. O entitate în luna mai 201X a procurat pe un termen de 5 ani dreptul de utilizare a mărcii pentru produsul „X” în valoare de 35000 lei și dreptul de utilizare a tehnologiei de fabricare în valoare de 40000 lei. Fabricarea produsului respectiv este imposibilă fără utilajul special care a fost achiziționat la 01.06.201X în valoare de 120000 lei, dar instalat și pus în funcțiune la 15.08.201X.

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

în mai:

- dreptul de utilizare a mărcii pentru produsul „X” în sumă de 35000 lei și dreptul de utilizare a tehnolo-

giei de fabricare în sumă de 40 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și a datoriilor curente;

în iunie:

- utilajul special în sumă de 120 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor curente;

în august:

- punerea în funcțiune a utilajului special în sumă de 120 000 lei – ca majorare a mijloacelor fixe și diminuare a imobilizărilor corporale în curs de execuție;
- transmiterea dreptului de utilizare a mărcii în sumă de 35 000 lei și a dreptului de utilizare a tehnologiei de fabricare în suma de 40 000 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

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

Exemplul 11. O entitate, conform contractului de licență, a procurat dreptul de utilizare a unui desen industrial pe un termen de 5 ani la valoare de 80 000 lei. Plata pentru serviciile juridice și de consultanță constituie 800 lei, iar costurile aferente evaluării desenului industrial – 1200 lei. Costurile cu personalul ce țin de pregătirea desenului industrial pentru utilizarea după destinație constituie 2986 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- costul de intrare a imobilizării necorporale în sumă de 84 986 lei (80 000 lei + 800 lei + 1200 lei + 2986 lei) – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și a datoriilor curente;
- transmiterea în folosință a dreptului de utilizare a desenului industrial în sumă de 84 986 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

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

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

- costul materialelor consumate – 1200 lei;
- costurile cu personalul – 15 180 lei;
- amortizarea calculatoarelor folosite pentru elaborarea website-ului – 1600 lei;
- designul website-ului, elaborat de către o persoană terță – 4300 lei;
- plata pentru înregistrarea numelui de domen și alte servicii aferente plasării website-ului – 1200 lei.

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

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- costurile pentru elaborarea website-ului în suma de 23 480 lei (1200 lei + 15 180 lei + 1600 lei + 4300 lei + 1200 lei) – ca majorare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării mijloacelor fixe și a datoriilor curente;
- costul de intrare a website-ului transmis în folosință în sumă de 23 480 lei – ca majorare a imobilizărilor necorporale și diminuare a imobilizărilor necorporale în curs de execuție.

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

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

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

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

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

Exemplul 13. După 3 ani de utilizare a unei programe pentru calculator, entitatea a operat în aceasta modificări semnificative. Valoarea contabilă a programei până la perfecționare a constituit 6000 lei, costurile aferente perfecționării – 15 348 lei. După perfecționare durata de utilizare a programei s-a majorat și constituie 5 ani.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează costurile ulterioare suportate în sumă de 15 348 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și a datoriilor curente. Valoarea contabilă a programei informatice în acest caz va constitui 21 348 lei (6000 lei + 15 348 lei). Amortizarea anuală după capitalizarea costurilor ulterioare este de 4270 lei (21 348 lei : 5 ani) și se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale.

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

45. Durata de utilizare a unei imobilizări necorporale se stabilește în funcție de: durata preconizată de utilizare, eventuala învechire morală (necorespunderea cerințelor noi față de astfel de imobilizări), dependența duratei de utilizare de valabilitatea dreptului juridic (în cazul imobilizărilor necorporale pro-

curate de la licențiar durata de utilizare o constituie termenul contractului de licență), termenul de valabilitate a titlului de protecție respectiv. Durata de utilizare a titlului de protecție (a unui brevet, a dreptului de autor etc.) poate să coincidă cu perioada de protecție juridică a acestora, de exemplu, dacă durata de protecție a unui brevet de invenție este 5 ani, durata de utilizare a brevetului poate fi stabilită 5 ani.

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

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

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

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

Exemplul 14. O entitate – producător de vinuri spumante deține o marcă comercială în valoare de 78 000 lei. Deoarece durata de valabilitate a certificatului de înregistrare a mărcii poate fi prelungită de câte ori este necesar, această imobilizare necorporală se constată neamortizabilă. La 1 august 201X conducerea entității în condițiile acutizării concurenței pe piață a decis să sisteze producerea vinurilor spumante în termen de patru ani.

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

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează amortizarea mărcii comerciale în anul 201X în sumă de 16 250 lei ($78\,000 \text{ lei} \times 0,5 \times 5 \text{ luni} : 12 \text{ luni}$) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale.

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

Particularitățile contabilității imobilizărilor corporale

Generalități

51. Imobilizările corporale includ:

- 1) imobilizări corporale în curs de execuție – construcțiile în curs de execuție, utilajul destinat instalării, utilajul și alte obiecte destinate utilizării în calitate de mijloace fixe până la transmiterea în exploatare, costurile ulterioare în curs de execuție aferente mijloacelor fixe;
- 2) terenuri – terenurile fără construcții, terenurile cu construcții, terenurile cu zăcămintele aflate în curs de pregătire pentru utilizarea prestabilită și/sau transmise în exploatare;
- 3) mijloace fixe – clădirile; construcțiile speciale; mașinile, utilajele și instalațiile tehnice; mijloacele de transport; inventarul și mobilierul; alte mijloace fixe (investiții capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operațional, fonduri de bibliotecă etc.);
- 4) investiții imobiliare – proprietățile imobiliare în curs de execuție și/sau aflate în folosință, deținute pentru a fi transmise în leasing operațional sau în scopul creșterii valorii;
- 5) resurse minerale – resurse minerale aflate în curs de execuție și/sau transmise în exploatare (pentru extracție).

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

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

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

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

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

Terenuri și mijloace fixe

54. Terenurile și clădirile se contabilizează separat, chiar dacă sînt achiziționate la un preț unic. În asemenea caz, costul de

intrare se repartizează între obiectele cumpărate proporțional valorii juste a fiecărui obiect în parte.

Exemplul 15. O entitate a achiziționat un teren cu clădirea amplasată pe acesta cu 180 000 lei. Dacă aceste obiecte ar fi fost cumpărate separat, valoarea de piață a terenului ar fi constituit 160 000 lei, iar a clădirii – 40 000 lei.

În baza datelor din exemplu, pentru determinarea costului de intrare a fiecărui obiect în parte se determină raportul (coeficientul) plății contractuale către valoarea justă totală a obiectelor care constituie 0,9 (180 000 lei : 200 000 lei). Prin produsul valorii de piață a fiecărui obiect și a coeficientului obținut se determină costul de intrare: a terenului – 144 000 lei (160 000 lei × 0,9), a clădirii – 36 000 lei (40 000 lei × 0,9).

Entitatea înregistrează costul de intrare a obiectelor achiziționate ca majorare concomitentă a immobilizărilor corporale și datorii curente.

55. În cazul transferării unui obiect din componența stocurilor în categoria immobilizărilor corporale, costul de intrare a obiectului de immobilizări este egal cu valoarea contabilă a stocurilor respective determinată conform SNC „Stocuri” cu suplimentarea, după caz, a costurilor direct atribuibile.

Exemplul 16. O entitate care produce mobilă pentru oficiu a decis a folosi în sala de ședințe un set de mobilă, costul efectiv al căruia constituie 15 864 lei.

În baza datelor din exemplu, costul de intrare a obiectului utilizat în scopuri proprii este egal cu costul efectiv al setului de mobilă fabricată în sumă de 15 864 lei și se înregistrează ca majorare a immobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor.

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

Exemplul 17. O entitate a procurat un teren destinat pentru construcția unei clădiri, care va fi începută peste 4 luni. Entitatea decide că terenul în cauză va fi folosit drept spațiu de parcare, pînă cînd va începe construcția clădirii. Cheltuielile cu amenajarea și funcționarea parcării au constituit 8 400 lei, iar veniturile încasate de la clienți – 12 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea înregistrează majorarea cheltuielilor curente în sumă de 8 400 lei concomitent cu majorarea datorii curente și/sau diminuarea activelor utilizate. Totodată entitatea înregistrează majorarea concomitentă a creanțelor și veniturilor curente în sumă de 12 000 lei. Respectiv, aceste venituri și cheltuieli nu afectează costul terenului sau clădirii ce va fi construită.

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

58. Costurile ulterioare pot fi efectuate în procesul de reparație sau dezvoltare a mijloacelor fixe cu scopul îmbunătățirii caracteristicilor inițiale a acestora și, respectiv, majorării beneficiilor economice așteptate din utilizarea obiectului. În

particular, majorarea beneficiilor economice poate să rezulte din: prelungirea duratei de utilizare a obiectului, creșterea capacității de producție, suprafeței sau altor caracteristici ale obiectului, îmbunătățirea substanțială a calității producției fabricate (serviciilor prestate), prelungirea intervalelor între înlocuirile părților componente în limita duratei de utilizare a obiectului, crearea componentelor care nu mai necesită înlocuire în limita duratei de utilizare a obiectului, reducerea semnificativă a costurilor de exploatare prevăzute inițial etc. În asemenea situații costurile ulterioare se capitalizează prin adăugarea acestora la valoarea contabilă a obiectului respectiv.

Exemplul 18. O entitate a modernizat un strung în regie proprie (în secția de reparație), costul modernizării fiind de 48 000 lei. Expertiza tehnică a atestat creșterea duratei de utilizare a strungului cu 4 ani față de durata stabilită la recunoașterea inițială.

În baza datelor din exemplu, costul modernizării în sumă de 48 000 lei se capitalizează și se contabilizează ca majorare a immobilizărilor corporale (valorii strungului) și diminuare a costurilor activităților auxiliare.

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

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

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

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

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

62. Durata probabilă de utilizare a unui obiect de mijloace fixe se determină de către entitate luînd în considerare: modul de utilizare a obiectului, starea reală a acestuia și uzura fizică preconizată, care depinde de condițiile de exploatare (numă-

rul de ture/schimburi în care se utilizează obiectul, programul de reparații practicat de entitate), învechirea (uzura) morală a obiectului, restricțiile juridice privind posibilitatea folosirii obiectului, cum ar fi termenul contractului de leasing etc.

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

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

66. Constituirea provizionului pentru costurile semnificative care se așteaptă la ieșirea immobilizării corporale se contabilizează în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii” și politicile contabile ale entității. Costurile suportate efectiv la ieșirea immobilizării corporale se decontează pe seama provizionului constituit. Suma provizionului constituit în plus se decontează la venituri curente. Costurile efective care depășesc provizionul constituit se înregistrează ca cheltuieli curente.

Exemplul 19. O entitate conform politicilor contabile a constituit provizion în mărime de 30 000 lei aferent costurilor probabile obligatorii de ieșire a unui utilaj tehnologic. Cheltuielile efective aferente ieșirii utilajului au constituit 25 000 lei.

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

- cheltuielile de ieșire a utilajului în sumă de 25 000 lei – ca diminuare a provizionului concomitent cu majorarea datoriilor curente și/sau diminuarea activelor utilizate;
- provizionul constituit în plus în sumă de 5 000 lei (30 000 lei – 25 000 lei) – ca diminuare a provizionelor și majorare a veniturilor curente.

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

Exemplul 20. O entitate a casat un strung din motivul uzurii fizice totale și expirării duratei de utilizare. Costul de intrare a strungului constituie 38 000 lei, suma amortizării acumulate – 36 000 lei, valoarea reziduală – 2 000 lei, valoarea materialelor obținute (fierului vechi):

- varianta I – 2 300 lei;
- varianta II – 1 800 lei.

În baza datelor din exemplu, la ieșirea strungului entitatea înregistrează decontarea amortizării acumulate în mărimea de 36 000 lei concomitent cu diminuarea immobilizărilor corporale.

Totodată pentru varianta I entitatea înregistrează la intrări materialele obținute în sumă de 2 300 lei ca majorare a stocurilor concomitent cu:

- diminuarea immobilizărilor corporale în limita valorii reziduale (2 000 lei), și

- majorarea veniturilor curente în mărime de 300 lei (2 300 lei – 2 000 lei).

Pentru varianta II entitatea înregistrează la intrări materialele obținute în sumă de 1 800 lei ca majorare a stocurilor și diminuare a immobilizărilor corporale. Diferența în mărime de 200 lei (2 000 lei – 1 800 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a immobilizărilor corporale.

Investiții imobiliare

67¹. Investițiile imobiliare cuprind:

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

67². În componența investițiilor imobiliare nu se includ:

- 1) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau aflate în procesul de construcție ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute, care reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;
- 2) proprietățile imobiliare utilizate de posesor, inclusiv proprietățile deținute în scopul:
 - a) utilizării lor viitoare ca immobilizări corporale;
 - b) amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca immobilizări corporale;
- 3) proprietățile imobiliare utilizate de:
 - a) salariați;
 - b) posesor care urmează a fi cedate;
- 4) proprietățile imobiliare care sunt transmise unei alte entități în baza unui contract de leasing financiar.

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

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

- 1) dacă fiecare din aceste părți poate fi vândută sau transmisă în leasing financiar, entitatea înregistrează fiecare parte separat – ca investiție imobiliară și ca proprietate imobiliară utilizată de posesor;
- 2) dacă fiecare din aceste părți nu poate fi vândută în mod separat, atunci proprietatea imobiliară se consideră drept investiție imobiliară în cazul în care partea deținută pentru a fi utilizată în producție, pentru

furnizarea de bunuri, prestări servicii sau în scopuri administrative, comerciale etc. este ne semnificativă.

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

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

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

67⁵. Dacă entitatea – deținătoare a unei proprietăți imobiliare transmise în leasing operațional furnizează locatarilor servicii suplimentare, proprietatea imobiliară se contabilizează ca investiție imobiliară, dacă valoarea acestor servicii nu depășește pragul de semnificație stabilit de entitate.

În cazul în care serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract, proprietatea imobiliară se contabilizează ca imobilizare corporală. De exemplu, dacă entitatea are în proprietate și administrează clădirea unui hotel, serviciile furnizate clienților reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract și, ca urmare, clădirea hotelului se contabilizează ca obiect de mijloace fixe.

Exemplul 20². O entitate deține o clădire transmisă în leasing operațional, în care sînt amplasate birouri. Valoarea anuală a contractului constituie 100 000 lei. Locatorul s-a angajat ca pe durata contractului să furnizeze locatarului servicii de pază și întreținere a clădirii care constituie anual 10 000 lei. Pragul de semnificație stabilit în politicile contabile a entității constituie 15% din valoarea totală a contractului.

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

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

- 1) încetării utilizării de către posesor a imobilizărilor corporale și deținerea acestora în continuare cu scopul creșterii valorii sau transmiterii în leasing operațional, ceea ce conduce la transferul imobilizărilor corporale în categoria investițiilor imobiliare;
- 2) transmiterii în leasing operațional a proprietăților imobiliare destinate vânzării, ceea ce conduce la transferul acestora din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare;
- 3) începerii utilizării (în scopuri comerciale, administrative, de producție etc.) de către posesor a investițiilor imobiliare, ceea ce conduce la transferul acestora din categoria investițiilor imobiliare în categoria imobilizărilor corporale;
- 4) finalizării procesului de pregătire (amenajare, reconstruire etc.) a investițiilor imobiliare pentru vânzare, ceea ce conduce la transferul lor din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;

5) altor modificări a destinației proprietăților imobiliare.

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

- 1) valoarea contabilă a imobilizării corporale transferate – ca majorare a investițiilor imobiliare și diminuare a imobilizărilor corporale;
- 2) amortizarea acumulată aferentă imobilizării corporale transferate – ca diminuare concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale;
- 3) pierderile din depreciere acumulate aferente imobilizării corporale transferate – ca diminuare concomitentă a pierderilor din depreciere și a imobilizărilor corporale.

Exemplul 20³. O entitate la 01.03.201X a transmis în leasing operațional o clădire utilizată pînă la această dată în scopuri administrative, costul căreia constituia 900 000 lei, iar suma amortizării acumulate – 400 000 lei.

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

- amortizarea acumulată în sumă de 400 000 lei – ca diminuare concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale;
- valoarea contabilă a clădirii transmise în leasing operațional în suma de 500 000 lei (900 000 lei – 400 000 lei) – ca majorare a investițiilor imobiliare și diminuare a imobilizărilor corporale.

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

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

Conform politicilor contabile, transferul proprietăților imobiliare în/din categoria investițiilor imobiliare poate fi efectuat la costul de intrare sau altă valoare, care substituie acest cost. În acest caz amortizarea/pierderile din deprecierea proprietăților imobiliare se contabilizează respectiv ca diminuare a amortizării/pierderilor din deprecierea obiectului transferat și majorare a amortizării/pierderilor din deprecierea a imobilizărilor în componența cărora obiectul a fost transferat.

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

Particularitățile contabilității resurselor minerale

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

- 1) proprietățile resurselor decoperțate corespund definiției imobilizărilor corporale;

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

Evaluarea resurselor minerale

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

- 1) costurile lucrărilor de cercetare topografică, geologică, geochimică, geofizică a solului, forare în faza de explorare și decopertare (dezvelire);
- 2) costurile serviciilor de determinare a fezabilității tehnice și viabilității comerciale a resurselor minerale;
- 3) alte costuri cum ar fi, amortizarea costului dreptului de extracție, în timpul lucrărilor de explorare, pierderile producției agricole recuperate de către entitatea cu drept de extracție unei entități agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia în scopul extracției resurselor ce se conțin în acesta, primele de asigurare și plata pentru arendă, locațiune, leasing al mijloacelor fixe ce participă la executarea lucrărilor de explorare, costurile îndatorării capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării”.

70. Pînă la finalizarea lucrărilor de explorare costul de explorare se contabilizează drept costuri de pregătire a resurselor minerale spre extracție prin majorarea imobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și a imobilizărilor corporale.

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

72. După finalizarea lucrărilor de explorare, resursele minerale se transferă în componența resurselor minerale în extracție, confirmînd documentar volumul și costul acestora.

Exemplul 21. În timpul lucrărilor de explorare aferente pietrei brute din sectorul nr. 1 al terenului atribuit, entitatea a suportat următoarele costuri:

- serviciile entităților terțe – 500 000 lei;
- cu personalul – 1 612 000 lei;
- privind amortizarea mijloacelor fixe – 285 000 lei;
- privind amortizarea dreptului de extracție – 3 000 lei;
- de combustibil, lubrifianți, piese de schimb și alte materiale – 1 920 000 lei;
- privind reparația mijloacelor fixe în antrepriză – 150 000 lei;
- de energie electrică – 480 000 lei;
- serviciile activităților auxiliare – 364 000 lei;
- privind dobînda pentru creditul primit de la o bancă comercială – 140 000 lei;
- aferente pierderilor producției agricole ce urmează a fi recuperate unei entități agricole – 24 000 lei.

Costul nisipului obținut din lucrările de explorare estimat la valoarea realizabilă netă este de 80 000 lei. Volumul estimat al pietrei brute spre extracție perfectat prin procesul-verbal nr.1 în anul 201X constituie 900 000 m³.

- În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:
- recunoașterea costurilor de explorare (de pregătire spre extracție) a resurselor minerale în suma de 5 478 000 lei ca majorare a imobilizărilor corporale și:

- majorare a datoriilor curente – 2 906 000 lei (500 000 lei + 1 612 000 lei + 480 000 lei + 150 000 lei + 140 000 lei + 24 000 lei);
- majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale – 288 000 lei (285 000 lei + 3 000 lei);
- diminuare a stocurilor – 1 920 000 lei;
- diminuare a costurilor serviciilor auxiliare – 364 000 lei;
- înregistrarea la intrări a substanțelor minerale utile conexe în sumă de 80 000 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de explorare;
- înregistrarea resurselor minerale în sumă de 5 398 000 lei (5 478 000 lei – 80 000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale (resurselor minerale spre extracție) și diminuare a imobilizărilor corporale (pregătire a resurselor minerale spre extracție).

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

Amortizarea resurselor minerale

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

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

În baza datelor din exemplu, amortizarea calculată în prima lună de extracție constituie 32 388 lei [(5 398 000 lei : 900 000 m³) × 5400 m³] și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și a amortizării resurselor minerale.

Contabilitatea costurilor de extracție

75. Costurile de extracție a substanțelor minerale utile includ:

- 1) costuri directe de materiale, costul și/sau uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată și altor materiale;
- 2) costul energiei electrice consumate direct la extracția substanțelor minerale utile, costul serviciilor terțe și ale activităților auxiliare;
- 3) costuri cu personalul;
- 4) costul reparațiilor și de întreținere a mijloacelor fixe;
- 5) amortizarea resurselor minerale, mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale;
- 6) suma provizionului pentru costurile de lichidare a excavațiilor și refacerea terenului atribuit;
- 7) suma costurilor indirecte de producție repartizate;
- 8) taxele și impozitele prevăzute de legislație pentru folosirea resurselor minerale;
- 9) alte costuri (primele de asigurare a personalului și a mijloacelor fixe, pierderile producției agricole recuperate unei entități agricole în cazul atribuirii unui teren al acesteia prin hotărîrea organelor abilitate, plata de arendă etc.).

76. Costurile de extracție a substanțelor minerale utile se contabilizează prin majorarea acestora și diminuare a costului

activităților de bază, majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, majorarea provizionului pentru cheltuieli de lichidare și refacere a terenului degradat.

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

78. Costul substanțelor minerale utile care nu necesită prelucrare se contabilizează ca produse, iar a celor care necesită prelucrare – ca materiale, conform SNC „Stocuri”.

Leșirea resurselor minerale

79. Leșirea resurselor minerale are loc în urma:

- 1) expirării duratei contractului;
- 2) epuizării resurselor minerale pînă la expirarea termenului contractual;
- 3) altor fapte economice (lichidării sau reorganizării persoanei juridice beneficiare a sectorului (terenului) atribuit, rezilierii contractului din cauza nerespectării clauzelor contractuale, calamităților naturale etc.).

80. La ieșirea resurselor minerale entitatea contabilizează:

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

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

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

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

Exemplul 23. Conform devizului întocmit de Agenția pentru Geologie și Resurse Minerale cheltuielile de lichidare a excavațiilor miniere și refacere a terenului degradat constituie 6 200 000 lei. Volumul estimat al pietrei brute este de 1 300 000 m³. În prima lună de exploatare a resurselor minerale s-a extras 2800 m³ de piatră brută. După epuizarea resurselor minerale entitatea a suportat cheltuielile efective de lichidare și refacere a terenului în sumă de 6 150 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- provizionul pentru cheltuielile de lichidare și refacere constituit în prima lună de extracție în sumă de 13 353,84 lei (6 200 000 lei : 1 300 000 m³ × 2800 m³) – ca majorare concomitentă a costurilor de extracție a resurselor minerale utile și a datoriilor (provizioanelor);
- cheltuielile efective de lichidare și refacere în sumă de 6 150 000 lei – ca micșorare a provizionului constituit, micșorare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;
- provizionul constituit în plus în sumă de 50 000 lei (6 200 000 lei – 6 150 000 lei) – ca micșorare a provizioanelor și majorare a veniturilor curente.

84. Provizionul pentru cheltuielile de lichidare a excavației miniere și refacere a sectorului (terenului) atribuit pe parcursul duratei de extracție a substanțelor minerale utile este actualizat la întocmirea bilanțului în mod similar cu alte provizioane conform SNC „Capital propriu și datorii”.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) imobilizările necorporale:
 - a) valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale amortizabile;
 - b) valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale neamortizabile;
- 2) imobilizările corporale:
 - a) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale care nu se utilizează temporar;
 - b) costul de intrare (sau altă valoare ce substituie costul de intrare în situațiile financiare) a obiectelor amortizate integral și care continuă să funcționeze;
 - c) valoarea și denumirile obiectelor transferate în/din componența investițiilor imobiliare;
 - d) valoarea imobilizărilor corporale gajate sau ipotecate, sau acordate drept garanție pentru anumite datorii ale entității;
- 3) resurse minerale:
 - a) metoda de constituire a provizioanelor incluse în costurile de extracție a substanțelor minerale utile;
 - b) suma provizioanelor constituite și utilizate în perioada de gestiune.

Dispoziții tranzitorii

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

Data intrării standardului în vigoare

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

Standardul național de contabilitate

„Contracte de leasing”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

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

Obiectiv

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

Domeniu de aplicare

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

- 1) contractelor de leasing privind explorarea și/sau exploatarea resurselor minerale (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”);
- 2) contracte de licență pentru brevete, drepturi de autor și drepturi conexe (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”).

4. Prezentul standard nu reglementează modul de evaluare a:

- 1) imobilizărilor necorporale și corporale deținute de locatari (SNC „Investiții imobiliare”);
- 2) imobilizărilor necorporale și corporale transmise de către locatari în leasing operațional (SNC „Investiții imobiliare”);
- 3) activelor biologice primite de locatari în leasing financiar și activelor biologice transmise de către locatari în leasing operațional (SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”).

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

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

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

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

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

Durată de funcționare economică:

- 1) perioada de timp în decursul căreia activul este utilizabil de către unul sau mai mulți utilizatori, sau
- 2) cantitatea unităților de produse/servicii care se prevede să se obțină din utilizarea activului de către unul sau mai mulți utilizatori.

Durată de funcționare utilă – durata estimată (probabilă) de utilizare a activului care rămâne de la începutul termenului de leasing, dar nu se limitează la acest termen, în decursul căreia entitatea așteaptă obținerea beneficiilor din utilizarea activului.

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

Plăți minime de leasing – plăți (rate) efectuate de către locatar pe durata contractului de leasing, care cuprind: principalul (valoarea rambursabilă a activului transmis în leasing), dobânda de leasing, valoarea reziduală garantată. În plățile minime de leasing nu se includ: chiria contingentă, impozite, plăți de asigurare, cheltuieli de reparație, de întreținere și alte cheltuieli aferente activului transmis în leasing, valoarea reziduală negarantată.

Principalul (valoare rambursabilă) – valoarea activului transmis în leasing care urmează a fi rambursată locatorului pe parcursul termenului de leasing și nu include dobânda de leasing.

Valoare justă – suma cu care activul ar putea fi schimbat benevol în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

Valoare reziduală garantată – o parte din valoarea reziduală a activului transmis în leasing, recuperarea căreia este garantată locatorului.

Clasificarea contractelor de leasing

6. În funcție de gradul de repartizare între locatar și locator a riscurilor și beneficiilor aferente deținerii activelor transmise în leasing, se delimitează două tipuri de leasing: financiar și operațional.

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

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

- 1) la expirarea termenului de leasing dreptul de proprietate asupra activului transmis în leasing trece la locatar;

Exemplul 1. Entitatea „A” a procurat un activ și l-a transmis în leasing entității „B” pe 4 ani. Conform condițiilor contractu-

ale la sfârșitul termenului de leasing locatarul va transfera locatarului dreptul de proprietate asupra activului.

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar.

- 2) termenul contractului de leasing constituie cel puțin 75% din durata de funcționare economică a activului transmis în leasing;

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

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

- 3) suma plăților minime de leasing constituie cel puțin 90% din valoarea justă a activului transmis în leasing.

Exemplul 3. Entitatea „A” a procurat la începutul anului 201X un activ la valoarea justă de 800 000 lei și l-a transmis în leasing entității „B” pe 4 ani. Conform contractului de leasing locatarul este obligat să:

- achite la începutul termenului de leasing un avans în sumă de 30 000 lei;
- efectueze la sfârșitul fiecărui din primii 3 ani plăți egale cu 252 880 lei și la sfârșitul anului 201X+3 – plată de 252 890 lei pentru achitarea valorii rambursabile a activului și dobânzii de leasing la o rată anuală de 15%;
- returneze locatarului la sfârșitul termenului de leasing activul la o valoare estimativă de 84 000 lei.

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

În baza datelor din exemplu, leasingul se clasifică ca financiar, întrucât suma plăților minime de leasing constituie 1 125 530 lei (30 000 lei + 252 880 lei × 3 ori + 252 890 lei + 84 000 lei) ceea ce depășește valoarea justă a activului.

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

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

11. Dacă locatarul și locatarul au convenit să modifice condițiile contractului de leasing în așa mod ca să se schimbe clasificarea efectuată anterior, atunci contractul revizuit este considerat în scopuri contabile un contract nou. Modificările estimărilor contabile (de exemplu, privind durata de funcționare economică, valoarea reziduală a activului transmis în leasing) sau modificările de circumstanțe (de exemplu, neîndeplinirea obligațiilor de către locatar) nu condiționează revizuirea clasificării leasingului în scopuri contabile.

Contabilitatea leasingului la locatar

Leasing financiar

12. Activul primit în leasing financiar se evaluează la cost de intrare care include:

- 1) principalul (valoarea rambursabilă a activului);
- 2) valoarea reziduală garantată;
- 3) costurile direct atribuibile primirii activului în leasing (de exemplu, costurile legate de încheierea contrac-

tului de leasing, de transport, de asigurare în drum, de pregătire a activului pentru utilizarea prestabilită), care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar.

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

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

Tabelul 1

Graficul plăților de leasing

(în lei)

Data	Plăți de leasing inclusiv			Soldul valorii activului
	Total	dobânda de leasing	principalul	
1	2	3	4	5
01.01.201X				800 000
01.01.201X	30 000		30 000	770 000
31.12.201X	252 880	115 500	137 380	632 620
31.12.201X+1	252 880	94 893	157 987	474 633
31.12.201X+2	252 880	71 195	181 685	292 948
31.12.201X+3	252 890	43 942	208 948	84 000*
Total	1 041 530	325 530	716 000	

* Valoarea reziduală garantată se va rambursa locatarului prin returnarea activului la expirarea termenului de leasing

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

- avansul acordat în sumă de 30 000 lei – ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului;
- costul de intrare a activului primit în leasing în sumă de 800 000 lei – ca majorare a imobilizărilor corporale concomitent cu majorare a cotei-părți curente a datoriilor pe termen lung în sumă de 167 380 lei (30 000 lei + 137 380 lei) și majorare a datoriilor pe termen lung în sumă de 632 620 lei (157 987 lei + 181 685 lei + 208 948 lei + 84 000 lei).

14. Prima de asigurare aferentă activului primit în leasing (cu excepția costului asigurării în drum), care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se atribuie la costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a obiectului respectiv. În cazul în care costurile de asigurare depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară la costuri și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatarului.

Exemplul 5. O entitatea a primit în anul 201X în leasing financiar un utilaj tehnologic și a suportat următoarele costuri:

- aferente serviciilor de transportare a utilajului, prestate de o entitate terță în sumă de 6000 lei;

- prima de asigurare anuală în sumă de 30 000 lei plătită în luna noiembrie a perioadei de gestiune.

Costurile menționate nu depășesc pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile.

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

- costurile de transport în sumă de 6000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și datoriilor curente;
- prima de asigurare în sumă de 30 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

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

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

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

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

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

18. Dobânda de leasing se calculează în decursul termenului de leasing pe măsura survenirii termenelor de plată prin metodă prevăzută în contractul de leasing și se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează conform SNC „Costurile îndatorării”.

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

Exemplul 6. În conformitate cu condițiile contractuale, locatarul care a primit în leasing financiar o încăpere cu destinație comercială, este obligat să efectueze la sfârșitul fiecărei luni pe lângă ratele de leasing și achitarea chiriei contingente în mărime de 3% din veniturile din vânzări lunare. În prima lună a termenului de leasing locatarul nu a constatat venituri din vânzări, iar în a doua lună vânzările au constituit 57 800 lei.

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează la sfârșitul celei de-a doua luni cheltuieli aferente chiriei contingente în sumă de 1734 lei (57 800 lei \times 0,03) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

20. Durata de funcționare utilă a activului se stabilește de locatar la începutul termenului de leasing. Dacă conform condițiilor contractuale nu se prevede că la expirarea termenului de leasing dreptul de proprietate asupra activului trece la locatar, durata de funcționare utilă a activului va fi egală cu cel mai mic termen dintre termenul contractului de leasing și durata de funcționare utilă stabilită pentru activele similare proprii.

21. Amortizarea activului primit în leasing se calculează de către locatar în fiecare perioadă de gestiune conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale” prin metoda acceptată în politicile contabile pentru activele proprii similare. Amortizarea calculată se înregistrează în fiecare perioadă de gestiune ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului primit în leasing.

Exemplul 7. În baza datelor din exemplul 3 și 4 să presupunem că locatarul utilizează activul primit în leasing în scopuri administrative și conform politicilor contabile calculează amortizarea activelor proprii similare prin metoda liniară.

În acest caz locatarul va calcula amortizarea activului primit în leasing financiar în suma totală de 716 000 lei (800 000 lei – 84 000 lei) în decursul termenului de leasing (4 ani). Amortizarea lunară în mărime de 14 917 lei (716 000 lei : 4 ani : 12 luni) se va înregistra ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și amortizării imobilizărilor corporale.

22. Deprecierea activelor primite în leasing se contabilizează în același mod ca și pentru activele similare proprii conform SNC „Deprecierea activelor”.

23. Costurile pentru întreținerea și reparația activelor primite în leasing, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activelor respective. Costurile ulterioare se capitalizează în același mod ca și pentru activele proprii similare în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

24. Activul restituit de către locatar locatorului la expirarea contractului de leasing sau rezilierea acestuia înainte de termen se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor și imobilizărilor corporale.

Exemplul 8. O entitate a primit la începutul anului 201X în leasing financiar o încăpere comercială, pe 4 ani, valoarea rambursabilă fiind 600 000 lei, achitată anual în părți egale. Valoarea reziduală estimativă a activului ce urmează a fi returnat locatorului la sfârșitul termenului de leasing este 20 000 lei. Conform politicilor contabile locatarul calculează amortizarea activelor proprii similare prin metoda liniară. Activul primit în leasing a fost restituit locatorului la sfârșitul anului 201X+2 (cu un an înainte de termen).

În baza datelor din exemplu, locatarul în anul 201X+2 la restituirea activului contabilizează:

- suma amortizării acumulate de 450 000 lei (600 000 lei : 4 ani \times 3 ani) – ca diminuare concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale;
- cota neachitată a principalului în sumă de 170 000 lei (600 000 lei + 20 000 lei – 450 000 lei) – ca micșorare concomitentă a datoriilor și imobilizărilor corporale.

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

Leasing operațional

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

27. Costurile direct atribuibile intrării (restituirii) activului primit în leasing și costurile de întreținere, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului respectiv. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea în limita termenului de leasing la costuri și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatarului.

28. Plățile de leasing stabilite în contractul de leasing se atribuie la costuri și/sau cheltuieli curente în funcție de des-

tinația și locul de utilizare a activului primit în leasing conform contabilității de angajamente pe o bază sistematică care reflectă obținerea beneficiilor din utilizarea activului pe durata termenului de leasing.

Exemplul 9. O entitate a primit în leasing operațional un echipament tehnologic destinat fabricării produselor pe o perioadă de 18 luni. Conform contractului încheiat locatarul achită la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 54 000 lei pentru folosirea echipamentului în următoarele 3 luni. Conform politicilor contabile ale locatarului, plățile pentru echipamentul tehnologic primit în leasing operațional efectuate în mărimea stabilită în contract se repartizează pe perioade în părți egale.

În baza datelor din exemplu, locatarul înregistrează plățile efectuate la începutul fiecărui trimestru ca majorare a avansurilor acordate și diminuare a numerarului. La sfârșitul fiecărei luni locatarul contabilizează majorarea costurilor de producție în mărime de 18 000 lei (54 000 lei : 3 luni) și majorarea datoriilor curente. Ulterior locatarul efectuează compensarea reciprocă a avansurilor acordate și a datoriilor curente.

29. Costurile aferente reparației activului primit în leasing, care conform condițiilor contractului se suportă de către locatar, se înregistrează potrivit politicilor contabile ale acestuia:

- 1) ca cheltuieli curente sau anticipate – dacă reparația se efectuează în antrepriză sau în regie proprie la locul utilizării activului;
- 2) ca costuri ale activității auxiliare – dacă reparația se efectuează în regie proprie de subdiviziunea de reparație a locatarului.

30. Activele utilizabile (de exemplu, piesele de schimb și alte materiale) obținute în urma reparației activului primit în leasing și care nu urmează a fi restituite locatarului, se evaluează la valoarea realizabilă netă și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare) sau majorare a veniturilor curente.

31. Costurile de reparație suportate de locatar, care potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale” nu se capitalizează, se contabilizează ca costuri/cheltuieli curente în funcție de destinația și locul de utilizare a activului primit în leasing și diminuare a cheltuielilor anticipate curente (costurilor activităților auxiliare).

32. Costurile de reparație suportate de locatar, care potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale” se capitalizează, se înregistrează ca un obiect de evidență distinct al imobilizărilor corporale și, totodată ca diminuare a cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare). Amortizarea acestui obiect se calculează pe perioada cea mai mică dintre termenul contractului de leasing și durata de funcționare utilă a activului primit în leasing și se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și amortizării imobilizărilor corporale.

33. Efectuarea de către locatar a reparației activului primit în leasing pe seama diminuării plăților de leasing se contabilizează ca prestare de servicii (executare de lucrări). În acest caz costul efectiv al lucrărilor de reparație acceptate de către locatar se decontează la cheltuieli curente concomitent cu diminuarea cheltuielilor anticipate (costurilor activităților auxiliare). Valoarea de vânzare a lucrărilor de reparație predate locatarului se reflectă ca majorare concomitentă a cre-

anțelor și veniturilor curente. Ulterior se efectuează trecerea în cont (compensarea reciprocă) a creanțelor și datoriilor curente.

Exemplul 10. O entitate a primit în anul 201X în leasing operațional pe 3 ani o clădire cu destinație administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparație a clădirii în scopul menținerii obiectului în stare funcțională. Costul efectiv al reparației a constituit 360 000 lei. Conform contractului încheiat locatarul acceptă ca costul reparației în mărime de până la 240 000 lei să fie compensat din contul plăților de leasing care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni în sumă de 60 000 lei. Respectiv, costul reparației, ce depășește limita stabilită în contract, urmează să fie suportat de către locatar. Potrivit politicilor contabile ale acestuia, costurile aferente reparației curente a activelor primite în leasing se înregistrează ca cheltuieli anticipate și se atribuie uniform la cheltuieli curente în termen de un an.

În baza datelor din exemplu, locatarul în anul 201X+1 contabilizează costurile efective aferente lucrărilor de reparație a activelor primite în leasing în sumă totală de 360 000 lei – ca majorare a cheltuielilor anticipate concomitent cu majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor corporale și diminuarea activelor utilizate.

La acceptarea serviciilor de reparație de către locatar, locatarul contabilizează:

- costul reparației în sumă de 240 000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a cheltuielilor anticipate;
- venit din prestarea serviciilor de reparație în sumă de 240 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și veniturilor din vânzări.

La sfârșitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare, locatarul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

Costurile reparației în mărime de 120 000 lei (360 000 lei – 240 000 lei), suportate de locatar, vor fi înregistrate lunar în decursul anului în sumă de 10 000 lei (120 000 lei : 12 luni) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a cheltuielilor anticipate.

34. Exemplul privind modul de contabilizare a leasingului operațional este prezentat în anexa 2.

Contabilitatea leasingului la locatar

Leasing financiar

35. Locatarul înregistrează transmiterea activului în leasing financiar ca ieșire a obiectului corespunzător. În acest scop la începutul termenului de leasing se contabilizează:

- 1) decontarea amortizării și pierderilor din depreciere acumulate până la transmiterea activului în leasing financiar (dacă acestea există);
- 2) majorarea concomitentă a creanțelor și veniturilor anticipate la suma valorii rambursabile și reziduale garantate a activului transmis în leasing financiar;
- 3) majorarea cheltuielilor anticipate și diminuarea valorii contabile a activului transmis în leasing financiar.

Exemplul 11. O entitate a transmis în anul 201X în leasing financiar o clădire cu valoarea contabilă de 750 000 lei, amortizarea acumulată fiind 225 000 lei. Conform contractului valoarea rambursabilă a clădirii alcătuiește 790 000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul la începutul termenului de leasing contabilizează:

- diminuarea concomitentă a amortizării și imobilizărilor corporale în sumă de 225 000 lei;
- majorarea concomitentă a creanțelor și a veniturilor anticipate în sumă de 790 000 lei;
- majorare a cheltuielilor anticipate și diminuarea valorii imobilizărilor corporale în sumă de 750 000 lei.

36. În bilanțul locatorului creanțele, veniturile și cheltuielile anticipate aferente operațiunilor de leasing financiar se divizează în cele pe termen lung și curente.

37. Costurile directe inițiale, aferente negocierii și încheierii contractului de leasing financiar (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condițiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea în limita termenului contractului de leasing la costuri și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

38. Creanțele pe termen lung înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se diminuează treptat, concomitent cu majorarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung. Pe măsura survenirii termenelor de plată, locatorul înregistrează majorarea creanțelor curente și diminuare a cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung.

39. Veniturile și cheltuielile anticipate înregistrate la transmiterea activului în leasing financiar, pe parcursul termenului de leasing se trec la venituri și, respectiv, cheltuieli curente treptat (pe părți) pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing.

Exemplul 12. Utilizând datele din exemplul 11 să presupunem că clădirea este transmisă în leasing financiar pe 4 ani, plățile de leasing aferente principalului fiind achitate la finele fiecărui semestru în părți egale.

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:

anual:

- majorarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung și diminuarea creanțelor pe termen lung în sumă de 197 500 lei (790 000 lei : 4 ani).

semestrial:

- majorarea creanțelor curente și diminuarea cotei-părți curente a creanțelor pe termen lung în sumă de 98 750 lei (197 500 lei : 2 semestre);
- diminuarea veniturilor anticipate și majorarea veniturilor curente în sumă de 98 750 lei (790 000 lei : 4 ani : 2 semestre);
- majorarea cheltuielilor curente și diminuarea cheltuielilor anticipate în sumă de 93 750 lei (750 000 lei : 4 ani : 2 semestre).

40. Dobânda de leasing se calculează pe măsura survenirii termenelor de achitare stabilite prin contractul de leasing financiar și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Exemplul 13. În conformitate cu condițiile contractuale, suma dobânzii pe durata contractului de leasing financiar este de 135 000 lei. Dobânda se achită trimestrial, prima rată aferentă dobânzii fiind de 18 250 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul, la expirarea primelor trei luni din termenul de leasing, contabilizează calcularea dobânzii de leasing în sumă de 18 250 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

41. Activul primit (returnat) de la locatar la expirarea termenului de leasing financiar se evaluează la valoarea reziduală garantată și/sau negarantată și se înregistrează ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate.

Exemplul 14. O entitate-locator, la expirarea termenului de leasing financiar, în conformitate cu condițiile contractuale, primește activul de la locatar. Valoarea reziduală estimativă acceptată de părți la încheierea contractului de leasing este de 84 000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul înregistrează intrarea acestui obiect ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate în sumă de 84 000 lei.

42. Activul primit (returnat) de la locatar la rezilierea contractului de leasing financiar înainte de termen se evaluează la suma cheltuielilor anticipate aferente activului, care nu au fost trecute la cheltuieli curente. La restituirea activului înainte de expirare a termenului de leasing, în contabilitatea locatorului se înregistrează:

- 1) intrarea activului – ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate;
- 2) diminuarea concomitentă a veniturilor anticipate și creanțelor pe termen lung sau curente.

Exemplul 15. Entitatea „A” a transmis la începutul anului 201X un utilaj de producție, cu valoarea contabilă de 270 000 lei, în leasing financiar entității „B” pe 3 ani. Valoarea rambursabilă a activului (principalul) constituie 300 000 lei și se achită anual în părți egale. Locatarul se obligă la sfârșitul termenului de leasing să returneze locatorului activul la valoarea reziduală estimativă de 30 000 lei. Activul transmis în leasing a fost returnat de locatar la sfârșitul anului 201X+1 (cu un an înainte de termen).

În baza datelor din exemplu, locatorul la sfârșitul anului 201X+1 contabilizează:

- intrarea activului în sumă de 110 000 lei [(270 000 lei – 30 000 lei) : 3 ani + 30 000 lei] – ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a cheltuielilor anticipate;
- diminuarea concomitentă în sumă de 130 000 lei (300 000 lei : 3 ani + 30 000 lei) a veniturilor anticipate și creanțelor.

Leasing operațional

43. Activele transmise în leasing operațional se reflectă în bilanțul locatorului.

44. Costurile directe inițiale, aferente nemijlocit negocierii și încheierii contractului de leasing operațional (de exemplu, comisioane pentru căutarea locatarului, servicii de evaluare, juridice) care conform condițiilor contractului se suportă de către locator, se constată ca cheltuieli curente. În cazul în care aceste costuri depășesc pragul de semnificație prestabilit și se referă la două sau mai multe perioade de gestiune, ele pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară în limita termenului de leasing la costuri și/sau cheltuieli curente în modul prevăzut de politicile contabile ale locatorului.

45. Plățile de leasing operațional primite sau de primit conform condițiilor contractuale se recunosc ca venituri curente pe durata termenului de leasing conform contabilității de angajamente pe o bază sistematică prevăzută în politicile contabile ale locatorului.

Exemplul 16. O entitate a transmis în leasing operațional un echipament tehnologic pe o perioadă de 18 luni. Potrivit contractului încheiat locatorul primește la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 54 000 lei pentru folosirea de către locatar al echipamentului în următoarele 3 luni. Conform politicilor contabile ale locatorului, veniturile din transmiterea activelor în leasing operațional se recunosc în părți egale pe durata termenului de leasing.

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează:
la începutul fiecărui trimestru:

- avansurile încasate în sumă de 54 000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor curente;

lunar:

- veniturile din leasing operațional recunoscute în sumă de 18 000 lei (54 000 lei : 3 luni) – ca majorare a creanțelor și veniturilor curente;
- diminuarea concomitentă în sumă de 18 000 lei a datoriilor și a creanțelor curente.

46. Amortizarea activelor transmise în leasing operațional se calculează de locator în conformitate cu cerințele SNC „Imobilizări necorporale și corporale” prin metoda acceptată în politicile contabile. Amortizarea calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a amortizării imobilizărilor corporale.

47. Deprecierea activelor transmise în leasing operațional se contabilizează conform SNC „Deprecierea activelor”.

48. Costurile ulterioare aferente reparației și restabilirii activelor transmise în leasing operațional suportate de către locatar, se înregistrează ca cheltuieli curente sau se capitalizează în modul prevăzut de SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

49. Costurile aferente reparației activelor transmise în leasing operațional efectuate de către locatar din contul plăților de leasing, se înregistrează la locatar ca primirea serviciilor de reparație. În acest caz valoarea serviciilor primite se reflectă ca majorare a cheltuielilor curente sau imobilizărilor corporale (în cazul capitalizării) și concomitent cu majorarea datoriilor curente. Ulterior se efectuează compensarea reciprocă a datoriilor și creanțelor curente.

Exemplul 17. O entitate a transmis în leasing operațional pe 3 ani o clădire cu destinație administrativă. Peste un an locatarul a efectuat în regie proprie lucrări de reparație a clădirii în scopul menținerii acesteia în stare funcțională. Costul efectiv al reparației a constituit 360 000 lei. Conform contractului încheiat locatorul a acceptat ca costul reparației în mărime de până la 240 000 să fie compensate din contul plăților de leasing care se efectuează la sfârșitul fiecărei luni în sumă de 60 000 lei. Respectiv, costul reparației, ce depășește limita stabilită în contract, este suportat de către locatar.

În baza datelor din exemplu, locatorul contabilizează valoarea serviciilor de reparație acceptate în mărime de 240 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

La sfârșitul fiecărei din cele 4 luni ulterioare locatorul înregistrează compensarea reciprocă în sumă de 60 000 lei a datoriilor și creanțelor curente.

50. Costurile aferente returnării activelor transmise în leasing suportate de către locatar, se înregistrează ca cheltuieli curente și/sau anticipate, în funcție de pragul de semnificație prestabilit în politicile contabile.

Prezentarea informațiilor

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

la locatar:

- 1) privind leasingul financiar:
 - a) suma dobânzilor de leasing, constatate ca cheltuieli curente și/sau capitalizate în perioadă de gestiune;
 - b) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing inclusiv celor reziliate înainte de termen;
 - c) valoarea reziduală garantată locatorilor în conformitate cu contractele de leasing care sunt în vigoare la sfârșitul perioadei de gestiune.;
- 2) privind leasingul operațional:
 - a) suma plăților de leasing constatate ca cheltuieli curente cu separarea plăților minime de leasing și plăților de subînchiriere;
 - b) suma costurilor de reparație a activelor primite în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu și compensate din plățile de leasing;
 - c) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.;

la locatar:

- 1) privind leasingul financiar:
 - a) veniturile și cheltuielile anticipate de leasing la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
 - b) suma veniturilor și suma cheltuielilor anticipate de leasing decontate la venituri și respectiv, cheltuieli curente a perioadei de gestiune;
 - c) suma dobânzilor de leasing, constatate ca venituri curente;
 - d) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.;
- 2) privind leasingul operațional:
 - a) suma plăților de leasing constatate ca venituri curente;
 - b) suma costurilor de reparație a activelor transmise în leasing cu separarea costurilor suportate din cont propriu și compensate din plățile de leasing;
 - c) descrierea generală a contractelor semnificative de leasing, inclusiv celor reziliate înainte de termen.

Prevederi tranzitorii

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

Data intrării în vigoare a standardului

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

Anexa 1

Exemplu de contabilizare a leasingului financiar

Date inițiale. La începutul anului 201X entitatea „A” a transmis în leasing financiar entității „B” un autoturism pe un termen de 3 ani. Conform contractului, după expirarea termenului de leasing, la 31.12.201X+2, autoturismul trece în proprietatea locatarului. Principalul (valoarea rambursabilă) a autoturismului constituie 297 000 lei.

La începutul termenului de leasing locatarul achită un avans de 57 000 lei din suma principalului, iar diferența o achită la finele fiecărui an de gestiune în părți egale. Rata anuală a dobânzii de leasing constituie 12%, iar dobânda se achită anual la finele perioadei de gestiune.

Amortizarea autoturismului se calculează conform metodei liniare, norma amortizării anuale fiind 12,5%. Autoturismul va fi folosit de către secția vânzări.

La primirea autoturismului în leasing locatarul a suportat următoarele cheltuieli:

- 1) servicii notariale în sumă de 600 lei;
- 2) prima de asigurare CASCO pentru anul 201X – 13 200 lei;
- 3) prima de asigurare obligatorie pentru anul 201X – 820 lei;
- 4) cheltuieli legate de înregistrarea și punerea la evidență a autoturismului – 1720 lei.

Conform politicilor contabile ale locatarului cheltuielile menționate sunt considerate nesemnificative.

În baza datelor din exemplu, locatorul și locatarul contabilizează operațiunile economice în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Înregistrări contabile privind leasingul financiar

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor			
			la locator		la locatar	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Reflectarea avansului încasat (plătit) în contul achitării valorii rambursabile a autoturismului transmis (primit) în leasing	57 000	Numerar	Avansuri primite	Avansuri acordate	Numerar
2.	Reflectarea valorii rambursabile a autoturismului transmis (primit) în leasing	297 000	Creanțe pe termen lung	Venituri anticipate pe termen lung	Imobilizări corporale	Datorii pe termen lung
3.	Reflectarea valorii contabile a autoturismului transmis în leasing	297 000	Cheltuieli anticipate pe termen lung	Imobilizări corporale	-	-
4.	Reflectarea serviciilor notariale	600	-	-	Imobilizări corporale	Datorii curente
5.	Reflectarea primei de asigurare CASCO	13 200	-	-	Cheltuieli curente	Datorii curente
6.	Reflectarea primei de asigurare obligatorie	820	-	-	Cheltuieli curente	Datorii curente
7.	Reflectarea cheltuielilor legate de înregistrarea și punerea la evidență a autoturismului	1720	-	-	Imobilizări corporale	Datorii curente
8.	Reflectarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care urmează a fi încasate/ achitate în primul an [57 000 lei + ((297 000 lei – 57 000 lei) : 3 luni)]	137 000	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Creanțe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung
	b) veniturilor anticipate pe termen lung	137 000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor			
			la locator		la locatar	
			debit	credit	debit	credit
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	137 000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-
9.	Calcularea sumei amortizării lunare a autoturismului primit în leasing [(297 000 lei + 600 lei + 1720 lei) × 0,125 : 12 luni]	3118	-	-	Cheltuieli curente	Amortizarea imobilizărilor corporale
10.	Calcularea primei plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	137 000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
11.	Trecerea la venituri curente a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	137 000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
12.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente primului an	137 000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
13.	Trecerea în cont a avansului încasat/achitat	57 000	Avansuri primite	Creanțe curente	Datorii curente	Avansuri acordate
14.	Calcularea dobânzii de leasing, pentru primul an [(297 000 lei – 57 000 lei) × 0,12]	28 800	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
15.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente primului an (137 000 lei – 57 000 lei)	80 000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobânzii de leasing aferente primului an	28 800	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
16.	Înregistrarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul doi [(297 000 lei – 57 000 lei) : 3 ani]	80 000	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Creanțe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung
	b) veniturilor anticipate pe termen lung	80 000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	80 000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-
17.	Calcularea celei de-a doua plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80 000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
18.	Trecerea la venituri curente celei de-a doua părți a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80 000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
19.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului doi	80 000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
20.	Calcularea dobânzii de leasing pentru anul doi [(297 000 lei – 137 000 lei) × 0,12]	19 200	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor			
			la locatar		la locatar	
			debit	credit	debit	credit
21.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente anului doi	80 000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobânzii de leasing aferente anului doi	19 200	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
22.	Înregistrarea cotei curente a:					
	a) creanțelor/datoriilor care urmează a fi încasate/achitate în anul trei [(297 000 lei – 57 000 lei) : 3 ani]	80 000	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Creanțe pe termen lung	Datorii pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung
	b) veniturilor anticipate pe termen lung	80 000	Venituri anticipate pe termen lung	Venituri anticipate curente	-	-
	c) cheltuielilor anticipate pe termen lung	80 000	Cheltuieli anticipate curente	Cheltuieli anticipate pe termen lung	-	-
23.	Calcularea celei de-a treia plăți de leasing aferente valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80 000	Creanțe curente	Cota-parte curentă a creanțelor pe termen lung	Cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	Datorii curente
24.	Trecerea la venituri curente celei de-a treia părți a valorii rambursabile a autoturismului la scadență	80 000	Venituri anticipate curente	Venituri curente	-	-
25.	Decontarea la cheltuieli curente a cotei valorii contabile a autoturismului aferente anului trei	80 000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente	-	-
26.	Calcularea dobânzii de leasing, pentru anul trei [(297 000 lei – 137 000 lei – 80 000 lei) × 0,12]	9600	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
27.	Încasarea/achitarea:					
	a) valorii rambursabile aferente anului trei	80 000	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar
	b) dobânzii de leasing aferente anului trei	9600	Numerar	Creanțe curente	Datorii curente	Numerar

Anexa 2

Exemplu de contabilizare a leasingului operațional

Date inițiale. La începutul anului 201X entitatea „A” a transmis entității „B” în leasing operațional pe un termen de 4 ani o clădire administrativă nou construită. Valoarea de intrare a clădirii constituie 8 000 000 lei, durata estimată de utilizare este de 40 ani.

Conform contractului de leasing, suma chiriei lunare este de 30 000 lei. Contractul stipulează că la începutul termenului de leasing locatarul are dreptul să efectueze lucrări legate de transformări necesare și de reparație curentă a clădirii, costul cărora în limita de 300 000 lei urmează a fi compensat din contul plăților de leasing. După efectuarea decontărilor reciproce ce țin de reparația clădirii, locatarul achită la începutul fiecărui trimestru o plată în avans în sumă de 90 000 lei pentru folosirea clădirii în următoarele 3 luni. Politicile contabile ale locatorului și locatarului prevăd recunoașterea uniformă a cheltuielilor de reparație curentă a clădirilor în termen de un an.

Costul efectiv al lucrărilor de reparație care au fost efectuate de locatar în regie proprie a constituit 500 000 lei.

În baza datelor din exemplu, locatorul și locatarul contabilizează operațiunile economice în modul prezentat în tabelul 2.

Înregistrări contabile privind leasingul operațional

Nr. crt.	Conținutul operațiunilor	Suma, lei	Corespondența conturilor			
			la locator		la locatar	
			debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6	7
1.	Reflectarea transmiterii (primirii) clădirii în leasing	8 000 000	Imobilizări corporale transmise în leasing operațional	Imobilizări corporale aflate în exploatare	Imobilizări corporale primite în leasing operațional (cont extrabilanțier)	
2.	Calcularea sumei amortizării lunare a clădirii transmise în leasing (8 000 000 lei : 40 ani : 12 luni)	16 667	Cheltuieli curente	Amortizarea imobilizărilor corporale	-	-
3.	Reflectarea cheltuielilor de reparație a clădirii primite în leasing	500 000	-	-	Cheltuieli anticipate curente	Materiale, Datorii curente
4.	Reflectarea primirii (acordării) serviciilor de reparație a clădirii	300 000	Cheltuieli anticipate curente	Datorii curente	Creanțe curente	Venituri curente
5.	Reflectarea costului serviciilor acordate de reparație a clădirii	300 000	-	-	Costul vânzării	Cheltuieli anticipate curente
6.	Reflectarea decontării lunare a cheltuielilor anticipate aferente reparației clădirii:					
	a) la locator (300 000 lei : 12 luni)	25 000	Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente		
	b) la locatar [(500 000 lei – 300 000 lei) : 12 luni]	16 667			Cheltuieli curente	Cheltuieli anticipate curente
7.	Reflectarea calculării lunare a plății de leasing în decursul a 10 luni	30 000	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
8.	Reflectarea trecerii lunare în cont a costului serviciilor de reparație a clădirii pe seama plăților de leasing pentru primele 10 luni (300 000 lei : 10 luni)	30 000	Datorii curente	Creanțe curente	Datorii curente	Creanțe curente
9.	Reflectarea avansului încasat (acordat) la începutul fiecărui trimestru după expirarea a 10 luni de leasing (30 000 lei × 3 luni)	90 000	Numerar	Avansuri primite	Avansuri acordate	Numerar
10.	Reflectarea calculării lunare a plății de leasing după expirarea a 10 luni de leasing	30 000	Creanțe curente	Venituri curente	Cheltuieli curente	Datorii curente
11.	Reflectarea trecerii lunare în cont a avansului încasat (acordat) la sfârșitul fiecărei luni	30 000	Avansuri primite	Creanțe curente	Datorii curente	Avansuri acordate
12.	Reflectarea returnării clădirii la expirarea termenului de leasing	8 000 000	Imobilizări corporale aflate în exploatare	Imobilizări corporale transmise în leasing operațional		Imobilizări corporale primite în leasing operațional (cont extrabilanțier)

Standardul național de contabilitate

„Deprecierea activelor”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 36 „Deprecierea activelor”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a deprecierei activelor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea deprecierei activelor, cu excepția:

- 1) stocurilor (SNC „Stocuri”);
- 2) activelor rezultate din contractele de construcții (SNC „Contracte de construcții”);
- 3) valorilor mobiliare (SNC „Creanțe și investiții financiare”).

4. Prezentul standard se aplică activelor imobilizate care sînt evaluate conform modelului bazat pe cost sau modelului reevaluării. Identificarea faptului dacă un activ reevaluat poate fi depreciat depinde de metodele utilizate pentru determinarea valorii reevaluate a acestuia:

- 1) dacă valoarea reevaluată a activului este determinată în baza valorii de piață, unica diferență dintre valoarea justă a activului și valoarea sa justă minus costurile de vânzare, o reprezintă costurile suplimentare directe necesare pentru vânzarea activului:
 - a) în cazul în care costurile de vânzare sînt nesemnificative, valoarea justă minus costurile de vânzare a activului reevaluat poate fi practic identică sau mai mare decît valoarea sa reevaluată (justă). Astfel, după aplicarea cerințelor de reevaluare activul reevaluat nu se consideră a fi depreciat și valoarea justă minus costurile de vânzare nu trebuie estimată;
 - b) în cazul în care costurile de vânzare sînt semnificative, valoarea justă minus costurile de vânzare a activului reevaluat este mai mică decît valoarea reevaluată. Astfel, după aplicarea cerințelor de reevaluare vor fi utilizate prevederile prezentului standard privind deprecierea activului reevaluat.
- 2) dacă valoarea reevaluată a activului este determinată pe baza altei metode decît valoarea sa de piață, valoarea reevaluată poate fi mai mare sau mai mică decît valoarea sa justă minus costurile de vânzare. De aceea, după aplicarea cerințelor de reevaluare vor fi utilizate prevederile prezentului standard privind deprecierea activului reevaluat.

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activ individual – activ pentru care poate fi determinată în mod separat valoarea justă minus costurile de vânzare.

Costuri de vânzare – costuri suplimentare atribuibile direct vânzării unui activ sau unui grup de active (de exemplu, costurile serviciilor juridice, de evaluare, taxele poștale).

Grup de active – cel mai mic ansamblu de active ce include activul examinat, a cărui valoare justă minus costurile de vânzare poate fi evaluată.

Piață activă – piața care îndeplinește simultan următoarele condiții:

- 1) activele comercializate pe piața respectivă sînt omogene;
- 2) cumpărătorii și vânzătorii interesați pot fi găsiți în orice moment; și
- 3) prețurile sînt accesibile publicului.

Pierdere din depreciere – diferența cu care valoarea contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare a unui activ sau a unui grup de active.

Valoare contabilă – valoarea cu care un activ este recunoscut în bilanț după deducerea amortizării și pierderilor din depreciere.

Valoare justă minus costurile de vânzare – suma care poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unui grup de active, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și informate, diminuată cu costurile estimate de vânzare.

Indicii deprecierei

6. Un activ (grup de active) este depreciat atunci cînd valoarea sa contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare.

7. Entitatea trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există sau nu indici ai deprecierei unui activ (grup de active). Dacă există careva indici ai deprecierei activelor, entitatea determină valoarea justă minus costurile de vânzare a acestora. Dacă nu există nici un indice al deprecierei activelor, valoarea justă minus costurile de vânzare nu se determină, cu excepția activelor indicate în pct.12 din prezentul standard.

8. În funcție de sursa de informație se deosebesc indici externi și indici interni privind deprecierea activelor.

9. Indicii externi cuprind:

- 1) diminuarea semnificativă a valorii de piață a activelor;
- 2) modificări negative în mediul tehnologic, economic sau legal care afectează entitatea;
- 3) producerea calamităților și altor evenimente excepționale;
- 4) alți indici identificați de entitate.

Exemplul 1. Entitatea deține următoarele imobilizări corporale: două clădiri și un teren. În perioada de gestiune a avut loc scăderea prețurilor pe piața bunurilor imobiliare.

În baza datelor din exemplu, scăderea prețurilor la bunurile imobiliare reprezintă un indice al deprecierei pentru imobilizările corporale deținute de entitate și, ca urmare, entitatea trebuie să testeze aceste active pentru depreciere.

10. Indicii interni cuprind:

- 1) existența dovezilor referitoare la învechirea sau deteriorarea fizică a unui activ;
- 2) modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, privind durata și modul de utilizare a activului;
- 3) alți indici care reflectă faptul că beneficiile economice generate de un activ vor fi mai mici decât cele scontate.

Exemplul 2. Entitatea produce două tipuri de produse „A” și „B”. Ținând cont de cerințele pieței, entitatea și-a schimbat strategia de dezvoltare prin renunțarea la fabricarea produsului „A”.

În baza datelor din exemplu, renunțarea la fabricarea produsului „A” reprezintă un indice al deprecierei tuturor activelor implicate în procesul de fabricare a acestui produs.

11. Decizia privind deprecierea activelor se aprobă de conducerea entității în baza diferitor surse externe și interne de informații (de exemplu, buletine bursiere, acte normative, rapoarte interne, prognoze proprii, documente ce confirmă evenimentul excepțional).

12. Indiferent de faptul dacă există sau nu un indice al deprecierei, entitatea trebuie să testeze anual pentru depreciere:

- 1) orice imobilizare necorporală cu durată de funcționare utilă nelimitată sau orice imobilizare necorporală care nu este disponibilă pentru utilizare, prin compararea valorii sale contabile cu valoarea justă minus costurile de vânzare. Acest test pentru depreciere se poate efectua în orice moment în cursul unei perioade de gestiune, cu condiția să se efectueze la aceeași dată în fiecare perioadă. Imobilizări necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Totuși, dacă o astfel de imobilizare necorporală a fost inițial recunoscută în perioada de gestiune curentă, acea imobilizare necorporală va fi testată pentru depreciere pînă la sfîrșitul perioadei de gestiune curente.
- 2) fondul comercial rezultat dintr-o combinație de întreprinderi.

13. Cerința testării anuale a valorii contabile a imobilizărilor necorporale care nu sînt disponibile pentru utilizare rezultă din faptul, că capacitatea unei asemenea imobilizări necorporale de a genera beneficii economice viitoare, în vederea recuperării valorii sale contabile, nu poate fi stabilită cu un grad înalt de certitudine.

14. În cazul stabilirii unui indice al deprecierei unui activ (grup de active), durata de utilizare rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală a activului (grupului de active) trebuie revizuite și ajustate în conformitate cu standardul de contabilitate aplicabil activului, chiar dacă nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere.

Determinarea valorii juste minus costurile de vânzare

15. Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină pentru un activ individual. În cazul în care acest lucru nu este posibil valoarea justă minus costurile de vânzare se determină pentru un grup de active.

16. Grupurile de active trebuie identificate în mod consecvent, de la o perioadă de gestiune la alta, pentru același activ sau aceleași tipuri de active, cu excepția cazurilor în care este justificată o modificare.

17. Dacă entitatea decide că, spre deosebire de perioadele anterioare, un activ aparține unui alt grup de active sau constată că tipurile de active ce sînt componente ale unui grup de active au fost modificate, pct.47 al prezentului standard cere dezvăluirea informațiilor cu privire la motivele modificării și modalitatea precedentă și prezentă de combinare a activelor în cadrul unui grup de active.

18. Valoarea justă minus costurile de vânzare trebuie estimată pentru cel mai mic grup de active identificabil care corespunde următoarelor cerințe:

- 1) include activul pentru care se indică deprecierea; și
- 2) permite determinarea valorii juste minus costurile de vânzare a grupului de active.

19. Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină în baza contractelor de vânzare, informațiilor de pe piață activă și/sau altor informații credibile.

20. Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină, de regulă, în baza unui contract de vânzare și reprezintă suma care poate fi obținută din comercializarea unui activ sau grup de active în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, informate și independente, diminuată cu costurile de vânzare.

21. Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină în baza informațiilor de pe o piață activă în cazul în care nu există contracte de vânzare. Această valoare reprezintă prețul de piață al activului diminuat cu costurile de vânzare. Prețul de piață adecvat este, de regulă, prețul curent oferit la licitație. Cînd prețurile curente de licitație nu sînt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții poate servi pentru estimarea valorii juste minus costurile de vânzare (cu condiția că nu s-a înregistrat nici o modificare semnificativă a mediului economic între data tranzacției și data estimării).

22. Valoarea justă minus costurile de vânzare se determină în baza altor informații credibile în cazul în care nu există contracte de vânzare sau piață activă. Această valoare reprezintă suma pe care entitatea ar putea să o obțină, la data raportării, din vânzarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, informate și independente, diminuată cu costurile de vânzare. Pentru determinarea acestei valori, entitatea va lua în considerare rezultatul tranzacțiilor recente cu active similare aferente activității economice.

Recunoașterea și evaluarea pierderii din depreciere

23. Pierderea din depreciere se recunoaște în suma în care valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa justă minus costurile de vânzare. Pierderile din depreciere se re-

flectă într-un cont separat și se contabilizează în funcție de metoda evaluării ulterioare a activelor imobilizate aplicată de entitate.

24. Pierderea din deprecierea unui activ evaluat la valoarea contabilă (la cost) se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere.

Exemplul 3. O entitate deține un activ al cărui cost de intrare constituie 60 000 lei, iar suma amortizării acumulate la 31.12.201X este de 20 000 lei. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea contabilă. La data raportării valoarea justă minus costurile de vânzare a activului este egală cu 30 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaște la 31.12.201X pierderea din depreciere în sumă de 10 000 lei [(60 000 lei – 20 000 lei) – 30 000 lei] care se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și pierderilor din depreciere.

25. Pierderea din deprecierea unui activ contabilizat la valoarea reevaluată se recunoaște ca diminuare a surplusului de reevaluare a activului și majorare a pierderilor din depreciere. Orice sumă a depășirii pierderii din depreciere asupra surplusului de reevaluare a aceluiași activ, precum și suma integrală a pierderii din depreciere, în cazul în care surplusul de reevaluare nu există, se recunoaște ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere.

Exemplul 4. O entitate deține un activ evaluat conform politicilor contabile, la valoarea reevaluată. Valoarea contabilă a activului la 31.12.201X constituie 18 000 lei, valoarea justă minus costurile de vânzare – 15 000 lei. Surplusul din reevaluarea acestui activ este egal:

- variante I – 4 000 lei;
- variante II – zero;
- variante III – 2 000 lei.

În baza datelor din exemplu, pierderea din deprecierea activului la 31.12.201X constituie 3 000 lei (18 000 lei – 15 000 lei) care se contabilizează în felul următor:

variante I: ca diminuare a surplusului din reevaluare a activului și majorare a pierderilor din depreciere;

variante II: ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere;

variante III: o parte a pierderii din depreciere în sumă de 2 000 lei – ca diminuare a surplusului din reevaluare a activului și majorare a pierderilor din depreciere, restul pierderii din depreciere în sumă de 1 000 lei (3 000 lei – 2 000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere.

26. Suma pierderii din deprecierea unui grup de active se repartizează pentru a reduce valoarea contabilă a activelor din grup în următoarea ordine:

- 1) prin reducerea valorii contabile a fondului comercial, în cazul în care acesta există;
- 2) prin repartizarea sumei rămase a pierderii din depreciere între celelalte active ale grupului proporțional cu valoarea lor contabilă.

Exemplul 5. O entitate la 31.12.201X dispune de un grup de active cu valoarea contabilă totală de 110 000 lei, inclusiv: activul „A” – 60 000 lei, activul „B” – 40 000 lei, fondul comercial – 10 000 lei. La data raportării valoarea justă minus costurile de vânzare a grupului de active constituie 80 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaște la 31.12.201X o pierdere din depreciere în suma de 30 000 lei (110 000 lei – 80 000 lei). În primul rând valoarea contabilă a fondului comercial din componența grupului se reduce la zero, apoi restul pierderii din depreciere în sumă de 20 000 lei (30 000 lei – 10 000 lei) se repartizează între activele „A” și „B” în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea pierderii din depreciere între activele grupului

(în lei)

Componentele grupului de active	Valoarea contabilă până la depreciere	Pierderea din depreciere	Valoarea contabilă după depreciere
Fondul comercial	10 000	(10 000)	–
Activul „A”	60 000	(12 000)	48 000
Activul „B”	40 000	(8 000)	32 000
Total pe grup	110 000	(30 000)	80 000

27. Valoarea contabilă a oricărui activ (grup de active) după repartizarea și recunoașterea pierderii din depreciere nu trebuie să fie redusă sub cea mai mare sumă dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și zero. Suma pierderii din depreciere care în caz contrar ar fi fost alocată activului, trebuie să fie alocată în mod proporțional celorlalte active ale grupului.

28. În cazul în care suma estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului (grupului de active), se înregistrează o datorie numai dacă această recunoaștere este impusă de prevederile altui standard de contabilitate.

Exemplul 6. O entitate dispune de un activ (carieră de nisip), a cărui valoare contabilă constituie 100 000 lei. La determinarea costului de intrare a acestui activ nu a fost estimată suma cheltuielilor de restabilire a mediului. Entitatea a luat decizia privind abandonarea activului, totodată în conformitate cu modificările legislației în vigoare fiind obligată să asigure restabilirea mediului. La testarea gradului de depreciere a activului s-au estimat cheltuielile de restabilire în sumă de 90 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea recunoaște pierderea din depreciere a activului egală cu 190 000 lei (100 000 lei + 90 000 lei) ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și:

- pierderilor din depreciere în sumă de 100 000 lei;
- datoriilor (provizioanelor) în sumă de 90 000 lei conform SNC „Capital propriu și datorii”.

29. După recunoașterea pierderii din deprecierea unui activ amortizabil, amortizarea aferentă activului trebuie ajustată și calculată în perioadele viitoare în baza valorii contabile corectate (diminuate) a activului.

Exemplul 7. O entitate la 31.12.201X dispune de un activ cu valoarea contabilă de 40 000 lei și durata de utilizare rămasă de 4 ani. Valoarea reziduală este estimată în sumă de 3 000 lei, amortizarea se calculează prin metoda liniară. La data raportării entitatea a recunoscut pierderea din deprecierea activului în sumă de 5 000 lei.

În baza datelor din exemplu, după recunoașterea pierderii din depreciere valoarea amortizabilă a activului este de 32 000 lei (40 000 lei – 5 000 lei – 3 000 lei). În perioadele următoare anului 201X entitatea calculează anual amortizarea activului în sumă de 8 000 lei (32 000 lei : 4 ani).

Reluarea pierderii din depreciere

Cerințele generale aferente activului individual și/sau grupului de active

30. Entitatea, trebuie să estimeze la fiecare dată de raportare, dacă există sau nu indici ce arată că pierderea din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ (grup de active) nu mai există sau s-a diminuat. În funcție de sursa de informații se deosebesc indici interni și externi privind dispariția sau diminuarea pierderii din depreciere.

31. Indicii externi includ:

- 1) creșterea semnificativă a valorii de piață a activului în perioada de gestiune.

Exemplul 8. O entitate dispune de un activ pentru care a recunoscut anterior o pierdere din depreciere. În perioada de gestiune prețurile de piață pentru active analogice au crescut semnificativ și sînt în continuă creștere.

În situația din exemplu, creșterea prețurilor de piață este un indice că activul nu mai trebuie să fie depreciat și entitatea trebuie să estimeze valoarea lui justă minus costurile de vânzare.

- 2) modificări semnificative în perioada de gestiune cu efect favorabil asupra entității sau probabilitatea producerii unor astfel de modificări în viitorul apropiat în mediul tehnologic, economic, juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este destinat activul.

Exemplul 9. O entitate folosește în procesul de producere echipamentul tehnologic depreciat anterior. În perioada de gestiune entitatea și-a schimbat sortimentul produselor prin retragerea unor produse care nu se bucură de cerere suficientă pe piața de desfacere și prin introducerea în fabricație a unui produs nou pentru care există o cerere semnificativ mai mare.

În situația din exemplu, valoarea justă minus costurile de vânzare a echipamentului tehnologic poate deveni mai mare.

- 3) alți indici stabiliți de entitate.

32. Indicii interni includ:

- 1) modificări semnificative în perioada de gestiune cu efect favorabil asupra entității, sau probabilitatea producerii unor astfel de modificări în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate în perioada de gestiune pentru a îmbunătăți și a majora performanța activului sau pentru a restructura activitatea în care activul este utilizat.

Exemplul 10. O entitate dispune de un activ depreciat anterior pentru care la sfîrșitul perioadei de gestiune se recalculează valoarea justă minus costurile de vânzare deoarece:

- s-au schimbat estimările entității în privința duratei de utilizare a activului (durata a fost majorată);
- a crescut performanța (productivitatea) activului în urma investițiilor efectuate (reconstruirilor, modernizărilor etc.);

- s-au micșorat considerabil costurile indirecte de producție în urma introducerii regimului de economie din inițiativa conducerii noi.

Condițiile expuse în exemplu indică la majorarea valorii juste minus costurile de vânzare a activului depreciat anterior.

- 2) performanța economică a activului conform raportărilor interne este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial.

Exemplul 11. În perioada de gestiune o entitate a implementat dispozitive moderne de măsurare și proceduri noi de informare. Indicațiile acestor dispozitive și datele obținute prin aplicarea procedurilor noi de informare confirmă faptul că performanța activului depreciat este superioară celei estimate anterior.

Un astfel de indice condiționează necesitatea recalculării valorii juste minus costurile de vânzare a activului.

- 3) alți indici stabiliți de entitate.

33. Dacă există vreun indice similar celor menționați în pct. 31 și 32 din prezentul standard, entitatea trebuie să estimeze valoarea justă minus costurile de vânzare a activului depreciat anterior.

34. Pierderea din depreciere recunoscută în perioadele de gestiune anterioare pentru un activ trebuie reluată numai dacă după recunoașterea ultimei pierderi din depreciere s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare a activului. Într-o astfel de situație valoarea contabilă a activului urmează să fie majorată pînă la valoarea sa justă minus costurile de vânzare, cu excepția situației prevăzute la pct.36 din prezentul standard. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere și se contabilizează conform cerințelor speciale aferente activului individual, grupului de active sau fondului comercial.

35. Modificările estimărilor utilizate la recunoașterea deprecierei pot cuprinde orice modificare a mărimii elementelor componente a valorii juste sau a costurilor de vânzare.

Exemplul 12. O entitate deține un activ depreciat anterior. În perioada de gestiune s-au produs următoarele modificări: au crescut prețurile de piață pentru activele analogice, s-au efectuat investiții în acest activ ce a majorat valoarea lui justă, au scăzut semnificativ estimările entității privind costurile de vânzare.

În situația din exemplu, creșterea valorii juste minus costurile de vânzare a activului conduce la reluarea pierderii din depreciere.

Cerințe speciale aferente activului individual, altul decît fondul comercial

36. Reluarea pierderii din depreciere a unui activ se recunoaște în limita valorii contabile (după deducerea amortizării) care ar fi determinată cu condiția dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în perioadele anterioare.

37. Reluarea pierderii din depreciere se înregistrează în funcție de metoda evaluării ulterioare a activelor aplicată de entitate.

38. Reluarea pierderii din depreciere pentru un activ evaluat la valoarea contabilă (la cost) se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

Exemplul 13. O entitate deține un activ (obiect de mijloace fixe) al cărui valoare contabilă la 31.12.201X este de 80 000 lei, durata de utilizare rămasă – 5 ani, valoarea reziduală fiind

egală cu zero. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a mijloacelor fixe se efectuează la cost, amortizarea se calculează prin metoda liniară.

La 31.12.201X valoarea justă minus costurile de vânzare a activului constituie 70 000 lei. În rezultat, se recunoaște o pierdere din depreciere în sumă de 10 000 lei (80 000 lei – 70 000 lei) și în continuare se calculează amortizarea anuală a activului în sumă de 14 000 lei (70 000 lei : 5 ani).

La 31.12.201X+2, când valoarea contabilă a activului este de 42 000 lei [70 000 lei – (70 000 lei : 5 ani) × 2 ani], se determină valoarea justă minus costurile de vânzare a activului care este egală cu 52 000 lei. Valoarea contabilă care ar fi determinată cu condiția dacă nici o pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută anterior, în acest caz constituie 48 000 lei [80 000 lei – (80 000 lei : 5 ani) × 2 ani].

În baza datelor din exemplu, la 31.12.201X+2 entitatea recunoaște o reluare a pierderii din depreciere în sumă de 6000 lei (48 000 lei – 42 000 lei) care se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

39. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ contabilizat la valoarea reevaluată se tratează ca surplus din reevaluare și se contabilizează în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale” sau alt standard relevant. În cazul în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiași activ a fost recunoscută anterior ca cheltuieli curente, reluarea acestei pierderi din depreciere trebuie recunoscută ca venituri curente.

Exemplul 14. Utilizând datele exemplului 13, să presupunem că conform politicilor contabile ale entității, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea reevaluată.

În baza datelor din exemplu, entitatea la 31.12.201X+2 contabilizează:

- reluarea pierderii din depreciere în sumă de 6000 lei (48 000 lei – 42 000 lei) – ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente;
- surplusul din reevaluarea activului în sumă de 4000 lei (52 000 lei – 48 000 lei) – ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a capitalului propriu.

40. După reluarea pierderii din depreciere a unui activ amortizabil, amortizarea aferentă acestui activ trebuie ajustată și calculată în perioadele viitoare în baza valorii contabile corectate (majorate) a activului.

Exemplul 15. O entitate deține un activ depreciat anterior, valoarea contabilă a căruia este de 60 000 lei, durata de funcționare rămasă – 5 ani, valoarea reziduală fiind egală cu zero. Amortizarea activului se calculează prin metoda liniară. Pentru acest activ se recunoaște reluarea pierderii din depreciere în sumă de 10 000 lei.

În baza datelor din exemplu, după reluarea pierderii din depreciere, entitatea calculează anual amortizarea activului în sumă de 14 000 lei [(60 000 lei + 10 000 lei) : 5 ani].

Cerințe speciale aferente grupului de active

41. Reluarea pierderii din depreciere pentru un grup de active trebuie repartizată între activele grupului, cu excepția fondului comercial, în mod proporțional cu valorile contabile ale activelor respective. Aceste majorări ale valorilor contabile vor fi tratate ca reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele individuale recunoscute în conformitate cu pct. 36 – 39 din prezentul standard.

42. La repartizarea reluării pierderii din depreciere aferente unui grup de active, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie să depășească cea mai mică valoare dintre:

- 1) valoarea sa justă minus costurile de vânzare; și
- 2) valoarea sa contabilă (după deducerea amortizării) care ar fi determinată dacă nici o pierdere din depreciere pentru acest activ nu ar fi fost recunoscută anterior.

Exemplul 16. O entitate dispune de un grup depreciat de active, altele decât fondul comercial, informațiile despre care sînt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

Informații aferente activelor grupului

(mii lei)

Componentele grupului de active	Valoarea contabilă	Valoarea contabilă ce ar fi determinată dacă grupul n-ar fi fost depreciat
Activul „A”	15 000	20 000
Activul „B”	5 000	8 000
Activul „C”	20 000	32 000
Total	40 000	60 000

Conform politicilor contabile, evaluarea ulterioară a activelor se efectuează la cost. Entitatea examinează posibilitatea reluării pierderii din depreciere pentru acest grup de active în suma totală de 30 000 mii lei.

În baza datelor din exemplu, pentru fiecare activ din grup entitatea determină indicii prezentați în tabelul 3.

Tabelul 3

Informații privind reluarea pierderii din depreciere aferente activelor grupului

Componentele grupului	Cota activului în valoarea contabilă a grupului, %	Suma reluării pierderii din depreciere aferentă activului, mii lei	Valoarea contabilă majorată cu suma reluării pierderii din depreciere aferentă activului, mii lei	Depășirea asupra valorii contabile ce ar fi fost determinată dacă grupul n-ar fi fost depreciat, mii lei	Suma reluării pierderii din depreciere pentru activ, mii lei
1	2	3	4	5	6 = 3 – 5
Activul „A”	37,5	11 250	26 250	6 250	5 000
Activul „B”	12,5	3 750	8 750	750	3 000
Activul „C”	50,0	15 000	35 000	3 000	12 000
Total	100,0	30 000	70 000	10 000	20 000

Conform calculelor din tabel, reluarea pierderii din depreciere pentru grupul de active se recunoaște în suma totală de 20 000 mii lei și se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

Cerințe speciale aferente fondului comercial

43. Valoarea justă a fondului comercial nu poate fi evaluată în mod direct deoarece acesta nu poate fi vîndut. În consecință, fondul comercial nu este testat pentru depreciere în

mod separat de alte active, el este alocat acelor grupuri de active ale cumpărătorului care, după cum se așteaptă, vor beneficia de o majorare a eficienței rezultată din combinarea de întreprinderi în urma căreia a apărut fondul comercial, indiferent de faptul dacă alte active sau datorii ale entității cumpărate sînt incluse în aceste grupuri de active.

Exemplul 17. Entitatea „A” confeționează și comercializează produse cosmetice. Pentru a-și extinde aria de activitate entitatea „A” decide să cumpere entitatea „B”, care este unul din principalii concurenți ai ei. Scopul principal al acestei combinări de întreprinderi constă în intenția entității „A” de a prelua clienții entității „B”. Entitatea „A” nu intenționează să mențină și să producă în continuare produsele cosmetice ale entității „B”.

În situația din exemplu, entitatea „A” urmează să aloce cea mai mare parte a fondului comercial ce rezultă din cumpărarea entității „B” grupurilor sale de active care, după cum se așteaptă, vor beneficia din preluarea clienților entității „B”.

44. Fondul comercial se testează pentru depreciere prin aplicarea regulilor stabilite în pct. 6-22 din prezentul standard. Prin urmare, la fiecare dată de raportare entitatea trebuie să evalueze dacă există sau nu vreun indice al deprecierei fondului comercial. Pe lângă analiza indicilor enumerați în pct. 9-10 din prezentul standard, entitatea trebuie să ia în considerare următoarea informație:

- 1) a avut sau nu, de la data combinării de întreprinderi, entitatea care deține fondul comercial, o performanță mai mică decît s-a preconizat;
- 2) este sau nu, entitatea care deține fondul comercial, restructurată, deținută pentru vânzare sau abandonată;
- 3) au fost sau nu recunoscute pierderi din depreciere semnificative, pentru alte active ale entității care deține fondul comercial.

45. Dacă există un indice al deprecierei fondului comercial, entitatea va recunoaște și evalua pierderile din depreciere prin aplicarea regulilor stabilite în pct. 23-29 din prezentul standard.

46. Pierderea din deprecierea fondului comercial nu trebuie reluată într-o perioadă ulterioară.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea fiecărei pierderi semnificative din depreciere;
- 2) informații ce au servit drept bază pentru determinarea valorii minus costurile de vânzare a activelor (grupurilor de active) depreciate;
- 3) descrierea grupelor de active depreciate (de exemplu, o linie de producție, o secție de fabricare a unor tipuri de produse concrete) și modificările acestor grupuri pe parcursul perioadei de gestiune;
- 4) soldul pierderilor din depreciere la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune;
- 5) sumele pierderilor din depreciere recunoscute sau reluate în cursul perioadei de gestiune.

Prevederi tranzitorii

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

Data intrării în vigoare

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

Standardul național de contabilitate

„Creanțe și investiții financiare”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 19 „Beneficiile angajaților”, IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare”, IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat”, IAS „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a creanțelor, investițiilor financiare și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică tuturor creanțelor și investițiilor financiare pe termen lung și scurt.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Creanțe – drepturi ale entității ce decurg din tranzacții sau evenimente trecute și din stingerea cărora se așteaptă intrări (majorări) de resurse care încorporează beneficii economice.

Investiții financiare – active sub formă de valori mobiliare, cote de participație în capitalul social al altor entități și alte investiții deținute de entitate în scopul exercitării controlului, obținerii veniturilor sau altor beneficii economice.

Piața valorilor mobiliare – parte componentă a pieței financiare unde are loc emisiunea și circulația valorilor mobiliare.

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

Valoare contabilă – valoarea la care creanțele și investițiile financiare sînt recunoscute în situații financiare.

Reguli generale

5. Creanțele și investițiile financiare se recunosc ca active în baza contabilității de angajamente în cazul în care:

- 1) există o certitudine întemeiată că în urma stingerii creanțelor sau deținerii investițiilor entitatea va obține beneficii economice viitoare;
- 2) valoarea creanțelor și investițiilor financiare poate fi evaluată în mod credibil.

6. Diferențele de curs valutar și de sumă aferente creanțelor și investițiilor financiare se contabilizează în conformitate cu prevederile SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

7. Creanțele și investițiile financiare se clasifică după următoarele criterii:

- 1) conținut economic;
- 2) grad de afiliere al părților;
- 3) termene de achitare și deținere.

8. După conținutul economic, creanțele și investițiile financiare se grupează în conformitate cu pct.16 și 54 din prezentul standard.

9. După gradul de afiliere al părților, creanțele și investițiile financiare se divizează în creanțe și investiții financiare aferente părților afiliate și neafiliate. Componenta părților afiliate este stabilită în SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă”. În componența creanțelor părților afiliate se evidențiază creanțele aferente intereselor de participare.

10. În funcție de termenele de achitare și deținere, creanțele și investițiile financiare se divizează în curente și pe termen lung. Creanțele și investițiile financiare se consideră curente dacă termenul de achitare (deținere probabilă) nu depășește 12 luni de la data raportării. În celelalte cazuri, creanțele și investițiile financiare se tratează ca creanțe și investiții financiare pe termen lung.

11. La data raportării, entitatea determină cota curentă a creanțelor și investițiilor financiare pe termen lung, care se înregistrează ca majorare a creanțelor și investițiilor financiare curente și diminuare a creanțelor și investițiilor financiare pe termen lung.

Contabilitatea creanțelor

12. La recunoașterea inițială, creanțele se evaluează la valoarea nominală, inclusiv impozitele și taxele calculate în conformitate cu legislația în vigoare (de exemplu, taxa pe valoarea adăugată, accize, alte impozite și taxe).

13. Derecunoașterea creanțelor poate fi efectuată prin stingerea acestora (de exemplu, încasarea numerarului, trecerea în cont (decontarea) avansurilor primite, compensarea datoriilor).

14. Stingerea creanțelor se contabilizează ca majorare a numerarului, costurilor, cheltuielilor sau diminuare a datoriilor și diminuare a creanțelor.

15. În situațiile financiare creanțele se reflectă la valoarea contabilă. Dacă la data raportării, suma mijloacelor încasate în urma stingerii unor creanțe depășește valoarea recunoscută a acestora, diferența respectivă se înregistrează ca datorii.

16. Creanțele se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

- 1) creanțe comerciale;
- 2) avansuri acordate;
- 3) creanțe ale bugetului;
- 4) creanțe ale personalului;
- 5) alte creanțe.

Creanțe comerciale și avansuri acordate

17. Creanțele comerciale cuprind creanțele privind bunurile vândute, serviciile prestate și lucrările executate.

18. Creanțele comerciale se contabilizează pe măsura livrării bunurilor, prestării serviciilor și executării lucrărilor ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor după caz, a datoriilor curente.

Exemplul 1. La 15 octombrie 201X o entitate a livrat cu achitare ulterioară 100 unități de produse la prețul de 500 lei/unitatea (fără TVA). Cota TVA constituie 20%.

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

- valoarea produselor livrate în sumă de 50 000 lei (100 unități × 500 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și veniturilor curente;
- TVA aferentă livrării în sumă de 10 000 lei (50 000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și datoriilor curente.

19. În cadrul operațiunilor de intermediere (în baza contractului de mandat, comision etc.) creanțele comerciale se contabilizează, la valoarea totală ca majorare concomitentă a creanțelor și datoriilor cu excepția comisionului.

20. În cazul acceptării cambiilor creanțele comerciale includ:

- 1) creanțele privind bunurile livrate, serviciile prestate, lucrările executate care se contabilizează în modul stabilit în pct. 18 din prezentul standard;
- 2) creanțele privind dobânzile care se contabilizează ca majorare a creanțelor și veniturilor curente.

Exemplul 2. În luna noiembrie 201X o entitate a livrat 200 unități de produse la prețul de 300 lei/unitatea (fără TVA). Suma TVA aferentă livrării constituie 12 000 lei [(300 lei × 200 unități) × 20%]. În luna decembrie 201X entitatea a acceptat o cambie emisă de către cumpărător pentru achitarea produselor livrate cu scadența 5 luni și o dobândă anuală de 10%. Dobânda se calculează lunar din suma totală a creanțelor.

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

- valoarea produselor livrate în sumă de 60 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și veniturilor curente;
- TVA aferentă livrării în sumă de 12 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și datoriilor curente;

în decembrie 201X:

- cambia emisă de cumpărător în sumă de 72 000 lei (60 000 lei + 12 000 lei) – ca corespondență internă în cadrul creanțelor comerciale;
- dobânda lunară în sumă de 600 lei [(72 000 lei × 10%) : 12 luni] – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

21. Creanțele comerciale recunoscute inițial se ajustează în cazul:

- 1) acordării reducerilor de preț după vânzarea bunurilor/prestarea serviciilor;
- 2) acordării de bonusuri pentru îndeplinirea condițiilor contractuale;
- 3) returnării bunurilor vândute;
- 4) corectării erorilor etc.

22. Ajustarea creanțelor comerciale, cu excepția corectării erorilor, se contabilizează:

- 1) în cazul în care recunoașterea inițială și ajustarea creanțelor (fără TVA) au loc în aceeași perioadă de gestiune – ca stornare a creanțelor și veniturilor curente;
- 2) în cazul în care recunoașterea inițială și ajustarea creanțelor (fără TVA) au loc în perioade de gestiune diferite – ca majorare a cheltuielilor (pierderii) sau diminuare a provizioanelor și diminuare a creanțelor curente;
- 3) indiferent de perioada de gestiune în care au avut loc recunoașterea inițială și ajustarea creanțelor – ca stornare a creanțelor și datoriilor curente la suma TVA aferentă creanțelor.

Exemplul 3. În decembrie 201X o entitate a vândut 20 000 kg de produse la un preț de 12 lei/kg, inclusiv TVA – 20%, costul cărora constituie 8 lei/kg. La recepționarea acestora de către cumpărător au fost depistate 5 000 kg de produse necalitative, fiind înaintată o reclamație vânzătorului. După recunoașterea reclamației de către vânzător, produsele necalitative au fost returnate:
variante I – în luna decembrie 201X;
variante II – în luna ianuarie 201X+1.
Stingerea creanțelor a fost efectuată în luna mai 201X+1.

În baza datelor din exemplu, entitatea – vânzător contabilizează:

variante I:

în decembrie 201X:

- valoarea produselor vândute în sumă de 200 000 lei (20 000 kg × 10 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și veniturilor curente;
- TVA aferentă vânzării în sumă de 40 000 lei (200 000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și datoriilor curente;
- valoarea de vânzare (fără TVA) a produselor returnate în sumă de 50 000 lei (5 000 kg × 10 lei) – ca stornare a creanțelor comerciale și veniturilor curente;
- TVA aferentă valorii produselor returnate în sumă de 10 000 lei (50 000 lei × 20%) – ca stornare a creanțelor comerciale și datoriilor curente;

în mai 201X+1:

- stingerea creanțelor comerciale în sumă de 180 000 lei [(200 000 lei + 40 000 lei) – (50 000 lei + 10 000 lei)] – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor comerciale.

variante II:

în decembrie 201X:

- valoarea produselor vândute în sumă de 200 000 lei (20 000 kg × 10 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și veniturilor curente;
- TVA aferentă vânzării în sumă de 40 000 lei (200 000 lei × 20%) – ca majorare concomitentă a creanțelor comerciale și datoriilor curente;

în ianuarie 201X+1:

- diferența dintre valoarea de vânzare și costul produselor returnate în sumă de 10 000 lei [5000 kg × (10 lei – 8 lei)] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor comerciale;
- TVA aferentă valorii produselor returnate în sumă de 10 000 lei (50 000 lei × 20%) – ca stornare a creanțelor comerciale și datoriilor curente;
- costul produselor returnate de la cumpărător în sumă de 40 000 lei (5000 kg × 8 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a creanțelor comerciale;

în mai 201X+1:

- stingerea creanțelor comerciale în sumă de 180 000 lei [(200 000 lei + 40 000 lei) – (10 000 lei + 10 000 lei + 40 000 lei)] – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor comerciale.

23. Corectarea erorilor anilor precedenți se contabilizează ca diminuare (majorare) concomitentă a corecțiilor rezultatelor financiare ale anilor precedenți și creanțelor curente.

24. Avansurile acordate reprezintă plățile efectuate în contul procurării ulterioare a bunurilor, serviciilor, lucrărilor și se contabilizează ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului. În cadrul avansurilor acordate pe termen lung și scurt se evidențiază avansurile acordate pentru imobilizări necorporale și corporale și pentru stocuri care se prezintă în situațiile financiare, respectiv, în componența activelor imobilizate și circulante indiferent de termenul de achitare a avansurilor.

25. Trecerea în cont a avansurilor acordate se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor.

26. Restituirea avansurilor acordate și neutilizate se contabilizează ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor.

Creanțe ale bugetului

27. Creanțele bugetului includ: impozitele și taxele achitate în avans/rate, sumele plătite în plus la buget, diferența dintre suma TVA trecută în cont și calculată, suma TVA aferentă avansurilor primite, impozitele indirecte spre restituire, alte creanțe ale bugetului în conformitate cu legislația în vigoare.

28. Creanțele bugetului se contabilizează ca majorare a creanțelor și diminuare a numerarului sau majorare a datoriilor curente.

Exemplul 4. În conformitate cu politicile contabile, entitatea achită impozitul pe venit trimestrial în rate prin metoda achitării în rate a impozitului ce urma a fi plătit pentru anul precedent. În anul 201X-1 impozitul pe venit calculat și declarat a constituit 100 000 lei. În luna martie 201X entitatea a achitat în avans 25 000 lei (rata pentru trimestrul I – 100 000 lei : 4 trimestre), celelalte trei rate trimestriale au fost achitate în termenele prevăzute de legislația în vigoare. Mărimea efectivă a impozitul pe venit pentru anul 201X constituie 118 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:
în trimestrele I – IV anul 201X:

- impozitul pe venit achitat în rate în sumă de 100 000 lei (25 000 lei × 4 trimestre) – ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului;

la 31 decembrie 201X:

- mărimea efectivă a impozitului pe venit în sumă de 118 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor (privind impozitul pe venit) și datoriilor curente;
- trecerea în cont a impozitului pe venit achitat în rate în sumă de 100 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

Creanțe ale personalului

29. Creanțele personalului cuprind: avansurile acordate în contul salariului, sumele acordate titularilor de avans, creanțele privind recuperarea prejudiciului material, alte creanțe ale personalului.

30. Creanțele personalului privind avansurile acordate în contul salariului apar în urma plății în avans a salariului și se

contabilizează ca majorare a creanțelor personalului și diminuare a numerarului.

31. Creanțele privind sumele acordate titularilor de avans se contabilizează ca majorare a creanțelor personalului și diminuare a numerarului.

32. Creanțele personalului privind recuperarea prejudiciului material se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor sau datoriilor curente. În conformitate cu politicile contabile, ținând cont de pragul de semnificație suma prejudiciului material care urmează a fi recuperat în perioadele viitoare poate fi înregistrată ca venituri anticipate cu decontarea ulterioară la venituri curente.

Alte creanțe

33. Alte creanțe cuprind: creanțele privind recuperarea pierderilor, creanțele privind reclamațiile înaintate și recunoscute, creanțele organelor de asigurări sociale și medicale etc.

34. Creanțele privind recuperarea pierderilor includ despăgubirile care urmează a fi achitate de către companiile de asigurări, recompensele calculate și recunoscute de către organele de stat, recompensele recunoscute de către alte entități/persoane sau stabilite prin hotărâri ale instanței de judecată. Aceste creanțe se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

35. Creanțele privind reclamațiile înaintate și recunoscute includ reclamațiile calculate, recunoscute și neachitate de către organele de stat și alte entități și se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Exemplul 5. În luna noiembrie 201X entitatea „A” a înaintat o reclamație (privind sancțiunile calculate conform condițiilor contractuale) în sumă de 8000 lei entității „B” care nu a recunoscut reclamația. În luna mai 201X+1 entitatea „A” a obținut hotărârea instanței de judecată privind satisfacerea parțială a reclamației înaintate în sumă de 5000 lei care a fost încasată în luna iunie 201X+1.

În baza datelor din exemplu, entitatea „A” contabilizează:
în noiembrie 201X:

- reclamația înaintată și nerecunoscută în sumă de 8000 lei – în contul extrabilanțier;

în mai 201X+1:

- creanțele privind reclamațiile înaintate și recunoscute în sumă de 5000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- decontarea reclamației în sumă de 8000 lei din contul extrabilanțier;

în iunie 201X+1:

- stingerea creanțelor privind reclamațiile în sumă de 5000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente.

Creanțe compromise

36. Creanțele se consideră compromise în cazuri în care termenul de prescripție prevăzut de legislația în vigoare a expirat sau cumpărătorul (clientul) se află în situație financiară nefavorabilă (creanțele nu au acoperire garantată și nu pot fi încasate). Recunoașterea creanțelor drept compromise are loc în baza documentelor care confirmă apariția circumstanței respective.

37. În conformitate cu politicile contabile, creanțele compromise pot fi contabilizate prin:

- 1) metoda directă, sau
- 2) metoda provizioanelor (corecțiilor).

38. În cazul aplicării metodei directe, creanțele compromise se decontează la cheltuieli curente în perioada de gestiune în care au fost recunoscute drept compromise. Decontarea creanțelor compromise se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente.

Exemplul 6. În luna decembrie 201X în urma inventarierii o entitate a depistat creanțe cu termenul de prescripție expirat în sumă de 36 000 lei. Entitatea nu este înregistrată ca plătitor de TVA și nu constituie corecții privind creanțele compromise. În conformitate cu rezultatele inventarierii conducătorul entității a luat decizia de a deconta creanțele cu termenul de prescripție expirat.

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X entitatea contabilizează decontarea creanțelor compromise în sumă de 36 000 lei ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente.

39. Restabilirea creanțelor compromise decontate anterior la cheltuieli curente se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente și, după caz, a datorii curente.

40. Metoda provizioanelor (corecțiilor) poate fi aplicată pentru ajustarea creanțelor comerciale. Corecțiile se constituie pe măsura vânzării bunurilor sau prestării serviciilor în termenele prevăzute de politicile contabile (lunar, trimestrial, anual) și se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

41. Mărimea corecțiilor privind creanțele compromise poate fi determinată:

- 1) pe fiecare creanță reieșind din mărimea absolută a creanțelor compromise;
- 2) pe grupe de creanțe în funcție de termenul de achitare expirat al acestora;
- 3) pe creanțe în totalitate reieșind din volumul vânzărilor nete în perioada de gestiune și cota pierderilor aferente creanțelor compromise;
- 4) în alt mod prevăzut în politicile contabile.

42. Pentru determinarea mărimii provizioanelor (corecțiilor) pe fiecare creanță se analizează solvabilitatea fiecărui debitor și posibilitatea îndeplinirii integrale sau parțiale a obligațiilor financiare de către acesta.

Exemplul 7. La 20 mai 201X o entitate a vândut unui cumpărător produse în valoare de 30 000 lei. Termenul de achitare conform contractului – 20 iunie 201X. În termenul stabilit creanțele nu au fost achitate din motivul insolvenței cumpărătorului.

În baza datelor din exemplu, la data raportării entitatea contabilizează constituirea provizioanelor în sumă de 30 000 lei ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

43. Pentru determinarea mărimii corecțiilor pe grupe de creanțe este necesară clasificarea acestora după termenul de achitare expirat și stabilirea cotei creanțelor compromise aferente fiecărei grupe. Cota creanțelor compromise se calculează în baza datelor din conturile analitice ale perioadelor precedente (de exemplu, 3-5 ani). Mărimea corecțiilor se determină prin aplicarea cotei creanțelor compromise la soldul creanțelor din fiecare grupă.

Exemplul 8. O entitate dispune de următoarele date privind creanțele comerciale grupate după termenul de achitare expirat.

Tabelul 1

**Situația creanțelor la 31.12.201X
(determinarea grupelor)**

Cumpărătorul	Soldul creanțelor comerciale, lei	Termenul de achitare expirat				
		1 – 30 zile	31 – 60 zile	61 – 90 zile	91 – 120 zile	peste 120 zile
„A”	36 000		36 000			
„B”	90 000			90 000		
„C”	240 000	154 000	86 000			
„D”	52 000				52 000	
Alți cumpărători	784 000	360 000	278 000	80 000	40 000	26 000
Total	1 202 000	514 000	400 000	170 000	92 000	26 000
Cota creanțelor compromise, %	x	1	3	10	30	50

În baza datelor din tabelul 1 se determină corecțiile privind creanțele compromise.

Tabelul 2

**Situația creanțelor compromise la 31.12.201X
(determinarea corecțiilor privind creanțele compromise)**

Termenul de achitare expirat	Soldul creanțelor comerciale, lei	Cota creanțelor compromise, %	Corecții privind creanțele compromise, lei
A	1	2	$3 = 1 \times 2 : 100$
1 – 30 zile	514 000	1	5 140
31 – 60 zile	400 000	3	12 000
61 – 90 zile	170 000	10	17 000
91 – 120 zile	92 000	30	27 600
Peste 120 zile	26 000	50	13 000
Total	1 202 000	x	74 740

În baza datelor din exemplu, mărimea corecțiilor privind creanțele compromise în sumă de 74 740 lei se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

44. Corecțiile privind creanțele compromise determinate în conformitate cu prevederile pct. 42-43 din prezentul standard, se ajustează cu diferențele dintre mărimea corecțiilor calculate și soldul neutilizat al acestora conform datelor contabilității.

Exemplul 9. O entitate dispune de următoarele date analitice privind creanțele pentru anul 201X (tabelul 3). În conformitate cu politicile contabile corecțiile privind creanțele compromise se stabilesc în baza mărimii absolute a creanțelor compromise.

Soldul neutilizat al corecțiilor privind creanțele compromise la 1 ianuarie 201X constituie 125 900 lei.

Tabelul 3

Situația creanțelor la 31.12 201X

Cumpărătorul	Soldul creanțelor comerciale, lei	Soldul creanțelor compromise, lei
„A”	450 000	37 500
„B”	320 000	56 000
„C”	200 000	200 000
Total	970 000	293 500

În baza datelor din exemplu, corecțiile privind creanțele compromise calculate (293 500 lei) se ajustează și se contabilizează în sumă de 167 600 lei (293 500 lei – 125 900 lei) ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

45. Mărimea corecțiilor pe creanțe în totalitate, se determină prin produsul dintre cota medie a creanțelor compromise și volumul vânzărilor nete. Volumul vânzărilor nete reprezintă veniturile din vânzările în credit (cu plată ulterioară) ajustate cu valoarea bunurilor returnate și/sau cu suma reducerii de prețuri aferente vânzării. Cota medie a creanțelor compromise se calculează ca raportul dintre suma efectivă a pierderilor aferente creanțelor compromise în perioadele de gestiune precedente (de exemplu, 3-5 ani) și volumul vânzărilor nete în aceeași perioadă.

Exemplul 10. În anul 201X volumul vânzărilor unei entități a constituit 2 810 000 lei, iar valoarea bunurilor returnate – 50 000 lei. Mărimea corecțiilor privind creanțele compromise se determină la finele anului în baza datelor privind volumul vânzărilor nete și pierderile aferente creanțelor compromise pentru 3 ani precedenți.

Tabelul 4

Volumul vânzărilor nete și pierderi aferente creanțelor compromise

Anii	Volumul vânzărilor nete, lei	Pierderi aferente creanțelor compromise, lei
201X-3	2 250 000	85 000
201X-2	2 520 000	72 000
201X-1	3 050 000	92 000
Total	7 820 000	249 000

Conform datelor din exemplu, cota medie a creanțelor compromise constituie 3,18% (249 000 lei : 7 820 000 lei × 100%). Corecțiile privind creanțele compromise – 87 768 lei [(2 810 000 lei – 50 000 lei) × 3,18%] la 31 decembrie 201X se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

46. În cazul aplicării metodei corecțiilor, decontarea creanțelor compromise se contabilizează ca diminuare concomitentă a corecțiilor privind creanțele compromise și creanțelor comerciale. Dacă suma corecțiilor constituite este mai

mică decât suma decontată, diferența se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și corecțiilor privind creanțele compromise.

47. Restabilirea creanțelor decontate anterior ca compromise pe seama corecțiilor se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și corecțiilor privind creanțele compromise.

48. Mărimea corecțiilor privind creanțele compromise se ajustează la determinarea valorii contabile a creanțelor comerciale.

49. În cazul trecerii de la metoda corecțiilor la metoda directă de contabilizare a creanțelor compromise, soldul corecțiilor se decontează prin diminuarea corecțiilor privind creanțele compromise și majorarea veniturilor curente.

Contabilitatea investițiilor financiare

50. Investițiile financiare se evaluează inițial la costul de intrare, componența căruia diferă în funcție de tipul și modalitatea de intrare a investițiilor.

51. Dividendele și dobânzile calculate pentru investițiile financiare se recunosc ca venituri și se contabilizează în conformitate cu prevederile SNC „Venituri”.

52. Costurile aferente deservirii investițiilor financiare (de exemplu, comisioanele, serviciile brokerilor și alte costuri de deservire) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a numerarului, creanțelor și majorare a datoriilor curente.

53. Reclasificarea investițiilor financiare se efectuează după necesitate, luând în considerare modificarea termenelor de deținere probabilă a investițiilor, termenelor de achitare și alți factori.

54. Investițiile financiare se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

- 1) valori mobiliare și cote de participație;
- 2) alte investiții financiare.

Valori mobiliare și cote de participație

55. Valorile mobiliare reprezintă titluri financiare care certifică dreptul patrimonial al deținătorului sau dreptul împrumutătorului – posesor de document față de emitentul acestora.

56. Valorile mobiliare includ:

- 1) acțiunile – titluri de capital sub formă de certificate sau înscrieri în contul personal care confirmă dreptul deținătorilor săi (acționarilor) de a participa la conducerea societății pe acțiuni, de a primi dividende, precum și o parte din patrimoniul societății în cazul lichidării acesteia;
- 2) obligațiunile – titluri de creanțe care acordă deținătorilor (obligatarilor) dreptul de a primi în termenul stabilit valoarea nominală a obligațiunilor și venitul sub formă de dobândă aferentă acestora;
- 3) alte valori mobiliare – titluri de creanțe sub formă de:
 - a) bonuri de trezorerie, care reprezintă valori mobiliare de stat emise cu scont și răscumpărate la valoarea lor nominală, având termenul de circulație până la un an;
 - b) certificate bancare, care confirmă dreptul deținătorilor de a primi, la expirarea termenului fixat, numerarul depus și o anumită dobândă.

57. Costul de intrare al valorilor mobiliare include prețul de procurare (sau valoarea justă a altei forme de compensare acordate) și costurile aferente procurării (de exemplu, comisioanele și onorariile achitate consultantilor, brokerilor și dealerilor, taxele prevăzute de legislația în vigoare, alte costuri tranzacționale).

58. Costul de intrare al valorilor mobiliare se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului, creanțelor curente, capitalului nevărsat sau neînregistrat și/sau majorare a datoriilor, veniturilor curente.

Exemplul 11. O entitate prin intermediul unei companii de brokeri a procurat 300 de acțiuni la prețul de 80 lei/acțiunea, valoarea nominală fiind de 75 lei/acțiunea. Costurile aferente procurării acțiunilor au constituit 1800 lei.

La momentul inițierii tranzacției pentru procurarea acțiunilor și achitarea serviciilor de brokeraj entitatea a transferat companiei de brokeri numerar în sumă de 25 800 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- virarea numerarului pentru efectuarea tranzacțiilor cu valori mobiliare în sumă de 25 800 lei – ca majorare a creanțelor curente și diminuare a numerarului;
- valoarea acțiunilor la prețul de procurare în sumă de 24 000 lei (300 acțiuni × 80 lei/acțiune) – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a creanțelor curente;
- costurile aferente procurării acțiunilor în sumă de 1800 lei – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a creanțelor curente.

59. Costul de intrare al valorilor mobiliare sub formă de obligațiuni (cu excepția celor cotate pe piața financiară) se ajustează în cazul în care costul de intrare nu coincide cu valoarea nominală a acestora (valoarea declarată care urmează a fi plătită la scadență).

60. Diferența dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor se amortizează prin metoda liniară pe măsura calculării dobânzii sau în alt mod stabilit în politicile contabile și se contabilizează astfel:

- 1) pentru valorile mobiliare cu scont (procurate la un preț mai mic decât valoarea nominală) – ca majorare concomitentă a investițiilor financiare și veniturilor curente;
- 2) pentru valorile mobiliare cu primă (procurate la un preț mai mare decât valoarea nominală) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare.

Exemplul 12. La 1 iulie 201X o entitate, prin intermediul băncii licențiate, a procurat contra numerar 300 de obligațiuni cu scont la prețul de 95 lei/obligațiunea. Valoarea nominală – 100 lei/obligațiunea, iar dobânda fixă anuală – 10%. Serviciile de brokeraj prestate de bancă constituie 342 lei. Termenul de deținere al obligațiunilor – 5 ani. Dobânda se achită de 2 ori pe an: la 30 iunie și 31 decembrie.

Conform politicilor contabile diferența dintre costul de intrare și valoarea nominală se decontează concomitent cu calcularea dobânzilor.

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

- valoarea obligațiunilor la prețul de procurare în sumă de 28 500 lei (300 obligațiuni × 95 lei) – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului;

- serviciile de brokeraj achitate în sumă de 342 lei – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului;

în decembrie 201X:

- dobânda semestrială în sumă de 1500 lei [(300 obligațiuni × 100 lei) × 0,1 : 2 semestre] – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- diferența dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor aferentă perioadei de calculare a dobânzii în sumă de 115,80 lei [(300 obligațiuni × 100 lei) – (300 obligațiuni × 95 lei + 342 lei) : 5 ani : 2 semestre] – ca majorare concomitentă a investițiilor financiare și veniturilor curente.

61. În cazul în care costul de intrare al obligațiunilor include dobânzile calculate și neachitate, suma dobânzilor aferentă perioadei de până la procurarea obligațiunilor diminuează costul de intrare al acestora. Dobânzile aferente perioadei de după procurarea obligațiunilor se contabilizează în conformitate cu prevederile SNC „Venituri”.

62. La data raportării valorile mobiliare se evaluează:

- 1) la costul de intrare – valorile mobiliare neadmise la tranzacționare pe o piață reglementată al căror cost de intrare nu s-a modificat semnificativ în perioada de gestiune;
- 2) la costul ajustat – valorile mobiliare sub formă de obligațiuni al căror cost de intrare diferă de valoarea nominală a acestora;
- 3) la valoarea justă – valorile mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu excepția entităților care întocmesc situații financiare prescurtate care evaluează aceste valori mobiliare în conformitate cu subpct. 1) și 2).

63. Diferența dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) și valoarea justă a valorilor mobiliare cotate pe piața financiară se contabilizează astfel:

- 1) în cazul micșorării valorii contabile – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare;
- 2) în cazul majorării valorii contabile – ca majorare concomitentă a investițiilor financiare și veniturilor curente.

Exemplul 13. Costul de intrare al acțiunilor procurate de către o entitate constituie 34 500 lei (345 acțiuni × 100 lei/acțiunea). Conform situației din 31 decembrie 201X cursul bursier al acțiunilor a constituit:

- varianta I – 95 lei/acțiunea;
- varianta II – 107 lei/acțiunea.

În baza datelor din exemplu, la 31.12.201X entitatea contabilizează diferența dintre costul de intrare și valoarea justă a acțiunilor:

varianta I: în sumă de 1725 lei [(95 lei – 100 lei) × 345 acțiuni] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare;

varianta II: în sumă de 2415 lei [(107 lei – 100 lei) × 345 acțiuni] – ca majorare concomitentă a investițiilor financiare și veniturilor curente.

64. La fiecare dată de raportare entitatea determină dacă există sau nu temei pentru deprecierea valorilor mobiliare, cu excepția celor evaluate la valoarea justă. Drept criterii pentru depreciere pot servi:

- 1) dificultățile financiare semnificative a emitentului valorilor mobiliare;
- 2) dispariția pieței financiare pentru valorile mobiliare respective;
- 3) nerespectarea de către emitent a clauzelor contractuale privind plata dividendelor și dobânzilor; sau
- 4) alte informații relevante de care dispune entitatea.

65. În cazul în care se constată necesitatea deprecierei valorilor mobiliare, acestea se evaluează la valoarea justă minus costurile probabile de vânzare. Dacă valoarea contabilă a valorilor mobiliare depășește valoarea justă minus costurile probabile de vânzare entitatea recunoaște pierderea din depreciere.

66. Pierderile din deprecierea valorilor mobiliare se contabilizează într-un cont separat și se reflectă ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din deprecierea investițiilor financiare.

67. În cazul în care temeiurile pentru deprecierea valorilor mobiliare își pierd relevanța (de exemplu, s-a îmbunătățit situația financiară a emitentului sau obligatarului, există piața financiară respectivă) pierderile din depreciere trebuie reluate și contabilizate ca diminuare a pierderilor din deprecierea investițiilor financiare și majorare a veniturilor curente.

68. Ieșirea valorilor mobiliare are loc în urma vânzării, stingerii, transmiterii cu titlu gratuit etc. și se decontează la valoarea contabilă care se determină pe fiecare titlu aparte sau pe grupe de valori mobiliare cu același emitent. Valorile mobiliare care au același emitent și care au fost înregistrate în contabilitate la date și costuri de intrare diferite, la ieșire se evaluează în conformitate cu politicile contabile, după metoda costului mediu ponderat sau metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit).

69. Valoarea contabilă a valorilor mobiliare ieșite se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare. Pierderile din deprecierea valorilor mobiliare ieșite se decontează la venituri curente.

70. Veniturile din ieșirea valorilor mobiliare se contabilizează ca majorare concomitentă a numerarului, creanțelor și veniturilor curente.

71. Costurile aferente ieșirii valorilor mobiliare (de exemplu, serviciile de consultanță, comisioanele achitate brokerilor) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a numerarului, creanțelor curente sau majorare a datoriilor curente.

Exemplul 14. O entitate a vândut 100 de obligațiuni, valoarea de vânzare a cărora constituie 30 000 lei, iar valoarea contabilă – 26 000 lei. Costurile aferente vânzării care urmează a fi achitate includ serviciile de consultanță în sumă de 350 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- valoarea contabilă a obligațiunilor vândute în sumă de 26 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare;
- valoarea de vânzare a obligațiunilor în sumă de 30 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- costurile aferente vânzării obligațiunilor în sumă de 350 lei – ca majorare a cheltuielilor și datoriilor curente.

72. Cotele de participație reprezintă drepturi sub formă de părți sociale sau alte participații deținute de entitate în capitalul social al altor entități.

73. Mărimea cotelor de participație se negociază între asociați și se reflectă în actele de constituire ale entității în care investitorul deține astfel de cote.

74. Cotele de participație se prezintă în situațiile financiare la costul de intrare.

75. Intrarea și ieșirea cotelor de participație, precum și veniturile din aceste cote se contabilizează în modul stabilit în pct. 50, 51, 58, și 69-71 din prezentul standard.

Exemplul 15. În luna ianuarie 201X entitatea „A” a depus 18 000 lei ca cotă parte în capitalul social al entității „B”. În luna februarie 201X+1 entitatea „B” a repartizat profitul anului 201X, inclusiv entității „A” în sumă de 3000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea „A” contabilizează: în ianuarie 201X:

- cota de participație în capitalul social al entității „B” în sumă de 18 000 lei – ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului;

în februarie 201X+1:

- venitul obținut din cota de participație în sumă de 3000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

75¹. Acțiunile și cotele de participație deținute în părțile afiliate se evidențiază separat și se contabilizează în modul stabilit în pct. 55–75 de prezentul standard.

Alte investiții financiare

76. Alte investiții financiare includ împrumuturile acordate, depozitele bancare etc. În componența împrumuturilor acordate pe termen lung și scurt se evidențiază împrumuturile acordate părților afiliate și împrumuturile aferente intereselor de participare.

77. Împrumuturile acordate reprezintă mijloace acordate de entitate în numerar sau în natură altor persoane juridice sau fizice în baza contractelor de împrumut. Împrumuturile acordate se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului sau altor active (în cazul acordării împrumuturilor în natură).

78. Rambursarea împrumuturilor acordate anterior se contabilizează ca majorare a numerarului, altor active circulante (în cazul acordării împrumuturilor în natură) și diminuare a investițiilor financiare.

Exemplul 16. În luna ianuarie 201X o entitate a acordat un împrumut în sumă de 50 000 lei pe un termen de 9 luni cu o dobândă de 15% anual. Conform condițiilor contractuale dobânda se calculează și se achită la finele fiecărui trimestru.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- împrumutul acordat în sumă de 50 000 lei – ca majorare a investițiilor financiare curente și diminuare a numerarului;
- dobândă trimestrială calculată în sumă de 1875 lei $[(50\,000 \text{ lei} \times 15\%) : 4]$ – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- dobândă trimestrială încasată în sumă de 1875 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- împrumutul rambursat în sumă de 50 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a investițiilor financiare curente.

79. Împrumuturile acordate în natură se consideră investiții financiare dacă la expirarea termenului acestora sînt

respectate cerințele legislației în vigoare (de exemplu, în cazul în care nu se restituie activele prevăzute în contract sau valoarea activelor care urmează a fi restituite se recuperează în numerar).

80. Depozitele bancare reprezintă depuneri de numerar în instituțiile financiare la termen (pentru o perioadă fixă de timp) sau la vedere (fără fixarea termenului de plasare) în scopul obținerii venitului sub formă de dobânzi. Deschiderea depozitelor bancare se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului.

81. Închiderea depozitelor bancare se contabilizează ca majorare a numerarului și diminuare a investițiilor financiare.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) creanțele:
 - a) valoarea contabilă a fiecărei grupe de creanțe la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
 - b) cota curentă a creanțelor pe termen lung;
 - d) mărimea creanțelor compromise înregistrate și decontate în perioada de gestiune;
 - e) mărimea provizioanelor (corecțiilor) privind creanțele compromise la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
- 2) investițiile financiare:
 - a) valoarea contabilă a fiecărei grupe de investiții la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;
 - b) diferența dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor decontată la cheltuieli sau venituri curente;

- c) diferența dintre costul de intrare (valoarea contabilă) și valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, decontată la cheltuieli sau venituri curente;
- c¹) pierderile din deprecierea valorilor mobiliare recunoscute și reluate în perioada de gestiune;
- e) cota curentă a investițiilor financiare pe termen lung;
- f) valoarea investițiilor financiare reclasificate din investițiile financiare curente în investițiile financiare pe termen lung.

Prevederi tranzitorii

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

84. La data intrării în vigoare a prezentului standard entitatea decontează:

- 1) diferențele de reevaluare a investițiilor financiare pe termen lung (reducerea și ecartul de evaluare) – la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți;
- 2) majorarea/diminuarea valorii investițiilor pe termen lung – la investițiile financiare pe termen lung;
- 3) diminuarea valorii investițiilor curente – la investițiile financiare curente.

Data intrării în vigoare

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

Standardul național de contabilitate „Stocuri”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările
și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 2 „Stocuri”.

Obiectiv

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

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor stocurilor, cu excepția:

- 1) producției în curs de execuție aferente contractelor de construcție (SNC „Contracte de construcții”);
- 2) activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării (SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”).

4. Prezentul standard nu se aplică la evaluarea stocurilor deținute de:

- 1) producătorii de produse agricole și forestiere, de minereuri și alte substanțe minerale conexe în cazul în care acestea sînt evaluate la valoarea realizabilă netă în conformitate cu actele normative ce reglementează sectoarele de activitate corespunzătoare;
- 2) brokerii-traderi de la bursele de mărfuri care evaluează stocurile la valoarea justă diminuată cu costurile de vânzare.

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Stocuri – active circulante care sînt:

- 1) destinate pentru a fi vîndute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- 2) în curs de execuție în procesul desfășurării normale a activității; sau
- 3) sub formă de materii prime, materiale de bază și alte materiale consumabile, care urmează a fi folosite în procesul de producție, pentru prestarea serviciilor și/sau în alte scopuri gospodărești.

Cost de intrare – totalitatea costurilor aferente achiziției, prelucrării (conversiei) și aducerii stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație.

Valoare contabilă – valoarea la care stocurile se evaluează la ieșire și se recunosc în bilanț/bilanțul prescurtat

Valoare realizabilă netă – prețul de vânzare estimat al stocurilor diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) și costurile estimate de vânzare.

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

Reguli generale

6. Stocurile includ:

- 1) materiile prime și materialele de bază – bunuri care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;
- 2) materialele consumabile – bunuri care participă sau contribuie la procesul de producție și/sau de prestări servicii fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit (de exemplu, materiale auxiliare, combustibil, materiale pentru ambalat, piese de schimb, anvelope și acumulatori procurate separat de mijloacele de transport);
- 3) obiectele de mică valoare și scurtă durată – bunuri valoarea unitară a cărora nu depășește plafonul stabilit de legislație sau pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile, indiferent de durata de serviciu sau cu o durată de serviciu nu mai mare de un an, indiferent de valoarea unitară (de exemplu, instrumente și dispozitive cu destinație generală și specială, utilaj de schimb, ambalaj tehnologic, inventar de producție, îmbrăcăminte și încălțăminte specială, dispozitive de protecție, lenjerie, construcții și dispozitive provizorii, inventar sportiv și turistic și alte obiecte similare);
- 4) producția în curs de execuție – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor tehnice și recepției sau necompletate în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție;
- 5) produsele – bunuri fabricate în cadrul entității care includ:
 - a) semifabricatele – bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (fază de fabricație) și care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secție (fază de fabricație) sau se livrează cumpărătorilor;
 - b) produsele finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sînt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor;
 - c) produsele secundare – bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare nesemnificativă față de acestea;

- 6) mărfurile – bunuri procurate de entitate în vederea revînzării sau produse transmise spre vînzare magazinelor proprii. În categoria mărfurilor, de asemenea, se includ clădirile, terenurile și alte bunuri imobiliare deținute pentru vînzare;
- 7) ambalajele – bunuri care includ ambalajele de o singură folosință sau re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate ambalării produselor (mărfurilor) și/ sau altor bunuri.
7. În categoria stocurilor entității, de asemenea, se cuprind:

- 1) activele cu ciclul lung de producție, destinate vînzării (de exemplu, complexe de locuințe, produse vinicole aflate în proces de maturare);
- 2) bunurile de natura stocurilor care se află temporar la terți, din diferite cauze sau în anumite scopuri (de exemplu, bunuri transmise în custodie, comision, pentru prelucrare).

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

9. Bunurile cu o pondere nesemnificativă în totalul stocurilor (de exemplu, rechizitele de birou) pot fi decontate direct la costuri și/ sau cheltuieli curente din momentul achiziționării lor cu condiția că datele procurării și transiterii lor în folosință coincid.

10. Contabilitatea stocurilor se ține pe subdiviziuni în expresie cantitativă și valorică și/ sau în expresie valorică pe unități de evidență cum ar fi: tipul (sortimentul), lotul, grupa omogenă de stocuri etc.

Contabilitatea intrării stocurilor

Recunoașterea și evaluarea inițială

11. Stocurile se recunosc ca active circulante la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- 1) sînt controlate de entitate, adică se află în proprietatea acesteia;
- 2) există probabilitatea obținerii de către entitate a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor;
- 3) sînt destinate utilizării în ciclul normal de producție/prestări servicii sau vor fi vîndute în termen de 12 luni; și
- 4) costul de intrare poate fi determinat în mod credibil.

12. În cazul nerespectării condițiilor prezentate în pct.11 din prezentul standard, activele procurate sînt recunoscute ca cheltuieli curente, active imobilizate sau reflectate în conturi extrabilanțiere.

13. Stocurile recunoscute inițial se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa de proveniență a stocurilor cum ar fi: achiziționarea, fabricarea, intrarea ca aport în natură la capitalul social, primirea cu titlu gratuit, ieșirea/reparația activelor imobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, înregistrarea deșeurilor recuperabile, transferare din active imobilizate etc.

14. În costul de intrare a stocurilor nu se includ:

- 1) pierderile de materiale, costurile cu personalul și/ sau alte costuri de producție suportate peste limitele normelor și normativelor admise;

- 2) costurile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sînt necesare în procesul de achiziționare și/ sau de producție;
- 3) cheltuielile administrative;
- 4) cheltuielile de distribuire;
- 5) alte costuri care nu sînt legate direct de intrarea stocurilor.

15. Costurile de intrare a stocurilor achiziționate cuprind valoarea de cumpărare și costurile direct atribuibile intrării (de exemplu, costurile de transportare-aprovizionare, asigurare pe durata transportării, încărcare, descărcare, comisioane intermediarilor, impozitele și taxele nerecuperabile, taxele vamale și alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație cum ar fi: prelucrarea, sortarea, împachetarea). Intrarea stocurilor achiziționate se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor și datorii, diminuare a creanțelor, costurilor activităților auxiliare etc. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sînt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziționate.

16. Costul de intrare a stocurilor fabricate (de exemplu, a produselor finite și semifabricatelor) coincide cu costul efectiv al acestora care include:

- 1) costul materiilor prime și materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producție;
- 2) costurile cu personalul încadrat nemijlocit în procesul de producție, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului;
- 3) costurile indirecte de producție care se contabilizează în modul stabilit în pct. 28-31 din prezentul standard;
- 4) costurile îndatorării capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării”.

17. În unele ramuri ale economiei naționale în afară de costurile prevăzute în pct. 16 din prezentul standard pot fi evidențiate și alte articole de costuri care reflectă particularitățile organizațional-tehnologice (de exemplu, în ramura extractivă – amortizarea resurselor minerale, în industria energetică – amortizarea mijloacelor fixe, în industria metalurgică – energia consumată în scopuri tehnologice).

18. În cazul în care într-un proces de fabricație se obțin simultan două sau mai multe produse, de exemplu, produse cuplate sau un produs principal și altul secundar și costurile nu pot fi identificate distinct, astfel de costuri se repartizează în baza unei metode raționale (de exemplu, în baza valorii de vînzare probabile a fiecărui produs), aplicate consecvent în conformitate cu politicile contabile. Dacă produsele secundare au o valoare nesemnificativă ele se evaluează la valoarea realizabilă netă care se deduce din suma totală a costurilor de producție.

19. Costul stocurilor entităților de prestare a serviciilor cuprinde costurile materiale, costurile cu personalul și costurile indirecte de producție. Conform politicilor contabile ale entității, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operațiuni separate de ieșire a stocurilor. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

20. Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminată la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a

stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costul efectiv.

21. Costurile aferente fabricării produselor și prestării serviciilor se contabilizează în conformitate cu Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

22. Înregistrarea la intrări a stocurilor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare ale entității.

23. Stocurile intrate ca aport în natură la capitalul social se evaluează la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit al entității cu includerea costurilor direct atribuibile intrării și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a capitalului nevărsat sau majorare a capitalului neînregistrat.

24. Stocurile obținute în urma ieșirii/reparației activelor imobilizate și obiectelor de mică valoare și scurtă durată, precum și deșeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale, stocurilor, costurilor activităților de bază și/sau auxiliare, majorare a veniturilor curente etc.

Stocurile primite cu titlu gratuit (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare sau la valoarea justă, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile. Costul acestor stocuri se contabilizează ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor (veniturilor anticipate). Pe măsura utilizării, valoarea stocurilor primite cu titlu gratuit se decontează la venituri curente. Conform politicilor contabile costul stocurilor primite cu titlu gratuit pot fi contabilizate ca majorare concomitentă a stocurilor și a veniturilor curente.

25. Stocurile transferate din componența activelor imobilizate (de exemplu, din mijloace fixe și/sau investiții imobiliare) se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale etc.

26. Evaluarea stocurilor importate se efectuează în lei moldovenești prin recalcularea valutei străine la cursul de schimb al Băncii Naționale a Moldovei stabilit la data întocmirii declarației vamale (dacă contractul nu prevede o altă dată de trecere către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate). Diferențele de curs valutar, aferente stocurilor importate se contabilizează conform SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

27. Evaluarea stocurilor procurate de la rezidenții Republicii Moldova a căror valoare este exprimată în unități convenționale (valută străină) se efectuează în lei moldovenești, prin recalcularea unităților convenționale (valutei străine) în modul stabilit în contracte, de regulă, la data trecerii către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate. Diferențele de sumă, aferente stocurilor evaluate în unități convenționale (valută străină) se contabilizează conform SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

Costuri indirecte de producție

28. Costurile indirecte de producție cuprind costurile aferente gestiunii și deservirii subdiviziunilor (secțiilor) de producție. Aceste costuri se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor indirecte de producție și datoriilor,

amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, diminuarea a stocurilor, costurilor activităților auxiliare etc.

29. Costurile indirecte de producție sînt legate de fabricarea produselor/prestarea serviciilor de mai multe tipuri și se includ în costul lor prin repartizare, în modul stabilit în politicile contabile ale entității. Repartizarea acestor costuri se efectuează în două etape:

- 1) repartizarea costurilor între costul produselor/serviciilor/produției în curs de execuție și cheltuielile curente;
- 2) repartizarea costurilor pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate.

30. Pentru repartizarea între costul produselor/serviciilor/produției în curs de execuție și cheltuielile curente, costurile indirecte de producție se subdivizează în:

- 1) costuri variabile, mărimea cărora depinde de modificarea volumului producției (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe calculată în raport cu cantitatea de produse fabricate, costul materialelor consumate). Aceste costuri se includ în costul produselor fabricate/serviciilor prestate/produției în curs de execuție în suma totală, indiferent de gradul de utilizare a capacităților de producție;
- 2) costuri constante, mărimea cărora relativ nu depinde de modificarea volumului producției (de exemplu, amortizarea mijloacelor fixe cu destinație generală de producție calculată prin metoda liniară, costurile de întreținere și exploatare a clădirilor și utilajului secțiilor de producție). Astfel de costuri se repartizează între costul produselor/serviciilor și cheltuielile curente în baza capacității normale de producție, care reprezintă volumul producției/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a câteva perioade de gestiune sau sezoane în condiții normale de activitate, ținînd cont de pierderile capacității cauzate de reparațiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului. Dacă volumul efectiv al producției/serviciilor este egal sau depășește capacitatea normală, suma efectivă a costurilor indirecte de producție constante se include integral în cost. În cazul în care volumul efectiv al producției este mai mic decît capacitatea normală, costurile indirecte de producție constante se includ în cost în baza cotei calculate ca raportul dintre volumul efectiv al produselor/serviciilor și capacitatea normală. Suma rămasă a costurilor indirecte de producție constante se consideră drept cheltuieli curente.

31. Repartizarea costurilor indirecte de producție pe tipurile de produse fabricate/servicii prestate se efectuează proporțional cu baza stabilită în politicile contabile ale entității (de exemplu, proporțional salariilor de bază ale muncitorilor încadrați în activitățile de bază și auxiliare, sumei totale a costurilor directe de producție, numărului de mașini-ore lucrate, cantității de produse fabricate). Repartizarea costurilor indirecte de producție se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităților de bază și/sau auxiliare, activelor imobilizate etc. și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Modul de repartizare și de contabilizare a costurilor indirecte de producție este prezentat în anexa 1.

Contabilitatea ieșirii stocurilor

32. Ieșirea stocurilor are loc în urma consumului în cadrul entității, vânzării, transmiterii terților, transferului în componența activelor imobilizate etc.

33. Stocurile ieșite se evaluează la valoarea contabilă care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă:

- 1) metoda identificării specifice;
- 2) metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit);
- 3) metoda costului mediu ponderat;
- 4) metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieșit).

34. Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se iau în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar, precum și costurile aplicării metodei respective. Entitatea trebuie să utilizeze aceleași metode de evaluare curentă pentru toate stocurile care au conținut economic și utilizare similare. Pentru stocurile cu conținut economic sau cu utilizare diferită pot fi aplicate metode diferite.

34. Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se iau în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar, precum și costurile aplicării metodei respective. Entitatea trebuie să utilizeze aceleași metode de evaluare curentă pentru toate stocurile care au conținut economic și utilizare similare. Pentru stocurile cu conținut economic sau cu utilizare diferită pot fi aplicate metode diferite.

35. Metoda identificării specifice constă în determinarea costurilor individuale elementelor de stocuri. Această metodă este adecvată pentru stocurile ce fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost achiziționate sau fabricate (de exemplu, clădiri, apartamente, automobile, opere de artă). Identificarea specifică nu poate fi aplicată în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare și divers de elemente.

36. Metoda FIFO prevede evaluarea stocurilor ieșite din entitate la costul de intrare (efectiv) al primei intrări (primului lot). Pe măsura epuizării loturilor, stocurile ieșite se evaluează la costul de intrare al lotului următor, în ordine cronologică. Soldul stocurilor la finele perioadei este evaluat la costul de intrare al ultimelor loturi de stocuri achiziționate sau fabricate. În cazul utilizării metodei FIFO valoarea stocurilor ieșite poate fi determinată după fiecare ieșire sau în baza soldului final, stabilit în urma inventarierii. Metoda FIFO este preferabilă în cazul în care prețurile stocurilor ieșite înregistrează o reducere permanentă în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei FIFO este exemplificat în anexa 2.

37. Metoda costului mediu ponderat presupune calcularea costului fiecărui element de stocuri pe baza mediei ponderate a costurilor soldurilor elementelor similare de stocuri la începutul perioadei și a costurilor elementelor similare fabricate sau achiziționate în cursul perioadei de gestiune.

Costul mediu ponderat poate fi calculat după fiecare intrare a stocurilor, la sfârșitul perioadei de gestiune sau în alt mod stabilit de politicile contabile ale entității.

În cazul aplicării metodei costului mediu ponderat soldul stocurilor se evaluează în baza mediei ponderate calculată pe toată perioada de gestiune sau după ultima intrare. Metoda costului mediu ponderat se recomandă în cazul fluctuațiilor considerabile ale prețurilor stocurilor în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare a stocurilor este exemplificat în anexa 3.

37¹. Metoda LIFO prevede evaluarea stocurilor ieșite la costul de intrare al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieșite se evaluează la costul de intrare al lotului anterior în ordine cronologică. Soldul stocurilor la sfârșitul perioadei este evaluat la costul de intrare al primelor loturi de stocuri achiziționate sau fabricate. Metoda LIFO se recomandă în cazul în care prețurile stocurilor ieșite înregistrează o creștere permanentă în cursul perioadei de gestiune.

Modul de aplicare a metodei LIFO este exemplificat în anexa 3¹.

38. Metoda de evaluare curentă a stocurilor trebuie aplicată cu consecvență, pentru elemente similare de la o perioadă de gestiune la alta. Dacă în situații excepționale entitatea decide să modifice metoda de evaluare pentru un anumit element de stocuri, în notele la situațiile financiare este necesar de prezentat motivul modificării metodei și efectele acesteia asupra rezultatului financiar. Modificarea metodelor de evaluare curentă a stocurilor (de exemplu, trecerea de la metoda FIFO la metoda costului mediu ponderat) se efectuează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

39. Conform politicilor contabile, în funcție de specificul activității, pentru evaluarea stocurilor în cursul perioadei de gestiune entitatea poate utiliza următoarele metode:

- 1) metoda costului standard;
- 2) metoda prețului cu amănuntul.

40. Costul standard se stabilește în baza normelor de consum a materialelor, normativelor privind retribuirea muncii etc. Aceste norme trebuie revizuite periodic și ajustate după caz. La aplicarea metodei costului standard se vor respecta următoarele reguli:

- 1) diferențele de preț față de costul de intrare sau de producție trebuie reflectate distinct în contabilitate și incluse în costul stocurilor, costurilor de producție, cheltuielilor curente etc.;
- 2) repartizarea diferențelor de preț asupra valorii stocurilor ieșite și asupra soldurilor stocurilor se efectuează în modul stabilit în politicile contabile ale entității.

41. Metoda prețului cu amănuntul se aplică pentru determinarea costului stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este rațional să se folosească altă metodă. În cazul acestei metode:

- 1) costul stocurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare a stocurilor;
- 2) orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

42. Valoarea contabilă a stocurilor ieșite (consumate, vândute sau transmise terților) se contabilizează ca majorare a

costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuție etc. și diminuare a stocurilor.

Valoarea contabilă a anvelopelor și acumulatele procurate separat de mijloacele de transport transmise în exploatare se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, imobilizărilor în curs de execuție etc. și diminuare a stocurilor. Conform politicilor contabile valoarea anvelopelor și acumulatele procurate separat de mijloacele de transport poate fi decontată la costuri/cheltuieli curente în funcție de parcursul efectiv, durata de exploatare sau în alt mod stabilit de entitate.

43. Valoarea contabilă a stocurilor transferate în componența activelor imobilizate (de exemplu, a mijloacelor fixe și/sau investițiilor imobiliare) se contabilizează ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a stocurilor.

Evaluarea ulterioară a stocurilor

44. Evaluarea ulterioară a stocurilor se efectuează la data raportării ținând cont de metoda de evaluare curentă aplicată de entitate în cursul perioadei de gestiune. La data raportării stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă, determinată în baza metodei de evaluare curentă, și valoarea realizabilă netă.

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

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

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

- 1) metoda categoriilor (elementelor) de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;
- 2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare grupă omogenă de stocuri;
- 3) metoda volumului total de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă a tuturor stocurilor entității.

Modul de evaluare a stocurilor în baza valorii realizabile nete este exemplificat în anexa 4.

47. Valoarea realizabilă netă a soldurilor de stocuri la data raportării se determină în baza:

- 1) prețurilor contractuale, în cazul în care stocurile sînt destinate vânzării conform contractelor încheiate;
- 2) prețurilor de piață curente în cazul în care nu sînt încheiate contracte de vânzare a stocurilor, dar acestea sînt destinate vânzării;
- 3) altor informații credibile deținute de către entitate.

48. Materialele și alte stocuri destinate utilizării la fabricarea produselor finite nu vor fi evaluate la sume mai mici decât costul acestora, dacă se prevede că produsele finite care constituie baza lor vor fi vîndute la un preț egal sau mai mare decât costul lor de producție. În cazul în care se estimează că

costul produselor finite va fi mai mare decît prețurile de piață curente, costul materialelor utilizate se diminuează pînă la valoarea realizabilă netă.

49. Suma oricărei diminuări a valorii stocurilor pînă la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și majorare a ajustării pentru deprecierea stocurilor.

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

Particularitățile contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată

51. Transmiterea în exploatare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora nu depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație, se contabilizează ca majorare a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. și diminuare a stocurilor. Conform politicilor contabile aceste obiecte pot fi decontate pe măsura transmiterii în exploatare prin calcularea uzurii în modul stabilit de pct. 52-53 din prezentul standard.

52. Obiectele de mică valoare și scurtă durată, a căror valoare unitară depășește 1/6 din plafonul stabilit de legislație se decontează la costuri/cheltuieli curente, active imobilizate etc. prin calcularea uzurii. Transmiterea în exploatare a acestor obiecte se reflectă ca corespondență internă între subconturile deschise la contul de evidență a obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

53. Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată se calculează în mărime de 100% din valoarea obiectelor diminuată cu valoarea reziduală la transmiterea acestora în exploatare. În funcție de destinația utilizării obiectelor uzura calculată se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente, activelor imobilizate etc. și uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată. Valoarea reziduală a obiectelor de mică valoare și scurtă durată se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător. Uzura acestor obiecte se decontează la ieșirea lor și se contabilizează ca diminuare concomitentă a uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată și a stocurilor.

54. Pentru construcțiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivele și instalațiile speciale, uzura se calculează pe toată durata de funcționare utilă, iar dacă această durată depășește termenul de construcție a obiectului de bază – pornind de la durata construcției acestuia. Conform politicilor contabile, contoarele de evidență (a energiei electrice, gazelor naturale, apei etc.) și alte dispozitive similare se supun uzurii pe toată durata de funcționare utilă. Uzura construcțiilor speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitivelor, instala-

țiilor, contoarelor de evidență și altor dispozitive similare se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) valoarea stocurilor intrate și ieșite în perioada de gestiune;
- 2) baza de repartizare a costurilor indirecte de producție pe tipurile de produse fabricate și/sau servicii prestate;
- 3) valoarea contabilă a stocurilor evaluate la valoarea realizabilă netă;
- 4) suma ajustării pentru deprecierea stocurilor recunoscută și/sau decontată în perioada de gestiune;
- 5) valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datorilor.

Prevederi tranzitorii

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

Data intrării în vigoare a standardului

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

Modul de repartizare a costurilor indirecte de producție

Date inițiale. În luna septembrie 201X la o entitate de producție au fost fabricate 3 tipuri de produse: „A”, „B” și „C”. Costurile indirecte de producție constante au constituit 120 000 lei, iar cele variabile – 80 000 lei.

Conform politicilor contabile, costurile indirecte de producție se repartizează pe tipuri de produse în baza volumului produselor fabricate.

Informația privind capacitatea normală de producție și volumul produselor efectiv fabricate este prezentată în tabelul 1:

Tabelul 1

Informația privind capacitatea normală și volumul efectiv de produse

Denumirea produselor	Capacitatea normală de producție, unități	Volumul produselor fabricate efectiv, unități
„A”	7000	7000
„B”	5000	4000
„C”	8000	6000

În baza datelor din exemplu, entitatea repartizează costurile indirecte de producție între costul produselor fabricate și cheltuielile curente, precum și pe tipurile de produse fabricate în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor indirecte de producție

Denumirea produselor	Capacitatea normală de producție, unități	Volumul produselor fabricate efectiv, unități	Costurile indirecte de producție, lei				
			constante, total	Inclusiv, aferente		variabile	incluse în costul produselor fabricate
costului produselor fabricate	cheltuielilor curente						
1	2	3	$4 = (3 : \sum 3) \times \sum 4$	$5 = (3 : 2) \times 4^*$	$6 = 4 - 5$	$7 = (3 : \sum 3) \times \sum 7$	$8 = 5 + 7$
„A”	7000	7000	49 411,76	49 411,76	0	32 941,18	82 352,94
„B”	5000	4000	28 235,30	22 588,24	5 647,06	18 823,53	41 411,77
„C”	8000	6000	42 352,94	31 764,71	10 588,23	28 235,29	60 000,00
Total	20 000	17 000	120 000	103 764,71	16 235,29	80 000	183 764,71

* În cazul când volumul produselor fabricate efectiv este mai mare decât capacitatea normală de producție, costurile indirecte constante se includ integral în cost, dar nu trebuie să depășească suma din coloana 4.

Conform datelor din exemplu și a calculelor efectuate, în septembrie 201X entitatea contabilizează:

- consumurile indirecte de producție decontate la cheltuieli curente în suma de 16 235,29 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor indirecte de producție;
- costurile indirecte de producție incluse în costul produselor fabricate în suma de 183 764,71 lei – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieșire a stocurilor

Date inițiale. Stocul de materiale la 1 octombrie 201X la o entitate a constituit 7000 kg cu costul de intrare 20,50 lei/kg. În cursul lunii octombrie 201X la depozitul de materiale au avut loc următoarele operațiuni:

- 1) 6 octombrie – intrare 5000 kg la prețul de 19,0 lei/kg;
- 2) 11 octombrie – intrare 7500 kg la prețul de 19,50 lei/kg;
- 3) 15 octombrie – ieșire (consum) 11800 kg;
- 4) 22 octombrie – intrare 9600 kg la prețul de 22,0 lei/kg;
- 5) 25 octombrie – ieșire (consum) 4700 kg;
- 6) 27 octombrie – intrare 1500 kg la prețul de 21,50 lei/kg;
- 7) 29 octombrie – ieșire (consum) 2200 kg.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei FIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 3.

Tabelul 3

Calculul costului materialelor consumate în baza metodei FIFO după fiecare ieșire

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 octombrie 201X	-	-	-	-	-	-	7000	20,50	143 500
6 octombrie 201X	5000	19,0	95 000	-	-	-	7000	20,50	143 500
							5000	19,0	95 000
11 octombrie 201X	7500	19,50	146 250	-	-	-	12 000	-	238 500
							7000	20,50	143 500
							5000	19,0	95 000
							7500	19,5	146 250
15 octombrie 201X	-	-	-	-	-	-	19 500	-	384 750
							7000	20,50	143 500
							4800	19,0	91 200
22 octombrie 201X	9600	22,0	211 200	-	-	-	7500	19,5	146 250
							9600	22,0	211 200
							11 800	-	234 700
25 octombrie 201X	-	-	-	-	-	-	200	19,0	3800
							4500	19,5	87 750
							4700	-	91 550
27 octombrie 201X	1500	21,50	2250	-	-	-	3000	19,5	58 500
							9600	22,0	211 200
							1500	21,50	32 250
							14 100	-	301 950
29 octombrie 201X	-	-	-	-	-	-	800	19,5	15 600
							9600	22,0	211 200
							1500	21,50	32 250
31 octombrie 201X (total)	23 600	-	484 700	18 700	-	369 150	11 900	-	259 050
							11 900	-	259 050

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

- la data de 15 octombrie 201X:		
7000 kg la prețul de 20,50 lei/kg	=	143 500 lei
4800 kg la prețul de 19,50 lei/kg	=	91 200 lei
Total 11 800 kg		234 700 lei

- la data de 25 octombrie 201X:
 200 kg la prețul de 19,0 lei/kg = 3800 lei
 4500 kg la prețul de 19,5 lei/kg = 87 750 lei
 Total 4700 kg 91 550 lei

- la data de 29 octombrie 201X:
 2200 kg la prețul de 19,5 lei/kg = 42 900 lei
 Total 2200 kg 42 900 lei

Costul stocului final de materiale se determină astfel:
 a) costul stocului inițial – 143 500 lei
 b) costul materialelor intrate – 484 700 lei
 c) costul materialelor consumate – 369 150 lei
 Valoarea stocului final (a + b – c) 259 050 lei

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484 700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datorii curente;

- costul materialelor consumate în sumă de 369 150 lei – ca majorare a costurilor activității de bază și diminuare a stocurilor.

Anexa 3

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat

Date inițiale. Utilizând datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieșirile de materiale conform metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare.

În baza datelor din exemplu, costul materialelor consumate se determină în modul prezentat în tabelul 4.

Tabelul 4

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

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 octombrie 201X	–	–	–	–	–	–	7000	20,50	143 500
6 octombrie 201X	5000	19,0	95 000	–	–	–	12 000	19,875	238 500
11 octombrie 201X	7500	19,50	146 250	–	–	–	19 500	19,731	384 750
15 octombrie 201X	–	–	–	11 800	19,731	232 825,8	7700	19,731	151 924
22 octombrie 201X	9600	22,0	211 200	–	–	–	17 300	20,990	363 124
25 octombrie 201X	–	–	–	4700	20,990	98 653	12 600	20,990	264 471
27 octombrie 201X	1500	21,50	32 250	–	–	–	14 100	21,044	296 721
29 octombrie 201X	–	–	–	2200	21,044	46 296,8	11 900	21,044	250 424
31 octombrie 201X	23 600	–	484 700	18 700	–	377 775,6	11 900	21,044	250 424

- Costul mediu ponderat după intrarea din 6 octombrie 201X:

$$\frac{143\,500 \text{ lei} + 95\,000 \text{ lei}}{7000 \text{ kg} + 5000 \text{ kg}} = \frac{238\,500 \text{ lei}}{12\,000 \text{ kg}} = 19,875 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 11 octombrie 201X:

$$\frac{238\,500 \text{ lei} + 146\,250 \text{ lei}}{12\,000 \text{ kg} + 7500 \text{ kg}} = \frac{384\,750 \text{ lei}}{19\,500 \text{ kg}} = 19,731 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 22 octombrie 201X:

$$\frac{151\,924,2 \text{ lei} + 211\,200 \text{ lei}}{7700 \text{ kg} + 9600 \text{ kg}} = \frac{363\,124,2 \text{ lei}}{17\,300 \text{ kg}} = 20,990 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 27 octombrie 201X:

$$\frac{264\,471,2 \text{ lei} + 32\,250 \text{ lei}}{12\,600 \text{ kg} + 1500 \text{ kg}} = \frac{296\,721,2 \text{ lei}}{14\,100 \text{ kg}} = 21,044 \text{ lei/kg}.$$

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

- la 15 octombrie 201X – în sumă de 232 825,8 lei (11 800 kg × 19,731 lei/kg);
- la 25 octombrie 201X – în sumă de 98 653 lei (4700 kg × 20,990 lei/kg);
- la 29 octombrie 201X – în sumă de 46 296,8 lei (2200 kg × 21,044 lei/kg).

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

Varianta I

a) costul stocului inițial –	143 500 lei;
b) costul materialelor intrate –	484 700 lei;
c) costul materialelor consumate –	377 775,6 lei;
Costul stocului final (a + b – c)	250 424,4 lei

Varianta II

a) cantitatea stocului final – 11900 kg;	
b) costul mediu ponderat la sfârșitul perioadei – 21,044 lei;	
Costul stocului final (a × b)	250 424,4 lei.

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484 700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datorii curente;

- costul materialelor consumate în sumă de 377 775,6 lei – ca majorare a costurilor activității de bază și diminuare a stocurilor.

Anexa 3¹

Modul de aplicare a metodei LIFO după fiecare ieșire a stocurilor

Date inițiale. Utilizând datele din anexa 2 să presupunem că entitatea evaluează ieșirile de materiale conform metodei LIFO după fiecare ieșire.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei LIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 4¹:

Tabelul 4¹

Calculul costului materialelor consumate în baza metodei LIFO după fiecare ieșire

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	Valoarea, lei
1 octombrie 201X	-	-		-	-		7000	20,50	143 500
6 octombrie 201X	5000	19,0	95 000	-	-		7000	20,50	143 500
							5000	19,0	95 000
							12 000	-	238 500
11 octombrie 201X	7500	19,50	146 250	-	-		7000	20,50	143 500
							5000	19,0	95 000
							7500	19,5	146 250
							19 500	-	384 750
15 octombrie 201X	-	-		4300	19,0	81 700	7000	20,50	143 500
				7500	19,5	146 250	700	19,00	13 300
				11 800	-	227 950	7700	-	156 800
22 octombrie 201X	9600	22,0	211 200	-	-		7000	20,50	143 500
							700	19,00	13 300
							9600	22,00	211 200
							17 300	-	368 000
25 octombrie 201X	-	-		4700	22,0	103 400	7000	20,50	143 500
							4900	22,00	107 800
							700	19,00	13 300
							12 600	-	264 600
27 octombrie 201X	1500	21,50	2250	-	-		7000	20,50	143 500
							4900	22,0	107 800
							700	19,00	13 300
							1500	21,50	32 250
							14 100	-	296 850
29 octombrie 201X	-	-		700	22,00	15 400	7000	20,50	143 500
				1500	21,50	32 250	700	19,00	13 300
							4200	22,00	92 400
							11 900	-	249 200
31 octombrie 201X (total)	23 600	-	484 700	18 700	-	379 000	11 900	-	249 200

Potrivit metodei LIFO, materialele consumate se evaluează astfel:

- la data de 15 octombrie 201X:
7500 kg la prețul de 19,50 lei/kg = 146 250 lei
4300 kg la prețul de 19,00 lei/kg = 81 700 lei
Total 11 800 kg 227 950 lei
- la data de 25 octombrie 201X:
4700 kg la prețul de 22,00 lei/kg = 103 400 lei
- la data de 29 octombrie 201X:
1500 kg la prețul de 21,50 lei/kg = 32 250 lei
700 kg la prețul de 22,00 lei/kg = 15 400 lei
Total 2200 kg 47 650 lei

Costul stocului final de materiale se determină astfel:

- costul stocului inițial – 143 500 lei
- costul materialelor intrate – 484 700 lei
- costul materialelor consumate – 379 000 lei

Valoarea stocului final (a + b – c) 249 200 lei

Conform calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul materialelor intrate în sumă de 484 700 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datorii curente;
- costul materialelor consumate în sumă de 379 000 lei – ca majorare a costurilor activității de bază și diminuare a stocurilor.

Anexa 4

Modul de evaluare ulterioară a stocurilor la valoarea realizabilă netă

Date inițiale. O entitate comercializează televizoare. Soldul televizoarelor la 31 decembrie 201X constituia 12 unități care sînt divizate în trei grupe: „A”, „B” și „C”. Costul de intrare și valoarea realizabilă netă a soldului de televizoare la 31 decembrie 201X sînt prezentate în tabelul 5.

Tabelul 5

Costul de intrare și valoarea realizabilă netă a soldului de televizoare la 31 decembrie 201X

Cod	Grupa	Costul de intrare, lei	Valoarea realizabilă netă, lei
1	2	3	4
1	„A”	3000	5000
2	„A”	4000	5000
3	„A”	6500	5000
4	„A”	7000	5000
5	„B”	8500	9000
6	„B”	6500	9000
7	„B”	7000	9000
8	„C”	9000	10000
9	„C”	9500	10000
10	„C”	8500	10000
11	„C”	7500	10000
12	„C”	8000	10000

În baza datelor din tabelul 5 se calculează valoarea televizoarelor care va fi reflectată în bilanț în funcție de modul determinării valorii realizabile nete:

- varianta I – pe fiecare televizor;
- varianta II – pe fiecare grupă de televizoare;
- varianta III – pe toate televizoarele aflate în stoc.

Pentru determinarea valorii contabile a televizoarelor trebuie comparate, respectiv, costul de intrare și valoarea realizabilă netă pe fiecare televizor, grupă de televizoare și toate televizoarele aflate în stoc (tabelul 6).

Tabelul 6

Calculul valorii contabile a televizoarelor la 31 decembrie 201X

Cod	Grupa	Costul de intrare, lei	Valoarea realizabilă netă, lei	Valoarea cea mai mică dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă, lei
1	2	3	4	5
1	„A”	3000	5000	3000
2	„A”	4000	5000	4000
3	„A”	6500	5000	5000
4	„A”	7000	5000	5000
Total		20 500	20 000	17 000
5	„B”	8500	9000	8500
6	„B”	6500	9000	6500
7	„B”	7000	9000	7500
Total		22 000	27 000	22 000
8	„C”	9000	10000	9000
9	„C”	9500	10000	9500
10	„C”	8500	10000	8500
11	„C”	7500	10000	7500
12	„C”	8000	10000	8000
Total		42 500	50 000	42 500
Total general		85 000	97 000	81 500

În baza datelor tabelului 6, valoarea contabilă a televizoarelor va constitui:

- varianta I: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare televizor – 81 500 lei. Diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă în sumă de 3500 lei (85 000 lei – 81 500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;
- varianta II: în cazul determinării valorii realizabile nete pe fiecare grupă de televizoare – 84 500 lei (20 000 lei + 22 000 lei + 42 500 lei). Diferența dintre costul de intrare și valoarea realizabilă netă – 500 lei (85 000 lei – 84 500 lei) se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;
- varianta III: în cazul determinării valorii realizabile nete pe toate televizoarele aflate în stoc – 85 000 lei. În această situație nu trebuie întocmite careva înregistrări contabile, deoarece stocurile se reflectă în bilanț la costul de intrare.

Standardul național de contabilitate

„Capital propriu și datorii”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

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 datorii 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 datoriiilor.

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 și neînregistrat, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare și alte elemente ale capitalului propriu.

Capital social și neînregistrat

5¹. Capitalul social și neînregistrat se contabilizează în cadrul următoarelor elemente: capital social, capital nevărsat, capital neînregistrat, capital retras și patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate.

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 180 000 lei se formează prin următoarele aporturi ale fondatorului: numerar în sumă de 72 000 lei, teren în valoare de 27 000 lei, clădire în valoare de 81 000 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 180 000 lei – ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat și a capitalului social;
- primirea aportului bănesc al fondatorului la capitalul social în sumă de 72 000 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 108 000 lei (27 000 lei + 81 000 lei) – ca majorare a imobilizărilor corporale și diminuare a capitalului nevărsat.

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

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

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

- 1) prime de capital, dacă diferența respectivă nu urmează a fi restituită proprietarilor;
- 2) datoriile 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 60 000 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 60 000 lei (5000 acțiuni × 12 lei) – ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat și a capitalului neînregistrat în sumă de 50 000 lei (5000 acțiuni × 10 lei) și a capitalului suplimentar în sumă de 10 000 lei (5000 acțiuni × 2 lei);
- aporturile bănești primite în sumă de 60 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a capitalului nevărsat;
- capitalul social în sumă de 50 000 lei (5000 acțiuni × 10 lei) – ca majorare a capitalului social și diminuare a capitalului neînregistrat.

Diferența dintre valoarea activelor primite în contul achiziției acțiunilor (60 000 lei) și valoarea nominală a acțiunilor (50 000 lei) constituie prime de capital 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 18 500 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 18 500 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 30 500 lei din cauza pierderilor neacoperite.

La 16 aprilie 201X+1 asociații societății au decis să micșoreze capitalul social al acesteia cu 30 500 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 30 500 lei – ca diminuare concomitentă a capitalului social și pierderilor anilor precedenți.

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

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

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

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

- achiziționarea a 3000 acțiuni proprii în sumă de 195 000 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 75 000 lei (1500 acțiuni × 50 lei) – ca diminuare concomitentă a capitalului social și a capitalului retras;

- decontarea diferenței nefavorabile dintre valoarea nominală și prețul de achiziție a acțiunilor anulate în sumă de 22 500 lei [1500 acțiuni × (65 lei – 50 lei)] – ca diminuare a profitului nerepartizat (majorare a pierderii neacoperite) și diminuare a capitalului retras;

în mai 201X:

- revînzarea a 1000 acțiuni proprii în sumă de 68 000 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 capital.

Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate

17¹. Intrarea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorități și instituții publice la autogestiu-ne se contabilizează în mărimea stabilită în actele de constituire și/sau în alte documente prevăzute de legislație: cu active – ca majorare concomitentă a activelor și a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate; cu datorii – ca majorare a datoriilor și diminuare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.

17². Leșirea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorități și instituții publice la autogestiu-ne se contabilizează: în cazul transmiterii activelor – ca diminuare concomitentă a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate și a activelor; iar în cazul transmiterii datoriilor – ca diminuare a datoriilor și majorare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.

Prime de capital

17³. Primele de capital apar în urma operațiunilor de constituire și majorare a capitalului social și de conversie a obligațiunilor în acțiuni și se contabilizează ca majorare a capitalului nevărsat, capitalului retras și/sau diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a primelor de capital.

17⁴. Primele de capital decontate conform deciziei organului de conducere al entității se contabilizează ca diminuare a primelor de capital și majorare a profitului nerepartizat (diminuare a pierderilor neacoperite) al anilor precedenți.

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 28 200 lei în capitalul de rezervă. La 15 septembrie 201X asociații au decis să majoreze capitalul social al societății cu 25 000 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 28 200 lei;

în septembrie 201X:

- diminuarea capitalului de rezervă și majorarea capitalului social în sumă de 25 000 lei.

19¹. În cazul în care entitatea încetează să creeze rezerve statutare și/sau alte rezerve, suma neutilizată a acestora se decontează, conform deciziei proprietarilor, la profitul nerepartizat (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 (pierderea 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 190 000 lei și 110 000 lei, profitul constituind 80 000 lei. Conform deciziei consiliului entității în iulie 201X au fost calculate dividende intermediare în sumă de 10 000 lei.

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

- calcularea dividendelor intermediare în sumă de 10 000 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 190 000 lei – ca diminuare a veniturilor curente și majorare a rezultatului financiar total al perioadei de gestiune;
- decontarea cheltuielilor curente în sumă de 110 000 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 10 000 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 70 000 lei (190 000 lei – 110 000 lei – 10 000 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 (pierderea) 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 (pierderea 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 15 200 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 15 200 lei și majorare a:

- capitalului de rezervă în sumă de 760 lei;
- datoriilor față de proprietari în sumă de 14 440 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 rezervei, a capitalului social, a primelor de capital sau a altor elemente de capital propriu, sau ca majorare a capitalului nevârsat și diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenți.

Exemplul 9. Conform bilanțului valoarea activelor nete ale unei societăți cu răspunderea limitată la 31.12.201X este mai mică decât capitalul social al entității cu 9500 lei din cauza pierderilor neacoperite. În condițiile imposibilității compensării acestor pierderi pe seama reducerii capitalului social sau altor elemente de capital propriu, asociații la 3 aprilie 201X+1 au decis să acopere pierderile din contul contribuțiilor asociaților. Contribuțiile respective au fost achitate sub formă de numerar în aceeași lună.

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

- acoperirea pierderilor în sumă de 9500 lei – ca majorare a capitalului nevârsat 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 nevârsat.

Rezerve din reevaluare

26¹. 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 neînregistrat, în primele de capital, în rezerve, în profit (pierdere) sau în rezervele din reevaluare. La entitățile cu proprietate publică, ca alte elemente de capital propriu pot fi înregistrate subvențiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate (după îndeplinirea condițiilor contractuale) în conformitate cu pct.80 al prezentului standard.

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 45 000 lei și un contract de prestare a serviciilor în valoare de 12 000 lei. Mărfurile au fost procurate în luna decembrie 201X, iar serviciile au fost primite în luna februarie 201X+1.

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

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

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

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

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

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 21 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează anularea datoriei față de furnizor în sumă de 21 000 lei – ca diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente.

40. Datoriile se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:

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

Datorii financiare

41. Datoriile financiare includ datoriile aferente creditelor și împrumuturilor primite pe un termen stabilit și pentru o anumită plată (dobîndă) sau gratuit.

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

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 suplینirea mijloacelor circulante în sumă de 120 000 lei pe un termen de 2 ani cu rata anuală a dobînzii de

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

- în anul 201X – 5444 lei;
- în anul 201X+1 – 18 878 lei;
- în anul 201X+2 – 8078 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în octombrie 201X:

- primirea creditului bancar în sumă de 120 000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor pe termen lung;

în octombrie-decembrie 201X:

- calcularea dobînzilor în sumă de 5444 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;
- achitarea dobînzilor în sumă de 5444 lei – ca diminuare concomitentă a numerarului și a datoriilor curente;

la 31 decembrie 201X:

- înregistrarea cotei curente a datoriilor financiare pe termen lung în sumă de 60 000 lei – ca diminuare a datoriilor pe termen lung și majorare a datoriilor curente;

în ianuarie-decembrie 201X+1:

- calcularea dobînzilor în sumă de 18 878 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;
- achitarea dobînzilor în sumă de 18 878 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului;
- rambursarea creditului în sumă de 60 000 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 60 000 lei – ca diminuare a datoriilor pe termen lung și majorare a datoriilor curente;

în ianuarie-septembrie 201X+2:

- calcularea dobînzilor în sumă de 8078 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;
- achitarea dobînzilor în sumă de 8078 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului;
- rambursarea creditului în sumă de 60 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului.

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 revinzării 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 100 000 lei (50 seturi × 2400 lei : 6 × 5) – ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor curente;
- trecerea în cont a sumei TVA aferentă mobilei procurate în sumă de 20 000 lei (50 seturi × 2400 lei : 6) – ca diminuare a datoriilor față de buget și majorare a datoriilor curente;
- stornarea valorii de intrare (fără TVA) a mobilei returnate în sumă de 8000 lei (2400 lei × 4 seturi : 6 × 5) – ca diminuare a stocurilor și a datoriilor curente;
- stornarea sumei TVA aferentă mobilei returnate în sumă de 1600 lei (2400 lei × 4 seturi : 6) – ca majorare a datoriilor față de buget și diminuare a datoriilor curente;

în decembrie 201X:

- achitarea datoriei față de furnizor, ținând cont de mobila returnată în sumă de 110 400 lei (100 000 lei + 20 000 lei – 8000 lei – 1600 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului.

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

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

Datorii calculate

52. Datoriile calculate includ:

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

53. Datoriile față de personal includ:

- 1) datoriile salariale – salariul de bază, sporurile, adaosurile, premiile, indemnizațiile pentru incapacitatea temporară de muncă, indemnizațiile pentru concediile de odihnă și alte recompense acordate de entitate angajată;
- 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 în-

călcarea 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 85 000 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 85 000 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 (85 000 lei × 6%) – ca diminuare a datoriilor față de proprietari și majorare a datoriilor față de buget;
- achitarea dividendelor proprietarilor în mărime de 79 900 lei (85 000 lei – 5100 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de proprietari și a numerarului.

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

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

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 (finanțarilor 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 185 200 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 463 000 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 185 200 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a veniturilor anticipate pe termen lung;

în iulie 201X:

- primirea subvenției în sumă de 185 200 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;

în august 201X:

- procurarea și transmiterea în exploatare a calculatoarelor în valoare de 463 000 lei – ca majorare concomitentă a immobilizărilor corporale și a datoriilor curente;

în septembrie-decembrie 201X:

- calcularea amortizării calculatoarelor în sumă de 51 444 lei $[(463\,000\text{ lei} : 3\text{ ani}) \times (4\text{ luni} : 12\text{ luni})]$ – ca majorare simultană a cheltuielilor curente și a amortizării immobilizărilor corporale;
- înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 61 733 lei $(185\,200\text{ lei} : 3\text{ ani})$ – 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 20 578 lei $[(185\,200\text{ lei} : 3\text{ ani}) \times (4\text{ luni} : 12\text{ luni})]$ 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).

76¹. Subvențiile aferente activelor, recunoscute (primite) după transmiterea acestora în exploatare și suportarea altor costuri, se decontează la venituri curente în următorul mod:

- în perioada în care subvențiile au fost recunoscute – în mărimea și proporția amortizării calculate și a altor costuri suportate, inclusiv pînă la recunoașterea subvențiilor;
- în perioadele ulterioare de utilizare a activelor intrate pe seama subvențiilor - în modul prevăzut la pct. 75-76.

Exemplul 15¹. În anii 201X-201X+2 o entitate agricolă a suportat costuri de plantare, creștere și îngrijire a unei plantații perene care a fost transmisă în exploatare în anul 201X+2. Costul de intrare al plantației perene constituie 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 plantației 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 plantației perene pînă la transmiterea în exploatare în sumă de 1 580 000 lei – ca majorare a activelor biologice immobilizate în curs de execuție și majorare a datoriilor, amortizării mijloacelor fixe, diminuare a stocurilor etc.;

- transmiterea în exploatare a plantației perene la costul de intrare de 1 580 000 lei – ca majorare a activelor biologice immobilizate și diminuare a activelor biologice immobilizate în curs de execuție;
- calcularea amortizării plantației perene în sumă de 98 750 lei – ca majorare concomitentă a costurilor curente și a amortizării activelor biologice immobilizate.

în anul 201X+4:

- recunoașterea subvențiilor în sumă de 474 000 lei $(1\,580\,000\text{ lei} \times 30\%)$ – ca majorare concomitentă a creanțelor și datoriilor pe termen lung (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 immobilizate;
- decontarea subvențiilor aferente plantației perene în sumă de 53 325 lei $[(98\,750\text{ lei} + 79\,000\text{ lei}) \times 30\%]$ – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente.

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

- subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor deja suportate se decontează integral la venituri curente în perioada în care subvențiile au fost primite;
- subvențiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor perioadelor curente sau viitoare se decontează la venituri curente în perioadele în care costurile/cheltuielile au fost efectiv suportate;
- 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 350 000 lei pentru compensarea cheltuielilor de instruire (recalificare) pe parcursul a doi ani a persoanelor disponibilizate. Cheltuielile de instruire pe anul 201X constituie 150 000 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 200 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anul 201X:

- recunoașterea subvenției în sumă de 350 000 lei – ca majorare simultană a creanțelor curente și a veniturilor anticipate pe termen lung;
- primirea subvenției în sumă de 350 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- înregistrarea cheltuielilor de instruire efectuate din contul subvenției în sumă de 150 000 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 150 000 lei – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente;
- înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 200 000 lei $(350\,000\text{ lei} -$

150 000 lei) – ca diminuare a veniturilor anticipate pe termen lung și majorare a veniturilor anticipate curente.

în anul 201X+1:

- restituirea subvențiilor în sumă de 200 000 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 250 000 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 200 000 lei (350 000 lei – 150 000 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 50 000 lei (250 000 lei – 200 000 lei) – ca majorare simultană a cheltuielilor și datoriilor curente;

în martie 201X+1:

- restituirea subvenției în sumă de 250 000 lei (200 000 lei + 50 000 lei) – ca diminuare simultană a datoriilor curente și a numerarului.

80. Entitățile cu proprietate publică decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) subvențiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, înregistrate inițial ca datorii pe termen lung (venituri anticipate), la majorarea altor elemente de capital propriu. Decontarea acestor subvenții se înregistrează ca diminuare a altor elemente de capital propriu și, respectiv, ca majorare a capitalului social și/sau a veniturilor curente. Decontarea subvențiilor aferente activelor primite de la instituțiile și organizațiile naționale și internaționale se contabilizează în conformitate cu pct. 75–76¹, iar subvențiile aferente veniturilor – conform pct. 77 din prezentul standard.

Provizioane

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.

85¹. Provizioanele se contabilizează în cadrul următoarelor categorii:

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

Exemplul 17¹. Conform situației din 31.12.201X la entitate au rămas neutilizate 580 zile de concediu pentru acest an, inclusiv 230 zile – pentru muncitorii secțiilor de producție și 250 zile – pentru personalul administrativ. Salariu mediu pentru o zi constituie 180 lei – pentru muncitori și 210 lei – pentru personalul administrativ.

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

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

Exemplul 17². În anul 201X o entitate a vândut mărfuri cu termen de garanție de 12 luni. Dacă la toate mărfurile vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparație ar constitui 100 000 lei, iar la depistarea defectelor majore costurile de reparație s-ar ridica la 500 000 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 45 000 lei [(75% x 0) + (20% x 100 000 lei) + (5% x 500 000 lei)] care va fi înregistrat ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a datoriilor (provizioanelor).

- 3) provizioane pentru impozite care se constituie pentru diferențele de impozite rezultate din controalele inițiate și nefinisate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanțele judecătorești, precum și în alte situații care pot genera datorii aferente impozitelor și taxelor, inclusiv majorări de întârziere (penalități) și amenzi.

Exemplul 17³. În urma unui control fiscal în derulare, o entitate a luat cunoștință că la 31.12.201X are de plătit suplimentar impozite în sumă de 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 se va înregistra ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și datorii (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 datorii, diminuare a stocurilor, costurilor etc.

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

Exemplul 19. Utilizând datele din exemplul 17² să presupunem, că în urma estimărilor suplimentare costurile de reparație a mărfurilor vândute pentru defectele minore se vor majora cu 15 000 lei, iar cele pentru defecte majore – cu 70 000 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 $[(75\% \times 0) + (20\% \times 15\,000\text{ lei}) + (5\% \times 70\,000\text{ lei})]$ care va fi înregistrată ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datorii 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 datorii și majorare a veniturilor curente.

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

Prezentarea informațiilor

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

- 1) capitalul propriu:
 - a) cauzele modificărilor semnificative ale elementelor capitalului propriu în perioada de gestiune;
 - b) suma dividendelor calculate în perioada de gestiune;
 - c) mărimea (cuantumul) dividendelor pe o acțiune a societății pe acțiuni;
- 2) datoriile financiare, comerciale și calculate:
 - a) valoarea contabilă a fiecărei categorii (grupe) de datorii la începutul și sfârșitul perioadelor de gestiune;
 - b) suma datorii cu termenul cu prescripție expirat decontate în perioada de gestiune;
- 3) subvențiile:
 - a) valoarea contabilă a subvențiilor la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

- b) mărimea subvențiilor primite și decontate pe parcursul perioadei de gestiune;
 - c) mărimea subvențiilor restituite în perioada de gestiune și/sau care urmează a fi restituite în perioada de gestiune ulterioară și motivele restituirii acestora;
- 4) provizioanele:
 - a) tipurile provizioanelor constituite;
 - b) provizioanele suplimentare constituite în perioada de gestiune, inclusiv majorările provizioanelor existente;
 - c) sumele provizioanelor utilizate și anulate în perioada de gestiune.

Prevederi tranzitorii

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

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

- 1) soldul subvențiilor (cu excepția entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară) – la datorii (venituri anticipate) pe termen lung sau curente;
- 2) datoriile față de proprietari privind aporturile depuse pentru majorarea capitalului social – la capital propriu (neînregistrat);
- 3) reducerea și ecartul de evaluare – în cazul modificării metodei de evaluare ulterioară a activelor imobilizate – la rezultatele financiare ale anilor precedenți.

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1

Modul de contabilizare a datorii 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 125 000 lei, inclusiv:

- personalului administrativ al entității – 35 000 lei;
- muncitorilor care participă la construcția unei clădiri – 20 000 lei;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 60 000 lei;
- personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 10 000 lei.

Suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului constituie 28 750 lei, inclusiv aferente salariului:

- personalului administrativ – 8050 lei;
- muncitorilor care participă la construcția unei clădiri – 4600 lei;
- muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 13 800 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 – 14 125 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 35 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative și a datoriilor față de personal;
- muncitorilor care participă la construcția clădirii în mărime de 20 000 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 60 000 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 10 000 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 13 800 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 distribuție 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 distribuție 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 14 125 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 un 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 36 250 lei (8050 lei + 4600 lei + 13 800 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 14 125 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de buget și a numerarului;
- salariile angajaților în mărime de 92 475 lei (125 000 lei – 7500 lei – 4375 lei – 14 125 lei – 2525 lei – 4000 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de personal și a numerarului.

Standardul național de contabilitate „Venituri”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările
și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară și IAS 18, „Venituri”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a veniturilor generate de anumite tipuri de fapte economice și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea veniturilor provenite din:

- 1) vânzarea produselor și mărfurilor;
- 2) prestarea serviciilor;
- 3) utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe (royalty) și dividende.

4. Prezentul standard nu reglementează modul de contabilizare a veniturilor provenite din:

- 1) contracte de construcție (SNC „Contracte de construcții”);
- 2) contracte de leasing (SNC „Contracte de leasing”);
- 6) modificări ale valorii stocurilor și altor active curente (SNC „Stocuri”);
- 7) ieșirea activelor imobilizate (SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și SNC „Creanțe și investiții financiare”);
- 8) subvenții (SNC „Capital propriu și datorii”);
- 9) diferențe favorabile de curs valutar și de sumă (SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”).

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Venituri – creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora, sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu, cu excepția creșterilor legate de contribuțiile proprietarilor.

Venituri din prestarea serviciilor – venituri din executarea de către entitate a unor lucrări pe parcursul unei anumite perioade de timp (de exemplu, venituri din serviciile de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, instalare a utilajului, telefonie, internet, turism).

Venituri din vânzarea produselor și mărfurilor – venituri din comercializarea bunurilor produse de entitate sau cumpărate pentru a fi revândute, inclusiv terenurile și alte imobilizări deținute în scopuri revânzării.

Venituri sub formă de dobânzi – venituri din utilizarea numerarului sau a echivalentelor acestuia, precum și din deținerea obligațiunilor și a altor sume datorate entității.

Venituri sub formă de redevențe – (royalty) venituri din utilizarea imobilizărilor necorporale ale entității cum ar fi brevetele, mărcile, drepturile de autor (copyright) și software-ul pentru computere etc.

Venituri sub formă de dividende – venituri din cotele deținute în capitalul social al altor entități.

Reguli generale

6. Veniturile cuprind beneficiile economice primite sau de primit de către entitate în nume propriu. În componența veniturilor nu se includ:

- 1) taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite și taxe recuperabile.

Exemplul 1. În noiembrie 201X o entitate a livrat produse finite cumpărătorilor la valoare de vânzare de 120 000 lei, inclusiv TVA – 20 000 lei și accize – 10 000 lei.

În baza datelor din exemplu, suma veniturilor entității pe luna noiembrie 201X constituie 90 000 lei (120 000 lei – 20 000 lei – 10 000 lei) și se determină ca diferența dintre mărimea totală a valorii de vânzare a produselor și sumele TVA și accizelor.

- 2) sumele colectate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de intermediere încheiate conform legislației în vigoare. Aceste sume nu pot fi incluse în componența veniturilor, deoarece nu reprezintă beneficii economice pentru entitate și nu au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu. În aceste situații veniturile entității includ doar comisioanele cuvenite.

Exemplul 2. Entitatea „A” a încheiat un contract de intermediere cu entitatea „B” privind vânzarea produselor vinicole. În anul 201X entitatea „A” a vândut cumpărătorilor produse în valoare totală de 200 000 lei. Pentru serviciile de intermediere prestate entitatea „A” beneficiază de un comision în mărime de 15% din valoarea produselor vândute.

Conform datelor din exemplu, venitul entității „A” pe anul 201X constituie 30 000 lei (200 000 lei × 15%), iar venitul entității „B” – 170 000 lei (200 000 lei – 30 000 lei).

7. Veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestației (mijlocului de plată) primite sau de primit diminuată cu valoarea oricăror reduceri de preț, bonusuri și altor reduceri comerciale acordate de către vânzător. Valoarea justă reprezintă prețul estimat de vânzare al unui activ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

Exemplul 3. În mai 201X o entitate a vândut unui cumpărător 1000 unități de marfă al cărei preț unitar obișnuit de vânzare constituie 80 lei. Cumpărătorul a achitat integral mărfurile pro-

curate, beneficiind pentru aceasta de o reducere comercială în mărime de 5% din valoarea totală de vânzare.

În baza datelor din exemplu, venitul entității-vînzător pe luna mai 201X constituie 76 000 lei [80 000 lei – (80 000 lei × 5%)] se determină ca diferența dintre prețul de vânzare și reducerea comercială acordată.

8. În cazul tranzacțiilor pe bază de barter (schimburi de bunuri și servicii) entitatea-vînzător înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni distincte:

- 1) vânzarea bunurilor și serviciilor cu recunoașterea și evaluarea veniturilor în modul stabilit pentru vânzările ordinare;
- 2) procurarea bunurilor și serviciilor cu determinarea valorii acestora în modul stabilit de standardele de contabilitate;
- 3) decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente tranzacțiilor pe bază de barter.

9. Veniturile se recunosc, de regulă, separat pentru fiecare tranzacție. În anumite situații, veniturile pot fi recunoscute pe componentele distincte ale unei tranzacții (de exemplu, dacă prețul de vânzare a bunurilor include o sumă identificabilă pentru servicii ulterioare, această sumă este inițial înregistrată ca venituri anticipate și recunoscută ca venituri curente pe măsura prestării serviciilor de deservire a bunurilor comercializate).

Exemplul 4. În decembrie 201X entitatea a vîndut unui cumpărător 10 calculatoare la preț unitar de 12 000 lei cu condiția deservirii calculatoarelor pe parcursul a 3 ani. Prețul unitar de vânzare a calculatorului (fără deservire) constituie 10 500 lei.

Conform datelor din exemplu, în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- veniturile din vânzarea calculatoarelor în sumă de 105 000 lei (10 500 lei × 10 unit.) – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;
- valoarea serviciilor de deservire a calculatoarelor în sumă de 15 000 lei [(12 000 lei – 10 500 lei) × 10 unit.] – ca majorare simultană a creanțelor curente și a veniturilor anticipate pe termen lung.

10. Veniturile și cheltuielile aferente unora și aceluiași fapte economice se recunosc în aceeași perioadă de gestiune (de exemplu, valoarea bunurilor vîndute și costul acestora se contabilizează și se reflectă în situația de profit și pierdere într-o singură perioadă de gestiune).

Contabilitatea veniturilor

11. Contabilitatea veniturilor este condiționată de sursa de obținere a acestora – vânzarea produselor și mărfurilor; prestarea serviciilor; utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobînzii, redevențe și dividende.

Venituri din vânzarea produselor și mărfurilor

12. Veniturile din vânzarea produselor și mărfurilor se recunosc în momentul în care sînt îndeplinite simultan următoarele condiții:

- 1) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor. Transferul riscurilor și beneficiilor semnificative aferente drepturilor de proprietate asupra bunurilor, de regulă, coincide cu momentul

predării bunurilor către cumpărător sau, la respectarea altor condiții contractuale, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către cumpărători;

- 2) entitatea nu mai gestionează bunurile vîndute ca în cazul deținerii în proprietate a acestora și nu deține controlul efectiv asupra bunurilor;
- 3) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- 4) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției vor fi generate către entitate; și
- 5) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Exemplul 5. În decembrie 201X entitatea a livrat cumpărătorilor mărfuri cu transferarea drepturilor de proprietate asupra acestora. Valoarea de vânzare a mărfurilor constituie 320 000 lei, iar valoare contabilă – 283 000 lei.

Conform datelor din exemplu, în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- valoarea de vânzare a mărfurilor comercializate în sumă de 320 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;
- valoarea contabilă a mărfurilor comercializate în sumă de 283 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vînzărilor) și diminuare a stocurilor.

13. Dacă entitatea păstrează riscurile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor, tranzacția nu reprezintă o vânzare și veniturile nu sînt recunoscute. De exemplu, aceste riscuri se păstrează atunci cînd:

- 1) entitatea are obligații legate de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de prevederile garanțiilor normale;
- 2) obținerea veniturilor dintr-o anumită vânzare este condiționată de obținerea de către cumpărător a veniturilor din comercializarea bunurilor;
- 3) bunurile sînt livrate, dar trebuie instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului și nu a fost încă realizată de către entitate; și
- 4) cumpărătorul are dreptul de a anula vânzarea pe parcursul unui anumit termen și dintr-un motiv specificat în contractul de vânzare-cumpărare și entitatea-vînzător nu este sigură de probabilitatea returnării bunurilor.

Exemplul 6. În noiembrie 201X entitatea a livrat în baza unui contract de consignație 10 televizoare la preț unitar de vânzare 7400 lei. Televizoarele au fost vîndute de către comisionar cumpărătorilor în decembrie 201X – 6 unități și ianuarie 201X+1 – 4 unități.

În baza datelor din exemplu, veniturile entității constituie în decembrie 201X 44 400 lei (7400 lei × 6 unit.), iar în ianuarie 201X+1 – 29 600 lei (7400 lei × 4 unit.) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente.

14. În cazul vînzărilor cu livrări amînite veniturile se recunosc la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- 1) este probabil că se va efectua livrarea bunurilor;
- 2) la data recunoașterii vînzării, bunurile sînt disponibile, identificate și pregătite pentru livrare cumpărătorului;
- 3) cumpărătorul confirmă în scris solicitarea de amînare a livrării;
- 4) se respectă condițiile de plată prevăzute în contract.

15. Veniturile din vînzări cu livrări amînite nu pot fi recunoscute în cazul în care nu există decît intenția de a achiziționa sau de a produce bunurile pentru a fi livrate.

Vânzările cu livrări amânate apar în cazul tranzacțiilor de comercializare a bunurilor care necesită condiții speciale de transportare și de păstrare (de exemplu, vânzarea produselor vinicole în loturi mari, a substanțelor chimice).

16. În cazul vânzărilor cu livrări amânate entitatea-vânzător contabilizează două operațiuni distincte:

- 1) comercializarea bunurilor care se contabilizează în același mod ca și vânzările obișnuite;
- 2) primirea bunurilor în custodie cu reflectarea acestora în conturile extrabilanțiere.

Exemplul 7. În decembrie 201X entitatea a comercializat unui cumpărător un lot de produse vinicole a căror valoare de vânzare constituie 82 500 lei, iar cost efectiv – 51 600 lei. Conform condițiilor contractuale produsele vinicole se vor păstra la depozitul entității și vor fi livrate cumpărătorului în loturi mici pe parcursul unui an.

În baza datelor din exemplu, în decembrie 201X entitatea-vânzător contabilizează:

- veniturile din vânzarea produselor vinicole în sumă de 82 500 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;
- costul efectiv al produselor vinicole vândute în sumă de 51 600 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vânzărilor) și diminuare a stocurilor;
- valoarea produselor vinicole vândute și primite în custodie în sumă de 82 500 lei – ca majorare a stocurilor primite în custodie în contabilitatea extrabilanțieră.

17. Veniturile din vânzarea bunurilor se ajustează prin stornarea valorii bunurilor returnate și/sau cu suma reducerii prețurilor acestora în cazul în care livrarea și returnarea (reducerea prețurilor) bunurilor au avut loc în aceeași perioadă de gestiune. În cazul în care vânzarea și returnarea (reducerea prețurilor) bunurilor au avut loc în perioade de gestiune diferite, veniturile nu se ajustează, iar pierderile din returnarea bunurilor vândute sau din reducerea prețurilor acestora se înregistrează ca cheltuieli curente sau se recuperează din contul provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri.

Exemplul 8. În iunie 201X o entitate – fabrică de mobilă a comercializat 10 seturi de mobilă pentru oficiu. Valoarea de vânzare a unui set de mobilă constituie 3600 lei, iar costul efectiv – 2500 lei. În luna iulie a aceluiași an cumpărătorul a depistat 3 seturi de mobilă necalitativă care au fost returnate vânzătorului.

În baza datelor din exemplu, entitatea-vânzător contabilizează:

în iunie 201X:

- veniturile din vânzarea mobilei în sumă de 36 000 lei (3600 lei × 10 set.) – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- costul efectiv al mobilei vândute în sumă de 25 000 lei (2500 lei × 10 set.) – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vânzărilor) și diminuare a stocurilor.

în iulie 201X:

- valoarea mobilei returnate de cumpărător în sumă de 10 800 lei (3600 lei × 3 set.) – ca stornare a creanțelor și a veniturilor curente;
- costul mobilei returnate de cumpărător – ca stornare a cheltuielilor curente (costului vânzărilor) și a stocurilor.

18. Veniturile din vânzarea bunurilor nu se ajustează în cazul apariției unor incertitudini legate de recuperabilitatea

anumitor sume recunoscute anterior ca venituri. Aceste sume se recunosc ca cheltuieli curente sau se recuperează din contul provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri.

Exemplul 9. În noiembrie 201X entitatea a vândut produse a căror valoare de vânzare totală constituie 140 000 lei, iar costul efectiv – 110 000 lei. În anul 201X+3 un cumpărător a fost recunoscut de instanța judecătorească drept insolubil, nefiind în stare să achite valoarea produselor cumpărate în sumă de 3000 lei. Conform politicilor contabile, pierderile aferente creanțelor compromise se decontează direct la cheltuielile perioadei în care acestea au fost depistate.

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează: în noiembrie 201X:

- veniturile din vânzarea produselor în sumă de 140 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;
- costul efectiv al produselor vândute în sumă de 110 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente (costului vânzărilor) și diminuare a stocurilor.

în anul 201X+3:

- creanțele compromise decontate în sumă de 3000 lei – ca majorare a cheltuielilor și diminuare a creanțelor curente.

Venituri din prestarea serviciilor

19. Veniturile din prestarea serviciilor se recunosc în cazul îndeplinirii simultane a următoarelor condiții:

- 1) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- 2) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie obținute de către entitate;
- 3) stadiul de execuție a tranzacției la data raportării poate fi evaluat în mod credibil; și
- 4) costurile apărute pe parcursul tranzacției și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

20. Evaluarea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează, de regulă, în mărimea valorii acestora, stabilită de părțile contractante și confirmată documentar. Evaluarea acestor venituri este credibilă doar în cazul în care entitatea a convenit cu celelalte părți participante la tranzacție următoarele condiții:

- 1) drepturile fiecărei părți care au putere juridică și se referă la prestarea și primirea serviciilor;
- 2) compensația presupusă;
- 3) metodele și condițiile de plată.

21. Recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează conform uneia din următoarele metode:

- 1) metoda prestării integrale;
- 2) metoda procentului de finalizare.

22. Metoda prestării integrale se recomandă în cazurile în care termenul de prestare a serviciilor nu depășește o perioadă de gestiune. La utilizarea acestei metode veniturile din prestarea serviciilor se recunosc și se contabilizează după încheierea tranzacției.

Exemplul 10. O entitate prestează servicii de instalare a utilajului electric, recepționate de clienți după finalizarea integrală a acestora. În anul 201X entitatea a prestat și a predat clienților servicii în valoare de 147 000 lei.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X entitatea va recunoaște venitul după instalarea efectivă a utilajului și recepționarea acestuia de către clienți în sumă de 147 000 lei

și îl va înregistra ca majorare simultană a creanțelor și veniturilor curente.

23. Metoda procentului de finalizare este aplicabilă în cazurile în care serviciile, potrivit unuia și aceluiași contract, sînt prestate pe parcursul mai multor perioade de gestiune. Prin această metodă, veniturile se recunosc pe stadii distincte ale tranzacției, în funcție de procentul de finalizare a acesteia, adică în perioadele de gestiune în care are loc prestarea efectivă a serviciilor. Recunoașterea veniturilor în baza metodei procentului de finalizare se admite la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- 1) momentul încheierii tranzacției sau a unui stadiu distinct al acesteia poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine la data raportării;
- 2) cheltuielile suportate în procesul tranzacției și cele necesare pentru finalizarea acesteia pot fi determinate în mod credibil.

24. În cazul aplicării metodei procentului de finalizare, suma veniturilor poate fi determinată în baza unuia din următoarele procedee:

- 1) volumului efectiv al serviciilor prestate;

Exemplul 11. În ianuarie 201X entitatea a încheiat un contract de prestare a serviciilor de consultanță și evaluare a imobilizărilor în valoare totală de 840 000 lei pe un termen de trei ani. În anul 201X au fost prestate servicii de consultanță în valoare totală de 126 000 lei.

Conform datelor din exemplu, venitul entității pe anul 201X constituie 126 000 lei și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

- 2) ponderii volumului efectiv al serviciilor prestate în volumul total al serviciilor prevăzute de contract;

Exemplul 12. În ianuarie 201X entitatea a încheiat un contract de instalare a utilitatilor și de deservire a acestuia în decurs de 3 ani cu valoarea totală de 324 000 lei. În anul 201X entitatea a îndeplinit 18% din volumul total de lucrări prevăzute de contract.

Conform datelor din exemplu, venitul entității pe anul 201X constituie 58 320 lei ($324\,000 \text{ lei} \times 18\%$) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

- 3) ponderii cheltuielilor suportate la o dată prestabilă în totalul cheltuielilor prevăzute de contract.

Exemplul 13. În ianuarie 201X entitatea a încheiat un contract privind deservirea mărfurilor vîndute pe un termen de 4 ani în valoare de 192 000 lei. Suma totală a cheltuielilor constituie, conform contractului 164 000 lei. În anul 201X entitatea a suportat cheltuieli în sumă de 38 000 lei.

Conform datelor din exemplu, mărimea venitului entității pe anul 201X se calculează ca produsul ponderii cheltuielilor efectiv suportate în mărime de 23,17% [$38\,000 \text{ lei} : 164\,000 \text{ lei} \times 100\%$] și suma totală a venitului prevăzut de contract, constituie 44 506 lei ($23,18\% \times 192\,000 \text{ lei}$) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente.

25. Dacă serviciile sînt prestate printr-un număr nedeterminat de operațiuni în cursul unei perioade de timp prestabilite, care nu pot fi repartizate pe stadii, veniturile se recunosc conform metodei liniare sau în altă bază stabilită în politicile contabile ale entității.

Exemplul 14. În mai 201X entitatea a încheiat un contract privind deservirea și reparația calculatoarelor în curs de doi ani.

Valoarea totală a serviciilor prevăzute de contract constituie 240 600 lei. Serviciile se prestează uniform pe parcursul perioadei stabilite în contract. Conform politicilor contabile ale entității veniturile se repartizează după metoda liniară.

În baza datelor din exemplu, mărimea veniturilor entității pe luna mai 201X constituie 10 025 lei ($240\,600 \text{ lei} : 24 \text{ luni}$) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente.

26. Dacă rezultatul unei tranzacții de prestare a serviciilor nu poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine, veniturile se recunosc doar în mărimea cheltuielilor suportate care au fost sau, posibil, vor fi recuperate de către beneficiari.

Exemplul 15. În luna noiembrie 201X biroul de avocați a încheiat cu entitatea „A” un contract privind apărarea intereselor acesteia în procesul de judecată. Conform condițiilor contractuale, în cazul în care procesul va fi cîștigat, valoarea serviciilor va constitui 48 300 lei, iar în caz contrar, entitatea va recupera biroului de avocați doar cheltuielile suportate efectiv în limita prevăzută de contract – 35 200 lei. În mai 201X+1 entitatea „A” a pierdut procesul de judecată.

Conform datelor din exemplu, biroul de avocați recunoaște veniturile în luna mai 201X+1 în mărimea cheltuielilor suportate efectiv de 35 200 lei și le înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

27. În cazul în care rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod credibil și recuperarea costurilor suportate nu este probabilă, veniturile nu sînt recunoscute, iar costurile aferente tranzacției se înregistrează ca cheltuieli curente.

27¹. Veniturile din prestarea serviciilor se ajustează prin stornarea valorii serviciilor cu valoarea serviciilor neacceptate și/sau suma reducerii prețurilor acestora în cazul în care prestarea și neacceptarea/reducerea prețurilor serviciilor au avut loc în aceeași perioadă de gestiune. În cazul în care prestarea și neacceptarea/reducerea prețurilor serviciilor au avut loc în perioade de gestiune diferite, veniturile nu se ajustează, iar pierderile rezultate se înregistrează ca cheltuieli curente sau se recuperează din contul provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri.

Venituri din utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobînzii, redevențe și dividende

28. Veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității se recunosc la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- 1) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie obținute de către entitate; și
- 2) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil.

29. Veniturile sub formă de dobînzii se recunosc în baza condițiilor contractuale pe măsura survenirii termenelor de plată a dobînzilor stabilite în contractul încheiat între entitate și utilizatorul activului. În componența veniturilor din dobînzii se evidențiază veniturile aferente dobînzilor obținute de la părțile afiliate.

Exemplul 16. În octombrie 201X entitatea a acordat un împrumut în sumă de 165 000 lei pe un termen de 3 ani. Dobînda anuală constituie 15% și conform condițiilor contractuale se achită la finele fiecărui trimestru.

Conform datelor din exemplu, venitul sub formă de dobînzii a entității se recunoaște în decembrie 201X în sumă de 6 188 lei [$(165\,000 \text{ lei} \times 15\%) : 4 \text{ trimestre}$] și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

31. Dobânzile aferente obligațiunilor și altor titluri de datorii, procurate la un preț care include dobânzile calculate, se recunosc ca venituri doar în suma referitoare la perioada postachiziție. Suma dobânzilor aferentă perioadei pre-achiziție a obligațiunilor nu se consideră venituri, ci se raportează la diminuarea costului de intrare a obligațiunilor.

Exemplul 17. La 1 aprilie 201X entitatea a procurat 2500 de obligațiuni cu termenul de stingere de 3 ani la prețul unitar de 17 lei, care cuprinde cota dobânzilor calculate pe trei luni (ianuarie, februarie, martie). Valoarea nominală a unei obligațiuni constituie 15 lei, rata anuală a dobânzii – 12%.

În baza datelor din exemplu, suma totală a dobânzilor calculate pe anul 201X constituie 4500 lei (2500 unit. \times 15 lei \times 12%), din care se recunoaște ca venituri suma de 3375 lei [(2500 unit. \times 15 lei \times 12% \times 9 luni) : 12 luni], iar suma rămasă de 1125 lei (4500 lei – 3375 lei) se raportează la diminuarea valorii contabile a obligațiunilor cumpărate.

Conform datelor din exemplu și a calculelor efectuate entitatea contabilizează:

- costul de intrare a obligațiunilor procurate în mărime de 42500 lei (2500 unit. \times 17 lei) – ca majorare concomitentă a investițiilor pe termen lung și a datorii curente;
- suma totală a dobânzilor calculate pe anul 201X în mărime de 4500 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor anticipate;
- dobânzile aferente perioadei postachiziție a obligațiunilor în sumă de 3375 lei – ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a veniturilor curente;
- dobânzile aferente perioadei pre-achiziție a obligațiunilor în sumă de 1125 lei – ca diminuare concomitentă a veniturilor anticipate și a valorii contabile a investițiilor pe termen lung.

31¹. Veniturile aferente ajustărilor de valoare favorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente apar în cazul:

- 1) decontării diferenței favorabile dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) și valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- 2) decontării diferenței dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor și altor titluri de datorii cu scont (procurate la un preț mai mic decât valoarea nominală);
- 3) reluării pierderilor din deprecierea valorilor mobiliare.

Aceste venituri se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare, diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

32. Redevențele se recunosc ca venituri în baza contabilității de angajamente, în conformitate cu condițiile acordului încheiat între proprietarul și beneficiarul de imobilizări necorporale. Astfel, în cazul transferului drepturilor de utilizare a imobilizărilor necorporale pe o perioadă prestabilită, recunoașterea venitului sub formă de redevențe se efectuează conform metodei liniare sau în altă bază stabilită în politicile contabile.

Exemplul 18. În ianuarie 201X entitatea „A” a transmis entității „B” dreptul de utilizare a unui brevet de invenție pe o perioadă de 5 ani. Suma totală a plăților, potrivit contractului încheiat, constituie 35 000 lei și se va achita la finele fiecărui an în părți egale.

Conform datelor din exemplu, venitul anual din redevențe a entității „A”, inclusiv pentru anul 201X, constituie 7000 lei (35 000 lei : 5 ani) și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

33. Transferul drepturilor de utilizare a imobilizărilor necorporale pentru o plată fixă și pe un termen nelimitat se consideră ca vânzare a imobilizărilor necorporale, iar redevențele se recunosc ca venituri în momentul transferării acestor drepturi.

Exemplul 19. Utilizând datele din exemplul 18, să admitem că dreptul de utilizare a brevetului de invenție a fost transmis unei entități pe un termen nelimitat de timp.

În baza datelor din exemplu, veniturile sub formă de redevențe se recunosc în sumă de 35 000 lei, în ianuarie 201X, adică în momentul transmiterii dreptului de utilizare a brevetului beneficiarului și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

34. În cazul în care obținerea redevențelor depinde de evenimentele viitoare, veniturile se recunosc numai atunci când există probabilitatea primirii plății, de regulă, după producerea evenimentului (de exemplu, la transmiterea drepturilor de utilizare a unui brevet de invenție, cu condiția primirii plății în funcție de vânzarea efectivă a produselor fabricate, redevențele se recunosc ca venituri pe măsura comercializării produselor).

35. Dividendele se recunosc ca venituri în perioada de gestiune în care acestea au fost anunțate, adică atunci când a fost stabilit dreptul proprietarilor de a le încasa și se contabilizează ca majorare a creanțelor și veniturilor curente.

În componența veniturilor din dividende se evidențiază veniturile din interese de participare care cuprind veniturile sub formă de dividende obținute de la entitățile în care entitatea deține un interes de participare.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) suma fiecărei categorii semnificative de venituri recunoscute în perioada de gestiune, inclusiv veniturile provenite din vânzarea produselor și mărfurilor, prestarea serviciilor, redevențe, dividende;
- 2) suma veniturilor rezultate din tranzacțiile pe bază de barter incluse în fiecare categorie semnificativă de venit.

Prevederi tranzitorii

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

Data intrării în vigoare

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

Standardul național de contabilitate „Cheltuieli”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările
și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenței și modului de contabilizare a cheltuielilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard reglementează componența și modul general de contabilizare a cheltuielilor entității.

4. Prezentul standard nu stabilește regulile specifice de contabilizare a cheltuielilor aferente:

- 1) costului stocurilor vândute, trecut la cheltuieli (SNC „Stocuri”);
- 2) contractelor de construcții (SNC „Contracte de construcții”);
- 3) amortizării, exploatării și ieșirii activelor imobilizate (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”);
- 4) contractelor de leasing (SNC „Contracte de leasing”);
- 5) cheltuielilor compensate pe seama subvențiilor (SNC „Capital propriu și datorii”);
- 6) diferențelor de curs valutar și de sumă (SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”);
- 7) costurilor îndatorării (SNC „Costurile îndatorării”);
- 8) creanțelor și investițiilor financiare (SNC „Creanțe și investiții financiare”);
- 9) pierderilor din deprecierea activelor (SNC „Deprecierea activelor”);
- 10) constituirii provizioanelor (SNC „Capital propriu și datorii”);
- 11) activelor biologice și produselor agricole, precum și modificării costului efectiv diminuat cu costurile generate de vânzarea activelor biologice (SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”).

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activitate operațională – totalitatea operațiunilor economice aferente activității principale ale entității, precum și activitățile conexe acesteia.

Alte activități – ansamblul faptelor economice care nu se atribuie la activitatea operațională a entității.

Cheltuieli – diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri, reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la

diminuări ale capitalului propriu (rezultatului financiar), altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor.

Cheltuieli ale activității operaționale – cheltuieli determinate de procesul desfășurării activității operaționale a entității.

Cheltuieli ale altor activități – cheltuieli condiționate de desfășurarea altor activități (de exemplu, de ieșirea și deprecierea activelor imobilizate, de tranzacțiile financiare, de evenimentele excepționale).

Cheltuieli privind impozitul pe venit – suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit luate în calcul la determinarea profitului net (pierderii nete) al (a) perioadei de gestiune.

Recunoașterea și evaluarea cheltuielilor

6. Cheltuielile se recunosc dacă se respectă următoarele criterii:

- 1) există o certitudine întemeiată privind diminuarea beneficiilor economice ale entității;
- 2) mărimea cheltuielilor poate fi evaluată în mod credibil.

7. Cheltuielile se recunosc concomitent cu:

- 1) diminuarea activelor fără o reducere concomitentă a datoriilor sau o creștere a altor active (de exemplu, valoarea contabilă a stocurilor depistate lipsă la inventariere se înregistrează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor);
- 2) majorarea datoriilor fără o creștere concomitentă a activelor (de exemplu, salariile calculate personalului administrativ se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente);
- 3) calcularea amortizării și înregistrarea pierderilor din deprecierea activelor imobilizate contabilizate conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, SNC „Deprecierea activelor”.

8. Cheltuielile suportate în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare și depășesc pragul de semnificație stabilit în politicile contabile, se recunosc ca cheltuieli anticipate. Pe măsura survenirii perioadelor corespunzătoare, cheltuielile anticipate se decontează la cheltuielile curente prin metoda liniară sau prin altă metodă stabilită de entitate.

Exemplul 1. La 10 noiembrie 201X o entitate a asigurat un automobil, conform contractului de asigurare CASCO, pe o perioadă de 12 luni, în sumă de 15 600 lei. Conform politicilor contabile, aceste cheltuieli sînt semnificative și se repartizează uniform pînă la expirarea termenului contractului de asigurare (10 noiembrie 201X+1).

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

- costul poliței de asigurare în sumă de 15 600 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor anticipate și datoriilor curente;

în noiembrie – decembrie 201X:

- decontarea cheltuielilor anticipate aferente anului 201X în sumă de 2600 lei [(15 600 lei : 12 luni) × 2 luni] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a cheltuielilor anticipate.

9. Cheltuielile se recunosc în baza următoarelor principii:

- 1) contabilitatea de angajamente;
- 2) prudența.

10. Conform principiului contabilității de angajamente, cheltuielile se recunosc în perioada în care au fost suportate, indiferent de momentul plății numerarului sau compensării sub altă formă.

Exemplul 2. În luna decembrie 201X o entitate a beneficiat de servicii de consultanță în valoare de 5430 lei, care au fost achitate în luna ianuarie 201X+1.

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X, entitatea recunoaște costul serviciilor de consultanță în sumă de 5430 lei ca cheltuieli și le înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datorii curente.

Exemplul 3. În luna noiembrie 201X o entitate a achitat ratele de leasing, în baza unui contract de leasing operațional, aferente automobilului cu destinație administrativă pentru 3 luni (decembrie 201X – februarie 201X+1) în sumă totală de 24 000 lei. Locatorul a prezentat documentele primare pentru ratele de leasing în sumă de 8000 lei pentru fiecare lună.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în noiembrie 201X:

- achitarea ratelor de leasing în avans în sumă de 24 000 lei – ca majorare a creanțelor și diminuare a numerarului;

în lunile decembrie 201X – februarie 201X+1:

- recunoașterea ratelor de leasing drept cheltuieli în sumă de 24 000 lei (8000 lei × 3 luni) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datorii curente;
- trecerea în cont a avansului acordat în sumă de 24 000 lei – ca diminuare concomitentă a datorii și creanțelor curente.

11. Conform principiului prudenței, cheltuielile se recunosc astfel încât mărimea acestora să nu fie subevaluată. În contabilitate se înregistrează toate cheltuielile, inclusiv pierderile aferente perioadei de gestiune, indiferent de faptul dacă există sau nu posibilitatea recuperării acestora.

Exemplul 4. În urma inventarierii activelor entității, efectuată în luna decembrie 201X, au fost depistate lipsuri de mărfuri cu valoarea contabilă de 12 500 lei și creanțe compromise în sumă de 46 500 lei, care au fost decontate în baza deciziei conducerii entității. Conform politicilor contabile, creanțele compromise se decontează la cheltuielile curente fără constituirea prealabilă a corecțiilor (provizioanelor).

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

- valoarea contabilă a mărfurilor constatate lipsă în sumă de 12 500 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;
- creanțele compromise decontate în sumă de 46 500 lei – ca majorare a cheltuielilor și diminuare a creanțelor curente.

Exemplul 5. În luna mai 201X, în secția de producție a entității au avut loc staționări neprevăzute de procesul tehnologic.

Suma cheltuielilor cu personalul activității de bază pentru perioada staționării a constituit 16 200 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna mai 201X, entitatea recunoaște pierderile din staționări drept cheltuieli (pentru a nu subevalua cheltuielile și, în același timp, pentru a nu supraevalua costul produselor fabricate) și le înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datorii curente în sumă de 16 200 lei.

12. Entitatea recunoaște cheltuielile concomitent cu veniturile care provin din aceleași operațiuni economice (de exemplu, costul bunurilor vândute se recunoaște ca cheltuieli concomitent cu veniturile obținute din comercializarea acestora).

Exemplul 6. În luna octombrie 201X o entitate a vândut cu achitare ulterioară 80 unități de produse al căror preț unitar de vânzare constituie 300 lei, iar costul efectiv – 210 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna octombrie 201X, entitatea contabilizează:

- valoarea de vânzare a produselor vândute în sumă de 24 000 lei (80 unități × 300 lei) – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- costul efectiv al produselor vândute în sumă de 16 800 lei (80 unități × 210 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor.

13. Recunoașterea cheltuielilor are loc și în cazul în care acestea nu sînt corelate cu veniturile curente.

Exemplul 7. În luna decembrie 201X o entitate a staționat și nu a înregistrat venituri. Totodată, în perioada nominalizată entitatea a suportat următoarele cheltuieli:

- amortizarea mijloacelor fixe – 9200 lei;
- cheltuieli cu personalul – 25 300 lei;
- taxa pentru amenajarea teritoriului – 120 lei;
- comisioane bancare – 500 lei.

Faptul că în luna decembrie 201X entitatea nu a obținut venituri nu justifică amînarea recunoașterii cheltuielilor suportate în anul 201X pe perioadele de gestiune ulterioare (în care vor fi obținute venituri).

Conform datelor din exemplu, în luna decembrie 201X, entitatea contabilizează cheltuielile suportate ca majorare a cheltuielilor curente în sumă de 35 120 lei concomitent cu majorarea amortizării calculate în sumă de 9200 lei, datorii curente în sumă de 25 420 lei și diminuarea numerarului în sumă de 500 lei.

14. Cheltuielile se evaluează la:

- 1) valoarea contabilă a activelor ieșite;
- 2) costul efectiv al serviciilor prestate/lucrărilor executate;
- 3) suma retribuțiilor calculate efectiv personalului, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente;
- 4) suma amortizării calculate și deprecierea activelor imobilizate;
- 5) suma provizioanelor constituite;
- 6) costul serviciilor primite etc.

15. Nu se recunosc ca cheltuieli:

- 2) cotele retrase din capitalul social și alte plăți efectuate pe seama capitalului propriu;
- 4) avansurile acordate în vederea procurărilor ulterioare de bunuri și servicii;
- 5) sumele rambursate ale creditelor și împrumuturilor primite, inclusiv în formă nemonetară, precum și alte

- diminuări de datorii care nu micșorează capitalul propriu (de exemplu, achitarea datoriilor față de salariați, buget, furnizori și alți creditori);
- 6) alte elemente contabile care nu corespund criteriilor de recunoaștere a cheltuielilor.

Contabilitatea cheltuielilor

16. Contabilitatea cheltuielilor se ține după destinații (funcții) pe următoarele grupe:

- 1) cheltuieli ale activității operaționale;
- 2) cheltuieli ale altor activități;
- 3) cheltuieli privind impozitul pe venit.

17. În scopul prezentării informațiilor, în notele la situațiile financiare, cheltuielile se grupează potrivit naturii lor astfel:

- 1) cheltuieli materiale;
- 2) cheltuieli cu personalul;
- 3) cheltuieli privind amortizarea și deprecierea;
- 4) alte cheltuieli.

Componența cheltuielilor grupate după natură este prezentată în anexa 1.

Cheltuieli ale activității operaționale

18. Cheltuielile activității operaționale sînt generate de fabricarea și comercializarea produselor, prestarea serviciilor, executarea lucrărilor, achiziționarea și comercializarea mărfurilor, executarea contractelor de construcție, transmiterea în folosință temporară a activelor proprii în baza contractelor de leasing etc.

19. Cheltuielile activității operaționale includ:

- 1) costul vânzărilor;
- 2) cheltuielile de distribuire;
- 3) cheltuielile administrative;
- 4) alte cheltuieli din activitatea operațională.

20. Costul vânzărilor cuprinde:

- 1) valoarea contabilă (costul efectiv) a (al) mărfurilor și produselor vîndute și/sau transmise în schimbul altor active, care se determină în funcție de metoda de evaluare curentă a stocurilor (costului mediu ponderat, FIFO, identificării) aplicată de către entitate în conformitate cu SNC „Stocuri”;
- 2) costul serviciilor (lucrărilor) prestate (executate) terților în cadrul activității operaționale;
- 3) alte cheltuieli corelate cu veniturile din vânzări (de exemplu, costurile activității operaționale a entităților de microfinanțare, de investiții).

21. Costul vânzărilor se înregistrează pe măsura vânzării mărfurilor, produselor sau prestării serviciilor și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor, costurilor activităților de bază sau auxiliare și/sau a cheltuielilor anticipate.

Exemplul 8. În luna octombrie 201X o entitate a prestat servicii de consultanță în sumă de 120 000 lei, costul efectiv al cărora constituie 98 000 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna octombrie 201X, entitatea contabilizează:

- venitul din prestarea serviciilor în sumă de 120 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

- costul efectiv al serviciilor prestate în sumă de 98 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților de bază.

22. Costul vânzărilor se ajustează cu valoarea contabilă a mărfurilor și/sau produselor returnate de la cumpărători în perioada de gestiune în care acestea au fost vîndute. Ajustarea costului vânzărilor se înregistrează ca stornare prin diminuarea cheltuielilor curente și majorarea stocurilor.

Exemplul 9. În luna noiembrie 201X o entitate a vîndut 1000 m² de teracotă, prețul de vînzare al căreia constituie 150 lei/m², iar costul – 120 lei/m². În luna decembrie 201X cumpărătorul a returnat 80 m² de teracotă care nu corespunde clauzelor contractuale.

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează în noiembrie 201X:

- valoarea de vînzare a teracotei în sumă de 150 000 lei (1000 m² × 150 lei/m²) – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- valoarea contabilă a teracotei vîndute în sumă de 120 000 lei (1000 m² × 120 lei/m²) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

în decembrie 201X:

- stornarea valorii de vînzare a teracotei returnate în sumă de 12 000 lei (80 m² × 150 lei/m²) – ca diminuare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- stornarea valorii contabile a teracotei returnate în sumă de 9 600 lei (80 m² × 120 lei/m²) – ca diminuare a cheltuielilor curente și majorare a stocurilor.

23. În cazul în care vânzarea și returnarea bunurilor au loc în perioade de gestiune diferite, costul vânzărilor nu se ajustează, iar pierderile din returnarea mărfurilor și/sau produselor se înregistrează ca cheltuieli curente sau se compensează pe seama provizionului constituit anterior.

Exemplul 10. Utilizînd datele din exemplul 9, să presupunem că cumpărătorul a returnat teracota în luna ianuarie 201X+1. În conformitate cu politicile contabile, pierderile din returnare pot fi:

- înregistrate ca cheltuieli curente (varianta I);
- compensate pe seama provizionului (varianta II).

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează în noiembrie 201X:

- valoarea de vînzare a teracotei în sumă de 150 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- valoarea contabilă a teracotei vîndute în sumă de 120 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

în ianuarie 201X+1:

- valoarea contabilă a teracotei returnate în sumă de 9 600 lei (80 m² × 120 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a creanțelor curente;
- pierderile din returnarea teracotei:

varianta I: ca majorare a cheltuielilor și diminuare a creanțelor curente (dacă creanțele nu au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) sau ca majorare a datoriilor curente (dacă creanțele au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) în sumă de 2 400 lei (12 000 lei – 9 600 lei);

varianta II: ca diminuare a provizionului constituit anterior și creanțelor curente (dacă creanțele nu au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) sau ca majorare a datoriilor cu-

rente (dacă creanțele au fost achitate pînă la data returnării bunurilor) în sumă de 2400 lei (12 000 lei – 9600 lei).

24. Cheltuielile de distribuire reprezintă cheltuieli aferente promovării și comercializării produselor/mărfurilor și serviciilor. Aceste cheltuieli pot fi suportate pînă la comercializarea produselor/mărfurilor (de exemplu, cheltuielile de publicitate), în procesul comercializării acestora (de exemplu, salariile personalului antrenat în procesul de comercializare) sau după comercializarea lor (de exemplu, cheltuielile pentru reparația mărfurilor în perioada de garanție). În funcție de pragul de semnificație, cheltuielile suportate pînă la comercializarea produselor/mărfurilor pot fi contabilizate ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară a acestora la cheltuielile curente în perioadele de comercializare a produselor/mărfurilor.

Componența cheltuielilor de distribuire este prezentată în anexa 2.

25. Cheltuielile de distribuire recunoscute se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, diminuarea stocurilor, creanțelor și altor active, decontarea costurilor activităților de bază și/sau auxiliare, decontarea pierderilor din returnarea și reducerea prețurilor la produsele/mărfurile vîndute în perioadele de gestiune precedente etc. În cazul cînd reducerile de preț se acordă în perioada de gestiune în care au fost livrate produsele/mărfurile sau prestate serviciile, acestea se contabilizează conform prevederilor SNC „Venituri”.

Exemplul 11. În luna noiembrie 201X o entitate a suportat următoarele cheltuieli de distribuire:

- servicii de publicitate – 10 000 lei;
- salarii ale personalului încadrat în procesul de comercializare a mărfurilor – 34 000 lei;
- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 9010 lei;
- valoarea materialelor utilizate pentru ambalarea mărfurilor – 5000 lei;
- amortizarea clădirii magazinului – 8000 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X, entitatea contabilizează cheltuielile de distribuire recunoscute în sumă totală de 66 010 lei concomitent cu:

- majorarea datoriilor comerciale în sumă de 10 000 lei;
- majorarea datoriilor față de personal în sumă de 34 000 lei;
- majorarea datoriilor privind asigurările obligatorii în sumă de 9010 lei;
- diminuarea stocurilor în sumă de 5000 lei;
- majorarea amortizării imobilizărilor corporale în sumă de 8000 lei.

Exemplul 12. În luna decembrie 201X o entitate a vîndut cumpărătorului 3 seturi de mobilă la prețul unitar de 40 000 lei. Venitul din vînzări constituie 120 000 lei (3 seturi × 40 000 lei), iar costul mobilei vîndute – 90 000 lei. În contractul încheiat între entitatea-vînzător și entitatea-cumpărător sînt prevăzute reduceri de preț în mărime de 10%, dacă achitarea va avea loc în termen de 10 zile de la data livrării. La 4 ianuarie 201X+1, cumpărătorul a achitat suma de 108 000 lei, beneficiind de reducerea prevăzută de contract în mărime de 12 000 lei (120 000 lei × 10%).

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în decembrie 201X:

- valoarea de vînzare a mobilei în sumă de 120 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- costul mobilei vîndute în sumă de 90 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;

în ianuarie 201X+1:

- încasarea creanței în sumă de 108 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- reducerea de preț acordată pentru mobila vîndută în sumă de 12 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor comerciale.

26. Cheltuielile administrative reprezintă cheltuielile aferente organizării, deservirii și gestionării entității în ansamblu.

Componența cheltuielilor administrative este prezentată în anexa 3.

27. Cheltuielile administrative se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor, diminuarea activelor circulante, majorarea amortizării activelor imobilizate, decontarea costului produselor/serviciilor activităților de bază și/sau auxiliare.

Exemplul 13. În luna noiembrie 201X o entitate a suportat următoarele cheltuieli administrative:

- valoarea pieselor de schimb consumate pentru reparația autoturismului cu destinație administrativă – 1800 lei;
- salariile personalului administrativ – 35 200 lei;
- contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală – 9328 lei;
- taxa pentru amenajarea teritoriului – 600 lei;
- amortizarea imobilizărilor corporale cu destinație administrativă – 4900 lei;
- energia electrică consumată în scopuri administrative – 3750 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X, entitatea contabilizează majorarea cheltuielilor administrative în sumă totală de 55 578 lei concomitent cu:

- diminuarea stocurilor în sumă de 1800 lei;
- majorarea datoriilor față de personal în sumă de 35 200 lei;
- majorarea datoriilor privind asigurările obligatorii în sumă de 9328 lei;
- majorarea datoriilor față de buget în sumă de 600 lei;
- majorarea amortizării imobilizărilor corporale în sumă de 4900 lei;
- majorarea datoriilor curente în sumă de 3750 lei.

28. Alte cheltuieli ale activității operaționale includ cheltuielile legate de desfășurarea activității operaționale a entității, dar care nu pot fi atribuite la costul vînzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative.

Componența altor cheltuieli ale activității operaționale este prezentată în anexa 4.

29. Alte cheltuieli ale activității operaționale recunoscute se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor, amortizării activelor imobilizate, diminuarea creanțelor, stocurilor și altor active circulante, diminuarea costurilor activităților de bază și/sau auxiliare etc.

Exemplul 14. În luna martie 201X o entitate a suportat alte cheltuieli ale activității operaționale, cum ar fi:

- penalități calculate pentru încălcarea clauzelor contractuale – 300 lei;
- dobânzi necapitalizate aferente creditelor bancare – 4800 lei;
- lipsuri de mărfuri depistate la inventariere – 550 lei;
- costuri indirecte de producție nerepartizate – 8250 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna martie 201X, entitatea contabilizează majorarea altor cheltuieli ale activității operaționale în sumă totală de 16 800 lei concomitent cu:

- majorarea altor datorii curente în sumă de 3200 lei;
- majorarea datoriilor financiare în sumă de 4800 lei;
- diminuarea stocurilor în sumă de 550 lei;
- diminuarea costurilor indirecte de producție în sumă de 8250 lei.

30. Cheltuielile activității operaționale (de distribuire, administrative, alte cheltuieli ale activității operaționale) suportate în perioada de gestiune se ajustează în cazul în care au fost înregistrate eronat. În cazul în care aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime majorată, ajustarea lor se contabilizează ca diminuare (stornare) a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea (stornarea) creanțelor curente, stocurilor sau diminuarea (stornarea) datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale. Dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime diminuată, ajustarea lor se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu diminuarea stocurilor și creanțelor sau majorarea datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale.

Cheltuieli ale altor activități

31. Cheltuielile altor activități includ:

- 1) cheltuielile cu activele imobilizate, care reprezintă cheltuielile aferente ieșirii, cu excepția lipsurilor și deteriorărilor constatate la inventariere;
- 2) cheltuielile financiare, care includ cheltuielile (pierderile) rezultate din operațiunile financiare ale entității;
- 3) cheltuielile excepționale, condiționate de evenimente atipice, care nu se manifestă permanent sau cu regularitate (calamități naturale, perturbări politice, modificări ale legislației etc.).

Componența cheltuielilor altor activități este prezentată în anexa 5.

31¹. În componența cheltuielilor financiare se evidențiază separat cheltuielile aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente care apar în cazul:

- 1) decontării diferenței nefavorabile dintre costul de intrare (sau valoarea contabilă la începutul perioadei de gestiune) și valoarea justă a valorilor mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- 2) decontării diferenței dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor și altor titluri de datorii cu primă (procurate la un preț mai mare decât valoarea nominală);
- 3) recunoașterii pierderilor din deprecierea valorilor mobiliare.

Aceste cheltuieli se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare, majorare a pierderilor din depreciere.

32. Cheltuielile altor activități se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente concomitent cu majorarea datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, diminuarea stocurilor, creanțelor, costurilor activităților de bază și/sau auxiliare etc.

Exemplul 15. În luna octombrie 201X o entitate a suportat următoarele cheltuieli:

- valoarea contabilă a calculatorului casat la expirarea duratei de utilizare – 1400 lei;
- diferențe nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor față de furnizorii străini – 2554 lei;
- valoarea materialelor deteriorate în urma inundațiilor – 16 000 lei.

Conform datelor din exemplu, în luna octombrie 201X, entitatea contabilizează cheltuielile altor activități în sumă totală de 19 954 lei concomitent cu:

- diminuarea imobilizărilor corporale în sumă de 1400 lei;
- majorarea datoriilor curente în sumă de 2554 lei;
- diminuarea stocurilor în sumă de 16 000 lei.

33. Cheltuielile altor activități suportate în perioada de gestiune se ajustează în cazul în care au fost înregistrate eronat. În cazul în care aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime majorată, ajustarea lor se contabilizează ca diminuare (stornare) a cheltuielilor curente, datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale concomitent cu majorarea (stornarea) creanțelor curente, stocurilor. Dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate în mărime diminuată, ajustarea lor se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale concomitent cu diminuarea stocurilor și creanțelor curente etc.

Cheltuieli privind impozitul pe venit

34. Cheltuielile privind impozitul pe venit se contabilizează în baza metodei impozitului pe venit curent.

35. Metoda impozitului pe venit curent prevede determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit prin aplicarea la suma venitului impozabil a cotei impozitului stabilită în Codul fiscal pentru perioada fiscală respectivă. Venitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite de legislația fiscală. Cheltuielile privind impozitul pe venit se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Exemplul 16. În anul 201X, o entitate a obținut venit impozabil în sumă de 850 000 lei. Cota impozitului pe venit stabilită în Codul fiscal pentru anul 201X constituie 12% din venitul impozabil.

Conform datelor din exemplu, în luna decembrie 201X, entitatea contabilizează impozitul pe venit calculat în sumă de 102 000 lei (850 000 lei × 12%) ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) suma cheltuielilor activității de bază grupate după natură (elemente);

- 2) natura și suma fiecărei categorii semnificative de cheltuieli, recunoscute în perioada de gestiune.

Prevederi tranzitorii

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

Informațiile aferente perioadei de gestiune precedente se transpun în formularele situațiilor financiare prevăzute de SNC, „Prezentarea situațiilor financiare” în conformitate cu Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate.

39. La data intrării în vigoare a prezentului standard și/sau în cazul trecerii de la metoda impozitului amânat la metoda impozitului curent, activele și datoriile amânate privind impozitul pe venit se trec la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți.

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1

Componența cheltuielilor grupate după natură (elemente)

Nr. crt.	Grupa de cheltuieli	Tipul cheltuielilor
1.	Cheltuieli materiale	Valoarea contabilă a materiilor prime și materialelor, semifabricatelor procurate și/sau din producție proprie; Costul efectiv al produselor vândute, resurselor energetice (combustibil, energie termică și electrică, apă, gaze naturale etc.)*, materialelor de construcție, pieselor de schimb, ambalajelor și ale altor materiale utilizate de entitate și vândute pe parcursul perioadei de gestiune; Costul și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în cadrul entității; Suma cheltuielilor materiale se diminuează cu valoarea deșeurilor recuperabile obținute din prelucrarea materiilor prime, materialelor de bază, semifabricatelor, combustibilului sau a altor materiale.
2.	Cheltuieli cu personalul	Sumele retribuțiilor pentru munca efectiv prestată, calculate conform formei de retribuție în acord și/sau în regie (pe unitate de timp), premiilor și sporurilor la salarii, ajutoarelor materiale, compensațiilor și adaosurilor la salarii (în funcție de regimul și condițiile de muncă), indemnizațiilor pentru concediile de odihnă anuale și suplimentare plătite, altor plăți calculate tuturor categoriilor de personal care activează în cadrul entității, sumele contribuțiilor de asigurări sociale de stat

Nr. crt.	Grupa de cheltuieli	Tipul cheltuielilor
		obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate din sumele retribuțiilor aferente tuturor categoriilor de personal al entității; Suma cheltuielilor aferente constituirii provizionului pentru plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă anuale etc.
3.	Cheltuieli privind amortizarea și deprecierea	Sumele amortizării calculate pentru toate tipurile de imobilizări utilizate de entitate; Suma deprecierea activelor imobilizate și circulante ale entității.
4.	Alte cheltuieli	Cheltuieli aferente lucrărilor de întreținere și reparație executate de către alte entități; plățile de leasing datorate de entitate pentru imobilizările primite în folosință temporară în baza contractelor de leasing; primele de asigurare a bunurilor, calculate în baza contractelor încheiate cu companiile de asigurări; cheltuielile cu comisioanele și onorariile experților pentru consultanță și asistență tehnică, juridică și economică; cheltuieli privind acțiunile publicitare realizate de către organizațiile specializate; costul serviciilor de transportare a bunurilor și personalului la/de la locul de muncă prestate de către entitățile de transport; costul serviciilor poștale, de telefonie și a altor mijloace de comunicare; costul serviciilor bancare și a altor servicii prestate entității de către terți legate de activitatea de bază.

* Dacă suma cheltuielilor legate de resursele energetice este semnificativă (depășește pragul de semnificație stabilit în politicile contabile), astfel de cheltuieli pot fi reflectate ca un element separat.

Anexa 2

Componența cheltuielilor de distribuire*

1. Cheltuieli cu personalul implicat în procesul de ambalare, marcare, etichetare, certificare, păstrare și comercializare a produselor/mărfurilor și prestare a serviciilor, precum și cu personalul serviciului vânzări și marketing.

2. Costul materialelor utilizate în procesul de comercializare a produselor/mărfurilor (ambalare, etichetare, păstrare, deservire etc.).

3. Cheltuieli de depozitare și pregătire a produselor/mărfurilor pentru comercializare.

4. Cheltuieli de transportare și expediere a produselor/mărfurilor de la depozitul entității pînă la locul de predare cumpărătorului sau pînă la stația de expediere (aeroport, debarcader) cu condiția că aceste cheltuieli le suportă vânzătorul.

5. Cheltuieli legate de exportul produselor/mărfurilor (drepturile de export, serviciile brokerului vamal, serviciile terminalului vamal etc.).

6. Cheltuieli aferente serviciilor de marketing permise.
7. Comisioane mandatarului sau comisionarului pentru serviciile de intermediere prestate la comercializarea bunurilor.
8. Cheltuieli de publicitate, participare la expoziții și târguri: valoarea mostrelor transmise cumpărătorilor/mandatarilor și care nu vor fi returnate, valoarea produselor/mărfurilor alimentare utilizate pentru degustare, cheltuieli ale altor activități similare.
9. Cheltuieli aferente serviciilor de reparație și deservire prevăzute în perioada de garanție pentru produsele/mărfurile comercializate.
10. Provizioane constituite pentru compensarea costului serviciilor de reparație și deservire prevăzute în perioada de garanție pentru produsele/mărfurile vândute, precum și pentru compensarea pierderilor din returnarea produselor/mărfurilor vândute.
11. Plăți pentru leasingul operațional, locațiunea și arenda operațională a imobilizărilor corporale utilizate în scopuri comerciale.
12. Cheltuieli aferente returnării produselor/mărfurilor vândute, precum și reducerile de preț acordate.
13. Taxe și impozite nerecuperabile aferente comercializării produselor/mărfurilor.
14. Amortizarea, întreținerea și reparația imobilizărilor necorporale și corporale, obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în procesul de comercializare a produselor/mărfurilor.
15. Cheltuieli privind creanțele comerciale compromise inclusiv provizioane constituite.
16. Alte cheltuieli de distribuire.

* Nomenclatorul cheltuielilor de distribuire se stabilește de către entitate, în funcție de particularitățile activității acesteia și se include în politicile contabile ale entității.

Anexa 3

Componența cheltuielilor administrative*

1. Cheltuieli cu personalul administrativ.
2. Diferențe de salarii plătite angajaților transferați de la alte entități cu păstrarea, în decursul unei anumite perioade, a cuantumurilor salariilor de funcție de la locul de muncă precedent, precum și în cazul interimatului provizoriu, dacă achitarea unor astfel de diferențe este prevăzută de legislația în vigoare.
3. Recompense unice pentru vechime în muncă și adaosuri pentru vechime în muncă pe specialitate la entitatea respectivă, plătite personalului administrativ în conformitate cu legislația în vigoare.
4. Plata indemnizațiilor de concediu personalului administrativ, inclusiv compensările pentru concediile anuale nefolosite.
5. Plăți suplimentare, ajutoare materiale, indemnizații, sporuri și compensații acordate salariaților entității (cu excepția celor legate de procesele de producție și prestare a serviciilor).

6. Plăți legate de concedierea personalului entității prevăzute de legislație în cazul lichidării și reorganizării entității, reducerii numărului sau statelor de personal.
7. Amortizarea, întreținerea și reparația (cu excepția costurilor capitalizate aferente reparației) imobilizărilor necorporale și corporale, obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu destinație administrativă.
8. Plăți pentru leasingul operațional al imobilizărilor corporale utilizate în scopuri administrative.
9. Cheltuieli de conservare și de întreținere a imobilizărilor corporale conservate în conformitate cu actele normative în vigoare.
10. Cheltuieli privind rechizitele de birou, formularele documentelor primare și rapoartelor.
11. Cheltuieli pentru paza obiectelor administrative și asigurarea securității antiincendiară a acestora.
12. Cheltuieli privind delegarea personalului administrativ.
13. Cheltuieli de protocol (reprezentanță).
14. Cheltuieli pentru activitățile de protecție civilă, inclusiv uzura inventarului și amortizarea imobilizărilor corporale utilizate în aceste scopuri.
15. Compensații personalului administrativ al entității pentru utilizarea în scopuri de serviciu a autoturismelor personale.
16. Defalcări pentru întreținerea curentă a aparatului de conducere al organizațiilor ierarhic superioare, asociațiilor, concernelor, altor structuri și organe de conducere.
17. Cheltuieli suportate în scopuri filantropice și de sponsorizare.
18. Cheltuieli ce țin de asigurarea personalului administrativ și a bunurilor cu destinație administrativă.
19. Cheltuieli aferente angajării forței de muncă.
20. Costul serviciilor prestate entității de către:
 - 1) bănci, burse de mărfuri, organizații de intermediere și de altă natură;
 - 2) entități de consulting și asistență juridică, societăți de audit, birouri de traduceri;
 - 3) mass-media (în vederea publicării situațiilor financiare);
 - 4) oficii poștale, entități de telecomunicații, internet-provideri etc.
21. Cheltuieli ce țin de pregătirea și perfecționarea profesională a personalului administrativ.
22. Cheltuieli pentru cercetări științifice și dezvoltare care nu se capitalizează.
23. Impozite și taxe cu destinație generală, calculate conform legislației în vigoare, cu excepția impozitului pe venit.
24. Cheltuieli pentru procurarea literaturii de specialitate, materialelor normative și instructive, precum și abonarea la ediții speciale (ziare, reviste etc.), cu excepția celor recunoscute ca imobilizări corporale.
25. Cheltuieli pentru acțiunile de ocrotire a sănătății, organizarea timpului liber și a odihnei salariaților entității.
26. Cheltuieli aferente desfășurării adunărilor generale a acționarilor și perfectării documentelor necesare.
27. Indemnizații curente calculate membrilor consiliului și comisiei de cenzori ale entității, cu excepția celor achitate din profitul net.
28. Cheltuieli privind protecția muncii personalului administrativ.

29. Cheltuieli de judecată și taxele de stat aferente.
30. Alte cheltuieli administrative.

* Nomenclatorul cheltuielilor administrative se stabilește de către entitate, în funcție de particularitățile activității acesteia și se include în politicile contabile ale entității.

Anexa 4

Componența altor cheltuieli ale activității operaționale*

1. Valoarea contabilă a activelor circulante vândute și transmise în schimbul altor active cu excepția costului produselor/mărfurilor vândute.

2. Costurile îndatorării, inclusiv:

- 2) comisioanele legate de contractarea creditelor bancare și împrumuturilor;
- 3) cheltuielile cu amortizarea primelor aferente obligațiunilor emise;
- 4) cheltuielile altor activități legate de atragerea surselor împrumutate.

3. Valoarea contabilă a lipsurilor și pierderile din deteriorarea activelor constatate la inventarierea și recepția acestora, cu excepția deteriorărilor recunoscute de vânzător.

4. Costul produselor constatate ca rebut definitiv și cheltuielile legate de remedierea produselor rebutate parțial.

5. Pierderi cauzate de întreruperile în activitățile de bază.

6. Costuri indirecte de producție neincluse în costul produselor fabricate sau serviciilor prestate în conformitate cu SNC „Stocuri”.

7. Amenzi, penalități, despăgubiri pentru nerespectarea prevederilor legislației și clauzelor contractuale.

8. Cheltuieli aferente constituirii provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli, inclusiv pentru creanțe compromise.

9. Creanțe compromise decontate cu excepția creanțelor comerciale în cazul în care nu sînt constituite provizioane.

9¹. Diferențele nefavorabile dintre cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei și cursul de cumpărare/vînzare a valutei străine.

9². Taxa pe valoarea adăugată și accizele nerecuperabile.

10. Alte cheltuieli operaționale.

* Nomenclatorul altor cheltuieli ale activității operaționale se stabilește de către entitate, în funcție de particularitățile activității acesteia și se include în politicile contabile ale entității.

Anexa 5

Componența cheltuielilor altor activități

1. Cheltuieli cu active imobilizate:

- 1) valoarea contabilă a activelor imobilizate ieșite (vândute, transmise în schimbul altor active), cu excepția lipsurilor constatate la inventariere, și transmise terților ca depuneri în capitalul social, predate în leasing financiar;

- 2) partea neamortizată a valorii amortizabile a imobilizărilor necorporale și corporale casate înainte de expirarea duratei de viață utilă;
- 3) pierderi rezultate din casarea imobilizărilor corporale în cazul cînd valoarea bunurilor obținute în urma casării este mai mică decît valoarea reziduală a acestora;
- 4) costuri efective legate de ieșirea activelor imobilizate (valoarea materialelor și OMVSD utilizate, costul serviciilor prestate de către alte entități sau de subdiviziunile auxiliare ale entității, cheltuielile cu personalul implicat etc.);
- 5) suma provizionului constituit periodic pentru costurile semnificative privind dezafectarea activelor imobilizate;
- 6) pierderi din deprecierea activelor imobilizate, cu excepția valorilor mobiliare;
- 6¹) decontarea fondului comercial pozitiv;
- 7) alte cheltuieli cu active imobilizate.

2. Cheltuieli financiare:

- 1) cheltuieli privind redevențele;
- 2) cheltuieli aferente emisiunii acțiunilor proprii și efectuării operațiunilor cu acestea;
- 3) valoarea contabilă a activelor imobilizate și circulante transmise cu titlu gratuit;
- 4) cheltuieli privind dobînzile (cu excepția costurilor privind dobînzile aferente contractelor de leasing la locatar și contractele de microfinanțare, care se reflectă în componența veniturilor din vînzări);
- 5) cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente;
- 6) cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare;
- 7) cheltuieli aferente diferențelor de curs valutar și de sumă;
- 8) alte cheltuieli financiare.

3. Cheltuieli excepționale:

- 1) valoarea contabilă a activelor imobilizate și circulante ieșite (distruse, casate, expropriate etc.) ca rezultat al accidentelor, incendiilor, calamităților naturale și altor evenimente excepționale;
- 2) valoarea prejudiciilor (defectelor) din deteriorările bunurilor în urma accidentelor, incendiilor, calamităților naturale și altor evenimente excepționale;
- 3) cheltuieli legate de prevenirea și/sau lichidarea consecințelor evenimentelor excepționale:
 - a) salariile angajaților,
 - b) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală,
 - c) valoarea (costul) materialelor, energiei electrice consumate, serviciilor activităților auxiliare proprii și ale altor entități etc.;
- 4) pierderi din stoparea activităților de bază ale entității în urma evenimentelor excepționale:
 - a) salariile angajaților în perioada staționărilor, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală,
 - b) valoarea bunurilor materiale, energiei electrice, apei consumate etc.
- 5) alte cheltuieli extraordinare.

Standardul național de contabilitate

„Contracte de construcții”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 11 „Contracte de construcție”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de determinare, recunoaștere și contabilizare a veniturilor, costurilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare ale antreprenorilor.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea veniturilor, costurilor și cheltuielilor aferente contractelor de construcție, inclusiv în partea ce ține de:

- 1) prestarea serviciilor legate în mod direct de construirea activelor (de exemplu, serviciile proiectanților și arhitecților);
- 2) demolarea activelor, precum și repararea prejudiciilor aduse mediului în urma demolării activelor.

Definiții

4. Noțiunile utilizate în prezentul standard semnifică:

Contract de construcție – contract încheiat între beneficiar și antreprenor pentru construirea, reparația, modernizarea și reconstruirea unui activ sau a unui grup de active, care ca proiectare, tehnologie și funcționare sau destinație sînt interconexate și interdependente.

Costuri contractuale – valoarea resurselor consumate și costurile cu personalul pentru executarea unuia sau mai multor contracte de construcție în scopul obținerii unui venit și care urmează a fi recuperate de beneficiar.

Costuri directe contractuale – costuri ce țin nemijlocit de executarea lucrărilor în baza contractului de construcție și care pot fi incluse în mod direct în costul acestuia.

Costuri efective contractuale – suma costurilor precontractuale și costurilor efectiv suportate pentru lucrările executate după încheierea contractului pînă la data raportării.

Costuri precontractuale – costuri nemijlocit legate de încheierea unui contract de construcție, suportate înaintea încheierii acestuia.

Costuri totale contractuale estimate – suma costurilor contractuale efectiv suportate și înregistrate la data raportării plus costurile estimate pentru finalizarea contractului, ținînd cont de posibile modificări și reclamații ulterioare.

Costuri estimate pentru finalizarea contractului – suma costurilor privind materialele și cu personalul, costurilor de sub-

contractare și a altor costuri necesare pentru finalizarea unui contract într-o perioadă determinată.

Costuri indirecte contractuale – costuri aferente mai multor contracte de construcție care nu pot fi incluse în mod direct în costurile acestora.

Costuri de regie ale construcției – costuri aferente gestionării, organizării și deservirii unui sau mai multor contracte în ansamblu pe entitate și pe șantiere separate.

Cheltuieli contractuale – suma costurilor efectiv suportate aferente contractului de construcție în ansamblu sau stadiilor de executare a acestuia corelate cu veniturile contractuale recunoscute.

Modificare – indicație dată de beneficiar cu privire la o schimbare a obiectului lucrării care trebuie realizată conform unui contract.

Stadiu de executare a contractului – parte finalizată a lucrărilor contractuale, care poate fi determinată credibil conform prezentului standard.

Subantreprenor – entitatea care a încheiat un contract cu antreprenorul în vederea executării unei anumite părți sau faze dintr-un contract de construcție.

Venituri contractuale – valoarea venitului inițial, venitului din modificările contractului, din reclamații și sub formă de prime de stimulare obținută în rezultatul executării contractului de construcție.

Tipurile contractelor de construcție

5. În funcție de modul de segmentare și combinare, contractul de construcție se poate referi la un singur activ, la mai multe active sau la un activ conex.

6. Cerințele prezentului standard sînt aplicabile atît fiecărui contract de construcție în parte, cît și pentru fiecare activ prevăzut în cadrul unui contract sau pentru un grup de contracte.

7. În cazul în care un contract de construcție prevede construirea unui grup de active, lucrările aferente fiecărui activ vor fi tratate ca un contract de construcție separat dacă:

- 1) pentru fiecare activ au fost prezentate oferte separate;
- 2) la încheierea contractului fiecare activ a fost supus unei negocieri separate acceptate de către beneficiar și antreprenor; și
- 3) pot fi identificate costurile și veniturile aferente fiecărui activ.

8. Contractele de construcție, cu unul sau mai mulți beneficiari, pot fi tratate ca un singur contract dacă acestea:

- 1) au fost negociate într-un singur pachet;
- 2) sînt strîns legate între ele și fac parte dintr-un proiect comun, avînd aceeași marjă globală a profitului; și
- 3) se realizează simultan sau în aceeași perioadă.

Exemplul 1. O entitate-antreprenor a încheiat trei contracte în vederea construirii unei secții de producție, a unei cazangerii și a unui bloc administrativ.

Contractele au fost negociate într-un singur pachet, cu marja globală a profitului de 10%. Proiectul de construcție a obiectivelor va fi elaborat de aceeași entitate, iar perioada de execuție a contractelor este de 2 ani.

În baza datelor din exemplu, cele trei contracte vor fi tratate ca un singur contract de construcție.

9. La decizia beneficiarului, contractul poate prevedea construirea unui activ conex sau contractul inițial poate fi modificat astfel, încât să includă construirea unui activ conex. Lucrările de construcție aferente unui activ conex se tratează ca un contract separat cu condiția că:

- 1) activul respectiv se deosebește semnificativ prin proiectare, tehnologie sau funcționare de activul (activele) care cade (cad) sub incidența contractului inițial; sau
- 2) negocierea prețului activului are loc fără a se ține cont de valoarea inițială a contractului.

Exemplul 2. Un antreprenor în luna februarie 201X a încheiat un contract pe 2 ani pentru construirea unui bloc locativ cu prețul contractual de 35 000 000 lei. În luna octombrie a aceluiași an beneficiarul a decis să construiască, lângă blocul locativ, un garaj, prețul acestuia fiind de 2 000 000 lei. Din acest motiv părțile au acceptat modificarea contractului inițial.

În baza datelor din exemplu, construirea garajului se deosebește de cea a blocului locativ și din aceste considerente se tratează ca contract separat.

10. În funcție de modul de stabilire a prețului se disting:

- 1) contracte de construcție cu preț fix care prevăd un preț fix al contractului în ansamblu sau o plată fixă pe unitate de obiect sau lucrări acceptate de către beneficiar și antreprenor. În unele cazuri contractul poate prevedea clauze de majorare a prețului stabilit;
- 2) contracte de construcție cost plus care prevăd recuperarea de către beneficiar a costurilor contractuale negociate, la care se adaugă un oarecare procent din aceste costuri sau un onorariu fix;
- 3) contracte de construcție mixte care îmbină prevederi ale contractelor cu preț fix și ale contractelor cost plus.

Componența veniturilor contractuale

11. Veniturile contractuale includ:

- 1) venitul inițial;
- 2) venitul din modificările contractului;
- 3) venitul din reclamații; și
- 4) venitul sub formă de prime de stimulare.

12. Venitul inițial reprezintă suma veniturii convenit la încheierea contractului de construcție între antreprenor și beneficiar.

13. Venitul din modificările contractului rezultă din rectificarea valorii inițiale a contractului de construcție asupra căreia au convenit părțile contractante. Modificarea valorii contractuale poate avea loc ca urmare a schimbării prevederilor contractuale cu privire la proiect, efectuarea unor construcții suplimentare sau dezicerea de unele lucrări sau obiecte, precum și altor specificații contractuale. O modificare poate conduce la o majorare sau la o reducere a veniturii contractuale.

Venitul din modificările contractului poate fi recunoscut dacă:

- 1) beneficiarul și antreprenorul au acceptat tipul și mărimea modificării; și
- 2) mărimea venitului aferent modificării poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 3. Un antreprenor a încheiat, pe o perioadă de 2 ani, un contract pentru construirea unei clădiri în valoare de 6 200 000 lei. La începutul anului doi beneficiarul a solicitat antreprenorului să înlocuiască materialele prevăzute pentru finisarea clădirii. Valoarea contractuală a modificării acceptată de antreprenor și recuperabilă de către beneficiar constituie 800 000 lei.

În baza datelor din exemplu, suma totală a venitului contractual va fi majorată și va constitui 7 000 000 lei (6 200 000 lei + 800 000 lei). Venitul aferent modificării se va include în valoarea contractului în perioada executării lucrărilor corespunzătoare.

14. Venitul din reclamații reprezintă o sumă cerută (revendicată) de către antreprenor de la beneficiar sau de la o persoană terță pentru rambursarea unor prejudicii cauzate de acesta. Reclamațiile pot fi înaintate, de exemplu, în cazul erorilor din specificații sau proiect și nerespectării clauzelor contractuale de către beneficiar.

Venitul din reclamații se recunoaște dacă:

- 1) reclamațiile înaintate sînt recunoscute de beneficiar sau sînt stabilite printr-o hotărîre a instanței de judecată; și
- 2) mărimea venitului dat poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 4. Un antreprenor a încheiat un contract pentru construirea unei clădiri pe o durată de 2 ani în valoare de 4 800 000 lei. Costurile de deviz aferente contractului constituie 3 900 000 lei. În procesul executării lucrărilor antreprenorul a depistat în proiectul respectiv o eroare a cărei corectare necesită costuri suplimentare în sumă de 130 000 lei. În legătură cu aceasta, antreprenorul a înaintat o reclamație beneficiarului, care a fost recunoscută de către acesta. Norma profitului constituie 20% sau 26 000 lei (130 000 lei × 0,2).

În baza datelor din exemplu, antreprenorul va recunoaște venitul din reclamație în mărime de 156 000 lei (130 000 lei + 26 000 lei) ca venit contractual, iar costurile suportate efectiv în sumă de 130 000 lei – drept costuri contractuale. Suma totală a venitului contractual constituie 4 956 000 lei (4 800 000 lei + 156 000 lei), iar suma totală a costurilor contractuale – 4 030 000 lei (3 900 000 lei + 130 000 lei).

15. Venitul sub formă de prime de stimulare reprezintă sumele suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care unele prevederi contractuale au fost respectate sau standardele specificate au fost atinse sau depășite. De exemplu, contractul de construcție poate să prevadă o primă de stimulare a antreprenorului pentru finalizarea înainte de termen a contractului, calitatea înaltă a lucrărilor executate, reducerea costurilor sau alte rezultate stipulate în contract. Plățile de stimulare pot fi stabilite în procente din valoarea contractului, sub formă de sumă fixă sau în alt mod stabilit în contractul de construcție.

Venitul sub formă de prime de stimulare poate fi recunoscut dacă:

- 1) clauzele stipulate în contract au fost respectate; și
- 2) mărimea venitului poate fi determinată cu certitudine.

Exemplul 5. Un antreprenor a încheiat, pe o perioadă de 5 ani, un contract pentru construirea unui depozit în valoare de 7 000 000 lei. Contractul prevede o plată supli-

mentară în mărime de 0,03% din valoarea contractului pentru fiecare zi de finalizare înainte de termen a acestuia. Antreprenorul a finalizat construcția cu 60 de zile înainte de termenul stabilit.

În baza datelor din exemplu, venitul sub formă de prime de stimulare constituie 126 000 lei (7 000 000 lei × 60 × 0,0003) și se recunoaște ca venit contractual, iar suma totală a venitului contractual – 7 126 000 lei (7 000 000 lei + 126 000 lei).

16. În componența veniturilor contractuale nu se includ sumele încasate în numele părților terțe în modul stabilit de SNC „Venituri”.

Componența costurilor contractuale

17. Costurile contractuale includ:

- 1) costurile directe contractuale;
- 2) costurile indirecte contractuale; și
- 3) costurile de regie ale construcției recuperabile de beneficiar.

18. Costurile directe contractuale cuprind costurile care pot fi incluse în mod direct în costul contractului de construcție. Componența acestora este prevăzută în anexa 1 la prezentul standard.

19. Costurile directe contractuale pot fi diminuate cu valoarea activelor (instalațiilor tehnice, echipamentelor, materialelor) vândute, destinate doar pentru executarea unui contract concret.

Exemplul 6. În luna octombrie 201X, după finalizarea contractului privind construirea depozitului, antreprenorul a vândut un echipament care poate fi utilizat numai la executarea lucrărilor de construcție a obiectului dat. Valoarea de vânzare a constituit 6000 lei.

În baza datelor din exemplu, în luna octombrie 201X antreprenorul va înregistra valoarea echipamentului vândut în sumă de 6000 lei – ca majorare a creanțelor și diminuare a costurilor contractuale.

20. Costurile indirecte contractuale includ:

- 1) costurile ce țin de asigurarea bunurilor și personalului aferente mai multor contracte, în cazul când acestea nu se includ în costurile de regie ale construcției;
- 2) costurile proiectării și asistenței tehnice aferente mai multor contracte, în cazul când acestea nu se includ în costurile de regie ale construcției;
- 3) costurile îndatorării, aferente mai multor contracte, capitalizate în conformitate cu SNC „Costurile îndatorării”; și
- 4) costurile de exploatare a mașinilor și mecanismelor care se utilizează la executarea mai multor contracte în cursul unei perioade de gestiune (componența acestora este indicată în subpct. 4) al anexei 1 etc.

21. Antreprenorul, pînă la repartizarea costurilor indirecte contractuale, va ține evidența separată a acestora. Costurile indirecte contractuale se repartizează între contracte concrete în modul prevăzut de politicile contabile, luînd în considerare nivelul normal al activității de construcție. Ca bază de repartizare a costurilor indirecte pe tipuri de contracte pot servi veniturile contractuale, costurile directe contractuale, costurile directe de materiale, numărul efectiv

de mașină-ore, costurile de deviz ale unei mașină-ore și alte metode raționale.

22. Costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor utilizate la executarea mai multor contracte pot fi repartizate pe contracte concrete, la data raportării proporțional cu numărul efectiv de mașină-ore lucrate pe fiecare unitate sau grup de mașini și mecanisme, cu costurile de deviz ale unei mașini-oră sau în baza altor metode.

Exemplul 7. Un antreprenor execută două contracte – „A” și „B”. În luna septembrie 201X costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor pentru grupul „tractoare-buldozere” au constituit 50000 lei. Conform politicilor contabile costurile de exploatare se repartizează pe contracte proporțional numărului efectiv de mașină-ore – 530, care constituie pentru contractul „A” – 300, iar „B” – 230.

Repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor

Contracte de construcție	Numărul efectiv de mașină-ore	Costul unei mașină-ore, lei	Costurile efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor, lei
1	2	3	4 = 2 × 3
„A”	300	94,34	28 302
„B”	230	94,34	21 698
Total	530	94,34	50 000

Costurile efective ale unei mașină-ore se determină ca raport dintre costurile totale efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor pentru grupul „tractoare-buldozere” și numărul total de mașină-ore lucrate, care este egal cu 94,34 lei (50 000 lei : 530 mașină-ore).

În baza datelor din exemplu, în luna septembrie 201X antreprenorul va reflecta repartizarea costurilor efective de exploatare a mașinilor și mecanismelor repartizate – ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a costurilor de exploatare a mașinilor și mecanismelor aferente contractelor:

- „A” – 28 302 lei;
- „B” – 21 698 lei.

23. Costurile de regie se divizează în costuri recuperabile și nerecuperabile de către beneficiari. Pînă la repartizare costurile de regie se contabilizează separat de către antreprenor.

24. Costurile de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari cuprind:

- 1) costuri generale și administrative;
- 2) costuri pentru deservirea personalului din construcții;
- 3) costuri pentru organizarea lucrărilor la obiectele de construcție; și
- 4) altele costuri cu caracter general.

Costurile de regie recuperabile se includ în costurile contractuale de construcție și se iau în considerare la calcularea

cotei costurilor de regie ale construcției care se folosesc la întocmirea devizelor de cheltuieli pe fiecare contract.

25. În cazul în care antreprenorul execută lucrări de construcție în baza unui singur contract, costurile efective de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari vor fi incluse în costul acestuia în mărime totală. Dacă lucrările de construcție se efectuează simultan în baza mai multor contracte, costurile efective de regie ale construcției recuperabile de către beneficiari se repartizează pe fiecare contract conform metodei stabilite în politicile contabile a antreprenorului (de exemplu, proporțional cu suma costurilor de regie recuperabile stabilită în devizul de costuri contractuale, veniturile contractuale) sau altă metodă rațională.

Exemplul 8. Un antreprenor execută două contracte – „A” și „B”. În luna septembrie 201X costurile efective de regie ale construcției au constituit 350 000 lei. Politicile contabile prevăd repartizarea costurilor efective de regie ale construcției în baza costurilor de regie recuperabile de beneficiari conform sumei acestora prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale, care constituie pentru contractul „A” – 220 000 lei, iar pentru contractul „B” – 140 000 lei.

Calculul repartizării costurilor efective de regie recuperabile este prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea costurilor efective de regie recuperabile

Contracte de construcție	Costurile de regie prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale, lei	Coefficientul de repartizare	Costurile efective de regie, lei
1	2	3	$4 = 2 \times 3$
„A”	220 000	0,97222	213 889
„B”	140 000	0,97222	136 111
Total	360 000	x	350 000

Coefficientul de repartizare se determină ca raport dintre mărimea totală a costurilor efective de regie ale construcției și mărimea totală a costurilor de regie ale construcției recuperate de către beneficiari conform sumelor prevăzute în devizul de cheltuieli contractuale în perioada de gestiune, care este egal cu 0,97222 (350 000 lei : 360 000 lei).

În baza datelor din exemplu, în luna septembrie 201X antreprenorul reflectă costurile efective de regie repartizate – ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a costurilor de regie aferente contractelor „A” în sumă de 213 888 lei și „B” în sumă de 136 112 lei.

26. Costurile de regie ale construcției nerecuperabile de către beneficiari includ:

- 1) costurile privind lucrările de cercetări științifice și dezvoltare;
- 2) impozitele și taxele prevăzute de legislație;
- 3) sporurile la salariile angajaților entității, prevăzute de legislație;
- 4) costurile privind recuperarea prejudiciilor cauzate salariaților în urma accidentelor de muncă;

- 5) plățile salariaților disponibilizați în legătură cu reorganizarea entității, reducerea numărului salariaților; și
- 6) alte costuri.

Costurile de regie nerecuperabile de către beneficiari se atribuie direct la cheltuielile curente.

27. Costurile precontractuale se includ în costurile contractuale dacă:

- 1) pot fi identificate separat;
- 2) pot fi estimate credibil; și
- 3) există probabilitatea încheierii contractului.

28. Costurile precontractuale se contabilizează inițial ca cheltuieli anticipate, care ulterior se includ în costurile contractuale sau se raportează la cheltuieli curente.

29. Dacă contractul a fost încheiat în perioada de gestiune în care costurile precontractuale au fost suportate, aceste costuri, în funcție de pragul de semnificație prevăzut în politicile contabile ale antreprenorului, pot fi incluse în componența costurilor contractuale:

- 1) integral în perioada de gestiune în care s-a încheiat contractul;
- 2) prin decontarea uniformă în perioadele de gestiune pe durata contractului;
- 3) în baza altor metode raționale, prevăzute în politicile contabile ale antreprenorului.

Exemplul 9. Un antreprenor în luna septembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare și de deplasare legate de încheierea contractului în sumă de 30 000 lei, care au fost înregistrate la cheltuieli anticipate curente. Contractul cu durata de 2 ani a fost încheiat în luna octombrie 201X.

Politicile contabile ale antreprenorului prevăd includerea costurilor precontractuale integral în costurile contractuale în perioada de raportare financiară în care a fost încheiat contractul.

În acest caz, costurile precontractuale în sumă de 30 000 lei vor fi incluse în costul contractului respectiv în anul 201X.

În baza datelor din exemplu, costurile precontractuale în sumă de 30 000 lei se contabilizează în anul 201X ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

30. Dacă costurile precontractuale a unui contract sînt suportate într-o perioadă de gestiune și există probabilitatea încheierii contractului în altă perioadă de gestiune, costurile înregistrate inițial ca cheltuieli anticipate curente se includ în costurile contractuale.

Exemplul 10. Un antreprenor în luna noiembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare și de deplasare legate de încheierea contractului în sumă de 40 000 lei. Contractul a fost încheiat în luna ianuarie 201X+1. Politicile contabile ale antreprenorului prevăd includerea costurilor precontractuale integral în costurile contractuale în perioada de gestiune în care a fost încheiat contractul.

În acest caz, suma costurilor precontractuale în mărime de 40 000 lei va fi inclusă în costul contractului respectiv în anul 201X+1.

În baza datelor din exemplu, costurile contractuale în sumă de 40 000 lei se contabilizează în anul 201X+1 ca majorare a costurilor contractuale și diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

31. Dacă antreprenorul a suportat costuri precontractuale, iar ulterior contractul nu a fost încheiat, astfel de cos-

turi vor fi recunoscute ca cheltuieli curente ale perioadei de gestiune în care s-a constatat faptul că contractul nu a fost încheiat.

Exemplul 11. Un antreprenor în luna noiembrie 201X a suportat cheltuieli de reprezentare, deplasare și a achitat taxa de participare la licitație în sumă de 20 000 lei. Contractul nu a fost încheiat din motivul că antreprenorul nu a câștigat licitația.

În acest caz, costurile precontractuale în sumă de 20 000 lei vor fi recunoscute ca cheltuieli curente în anul 201X.

În baza datelor din exemplu, costurile precontractuale în sumă de 20 000 lei se contabilizează în anul 201X ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a cheltuielilor anticipate curente.

32. Costurile suportate de antreprenor care nu pot fi atribuite unor contracte de construcție concrete se recunosc ca cheltuieli curente. Astfel de cheltuieli cuprind:

- 1) cheltuielile de distribuire;
- 2) amortizarea mașinilor și mecanismelor care nu sînt utilizate în cadrul unor contracte concrete;
- 3) pierderile din staționări;
- 4) amenzile, penalitățile și despăgubirile legate de activitatea antreprenorului;
- 5) cheltuielile efective de regie ale construcției, în cazul cînd antreprenorul într-o perioadă de gestiune nu execută lucrări de construcție;
- 6) cheltuielile peste normele stabilite în cazul cînd acestea nu vor fi recuperate de către beneficiar; și
- 7) alte cheltuieli care nu țin de executarea contractelor.

În cazul cînd antreprenorul suportă costuri peste normele stabilite, dar este prevăzută recuperarea acestora de către beneficiar, acestea se includ în costurile contractuale.

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor contractuale

33. Veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc, în baza contabilității de angajamente, în perioada de gestiune în care au apărut, indiferent de momentul încasării sau plății efective a numerarului sau a altei forme de compensare.

34. Veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc în cazul în care rezultatul contractului poate fi evaluat cu certitudine. Antreprenorul poate evalua cu certitudine veniturile și cheltuielile contractuale dacă contractul încheiat stabilește:

- 1) drepturile și obligațiile fiecărei părți privind activul care urmează a fi construit;
- 2) valoarea contractuală care urmează a fi primită de către antreprenor; și
- 3) modalitatea și termenii decontărilor.

Pe parcursul duratei de executare a contractului antreprenorul verifică și, dacă este necesar, revizuește estimările veniturilor și cheltuielilor contractuale folosind un sistem eficient de previzionare și de gestiune financiară internă. Astfel de revizuiți nu semnifică faptul că rezultatul contractului nu poate fi estimat în mod credibil.

35. Rezultatul financiar al unui contract de construcție se determină ca diferență dintre veniturile și cheltuielile aferente acestuia, în funcție de tipul contractului încheiat: cu preț fix, cost plus sau mixt.

36. Rezultatul financiar al unui contract cu preț fix poate fi estimat cu certitudine dacă sînt respectate următoarele condiții:

- 1) venitul contractual total poate fi evaluat în mod credibil;
- 2) există o certitudine întemeiată că beneficiile economice aferente contractului vor fi primite de către antreprenor;
- 3) costurile contractuale pentru finalizarea contractului și a stadiilor de executare a acestuia la finele perioadei de gestiune pot fi evaluate în mod credibil; și
- 4) costurile aferente contractului pot fi identificate și evaluate cu certitudine, astfel încît costurile contractuale efectiv suportate să poată fi comparate cu estimările precedente.

37. Rezultatul financiar al unui contract cost plus poate fi estimat în mod credibil dacă sînt respectate următoarele condiții:

- 1) există probabilitatea că beneficiile economice aferente contractului vor fi obținute de către antreprenor; și
- 2) costurile contractuale atribuibile contractului, indiferent de faptul dacă sînt sau nu recuperabile de către beneficiar, pot fi identificate și evaluate cu certitudine.

38. Rezultatul financiar al unui contract mixt poate fi determinat cu certitudine, dacă sînt respectate prevederile pct. 36 și 37 ale prezentului standard.

39. Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor contractuale se efectuează reieșind din durata de executare a contractului de construcție care se poate încadra sau poate depăși o perioadă de gestiune.

40. Dacă contractul de construcție a fost executat într-o singură perioadă de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc în această perioadă la finalizarea contractului respectiv.

Exemplul 12. Un antreprenor în luna februarie 201X a încheiat un contract cu preț fix care prevede construcția unei clădiri în valoare de 1 200 000 lei. Lucrările de construcție au fost executate pe parcursul a 9 luni (martie – noiembrie 201X) și confirmate de către beneficiar. Costurile contractuale conform devizului de cheltuieli au constituit 930 000 lei, iar cele efective – 980 000 lei.

În baza datelor din exemplu, în luna noiembrie 201X antreprenorul contabilizează:

- venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 1 200 000 lei – ca majorare comitentă a creanțelor curente și a venitului din vânzări;
- costurile contractuale efective în sumă de 980 000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

41. În cazul în care contractul de construcție se execută în cursul mai multor perioade de gestiune, veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc prin aplicarea metodei stadiului de execuție a contractului. În baza acestei metode veniturile și cheltuielile contractuale se recunosc pe fiecare stadiu de execuție.

42. Stadiul de execuție a contractului se confirmă de către beneficiar și poate fi determinat utilizînd una din următoarele variante:

- 1) ponderea costurilor contractuale suportate efectiv pentru executarea lucrărilor pînă la data raportării în

costurile totale contractuale estimate (variante „cost-la-cost”);

- 2) volumul lucrărilor executate efectiv; sau
- 3) gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor contractuale.

Plățile intermediare și avansurile primite de la beneficiari nu influențează stadiul de execuție a contractului și nu se recunosc ca venituri.

43. În cazul variantei „cost-la-cost” stadiul de execuție a contractului se determină ca raportul dintre costurile contractuale efectiv suportate la data raportării și costurile contractuale estimate totale. Această variantă se aplică, de regulă, pentru determinarea veniturilor contractuale aferente contractelor cu preț fix. În acest caz, în componența costurilor suportate efectiv nu se includ costurile aferente activității viitoare cum ar fi valoarea materialelor aflate pe șantierul de construcție și destinate utilizării ulterioare, plățile subantreprenorilor efectuate pînă la executarea lucrărilor de subantrepriză etc.

44. Veniturile contractuale recunoscute în perioada de gestiune curentă în baza variantei „cost-la-cost” (pct. 42, subpct.1) din prezentul standard) se determină în modul următor:

- 1) procentul de execuție a contractului se înmulțește cu valoarea inițială a contractului (ținînd cont de modificările ulterioare ale acesteia) și astfel se stabilesc veniturile contractuale aferente tuturor perioadelor de gestiune de la începutul executării contractului, inclusiv a perioadei de gestiune curente;
- 2) din veniturile contractuale calculate în conformitate cu subpct. 1) se scad veniturile contractuale recunoscute în perioadele de gestiune precedente.

Modul de determinare a veniturilor și cheltuielilor contractuale în baza variantei cost-la-cost este prezentat în anexa 2.

45. La aplicarea variantei volumului lucrărilor executate efectiv și confirmate de către beneficiar (pct. 42, subpct. 2) din prezentul standard), mărimea venitului contractual care urmează a fi recunoscut depinde de tipul contractului.

- 1) În cazul unui contract cu preț fix venitul se recunoaște în baza volumului lucrărilor executate efectiv la data raportării.

Exemplul 13. În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preț fix pe un termen de 4 ani care prevede construirea unei clădiri în valoare de 10 000 000 lei. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcție de stadiul de execuție a contractului, utilizînd varianta volumului lucrărilor executate efectiv și confirmate de beneficiar. Volumul lucrărilor executate în anul 201X și confirmate de către beneficiar constituie 3 600 000 lei, iar costurile acestora – 2 800 000 lei.

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

- venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 3 600 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și a venitului din vânzări;
- costurile contractuale în sumă de 2 800 000 lei – ca majorare a costului vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

- 2) În cazul unui contract cost plus, venitul se formează din suma costurilor contractuale suportate efectiv și recompensa suplimentară prevăzută în contract.

Exemplul 14. În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cost plus pe o durată de 3 ani care prevede construirea unui pod. Conform contractului, beneficiarul îi recuperează antreprenorului anual costurile efective și o recompensă suplimentară în mărime de 10% din suma costurilor efective. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcție de stadiul de execuție a contractului, utilizînd varianta volumului lucrărilor executate efectiv și confirmate de beneficiar. În anul 201X antreprenorul a suportat costuri efective în sumă de 10 500 000 lei, recompensa suplimentară constituind 1 050 000 lei ($10\,500\,000 \text{ lei} \times 0,1$).

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

- venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 11 550 000 lei ($10\,500\,000 \text{ lei} + 1\,050\,000 \text{ lei}$) – ca majorare concomitentă a creanțelor și a venitului din vânzări;
- costurile contractuale în sumă de 10 500 000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

46. Recunoașterea venitului conform variantei gradului de finalizare a volumului fizic al unei părți din lucrările contractuale (pct. 42, subpct. 3) din prezentul standard) prevede determinarea ponderii volumului fizic al lucrărilor de construcție finalizate la data raportării în volumul total al lucrărilor prevăzute în contract. O astfel de variantă se aplică pentru contractele cu preț fix. În aceste cazuri venitul contractual se determină ținînd cont de gradul de finalizare a volumului fizic al lucrărilor în ansamblu pe obiect. Venitul contractual recunoscut în perioada de gestiune se determină prin înmulțirea gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor pe obiect în ansamblu cu valoarea contractului.

Exemplul 15. În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preț fix pe o durată de 2 ani care prevede construirea unui apeduct cu lungimea de 150 km și valoarea de 12 500 000 lei. Conform politicilor contabile ale antreprenorului, veniturile contractuale se recunosc în funcție de stadiul de execuție a contractului, utilizînd varianta gradului de finalizare a volumului fizic al lucrărilor contractuale. La finele anului 201X volumul fizic al lucrărilor efectuate constituie 90 km, iar gradul de finalizare a lucrărilor – 60% ($90 \text{ km} : 150 \text{ km} \times 100$). Costurile lucrărilor executate constituie 6 750 000 lei.

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

- venitul obținut din executarea contractului de construcție în mărime de 7 500 000 lei ($12\,500\,000 \text{ lei} \times 0,6$) – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a venitului din vânzări;
- decontarea costurilor efective aferente contractului de construcție în sumă de 6 750 000 lei – ca majorare a costurilor vânzărilor și diminuare a costurilor activității de bază.

47. Dacă în procesul executării contractului de construcție antreprenorul a suportat costuri neprevăzute în devizul

de cheltuieli contractuale, dar care evident sînt necesare pentru executarea acestuia, astfel de costuri se recunosc ca active în curs de execuție, cu condiția că există o certitudine întemeiată că acestea vor fi recuperate de către beneficiar.

48. Costurile contractuale care nu vor fi recuperate de către beneficiar se recunosc ca cheltuieli curente.

Exemplul 16. Un antreprenor în luna martie 201X a încheiat un contract cu preț fix pe o perioadă de 15 luni care prevede construirea unui pod în valoare de 20 000 000 lei, devizul de cheltuieli fiind de 18 000 000 lei. În luna aprilie 201X antreprenorul a efectuat lucrări, costurile efective ale cărora au constituit 250 000 lei, care nu au fost confirmate de către beneficiar din motivul nerespectării tehnologiei procesului de construcție. Din această cauză beneficiarul a înaintat o pretenție antreprenorului și contractul a fost reziliat.

În baza datelor din exemplu, în luna decembrie 201X antreprenorul va contabiliza costurile nerecuperate în sumă de 250 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității de bază.

49. În cazul în care nu este posibilă achitarea de către beneficiar din diferite motive a unei sume deja incluse în venitul contractual al perioadei de gestiune, după recunoașterea acestuia în situația de profit și pierdere, suma respectivă se va deconta:

- 1) din contul provizioanelor constituite în prealabil; sau
- 2) la cheltuielile curente.

Exemplul 17. Un antreprenor a recunoscut venitul contractual din lucrările executate la construcția unui bloc locativ în situația de profit și pierdere pe anul 201X în sumă de 1 300 000 lei, din care în anul 201X+1 a rămas ca creanță neachitată în sumă de 100 000 lei. Neachitarea a fost cauzată de depistarea unei erori în devizul de cheltuieli a contractului de construcție, care a fost recunoscută de către antreprenor. În politicile contabile ale antreprenorului este prevăzut, că creanțele compromise se decontează pe seama provizioanelor constituite.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X+1 antreprenorul va contabiliza suma de 100 000 lei – ca diminuare concomitentă a provizioanelor și a creanței.

49¹. Dacă rezultatul unui contract de construcție nu poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine, veniturile se recunosc doar în mărimea costurilor contractuale suportate care au fost sau, posibil, vor fi recuperate de către beneficiari.

În cazul în care rezultatul unui contract de construcție nu poate fi estimat în mod credibil și recuperarea costurilor suportate nu este posibilă, veniturile nu sînt recunoscute, iar costurile contractuale se înregistrează ca cheltuieli curente.

49². În cazul în care există probabilitatea ca totalul cheltuielilor să depășească totalul veniturilor aferente unui contract de construcție, la suma diferenței preconizate se constituie un provizion în modul stabilit de politicile contabile ale entității. Utilizarea acestui provizion se contabilizează ca diminuare a provizioanelor și majorare a datoriilor sau diminuare a activelor.

Modificări ale estimărilor

50. Metoda în funcție de stadiul de execuție a contractului se aplică cumulativ estimărilor curente ale veniturilor și cheltuielilor contractuale pentru fiecare perioadă de gestiune. Efectele modificărilor în ceea ce privește estimarea veniturilor

și cheltuielilor contractuale, precum și efectele modificărilor în ceea ce privește estimarea rezultatului unui contract se înregistrează în contabilitate ca modificări ale estimărilor contabile conform prevederilor SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. Estimările modificate vor fi folosite la determinarea valorii veniturilor și a cheltuielilor recunoscute în situația de profit și pierdere în perioadele în care au fost operate modificările, precum și în perioadele ulterioare.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) suma venitului contractual recunoscut în perioada de gestiune;
- 2) suma datoriilor față de beneficiari apărute în urma lucrărilor contractuale;
- 3) descrierea contractelor de construcție în desfășurare la data raportării;
- 4) suma provizioanelor constituite pentru recuperarea diferenței dintre cheltuielile și veniturile contractuale.

Prevederi tranzitorii

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

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1

Componența costurilor directe contractuale

Costurile directe contractuale cuprind:

- 1) costurile precontractuale aferente contractelor încheiate, inclusiv costuri de delegare, de reprezentanță, taxe de participare la tender pentru obținerea contractului, alte costuri similare;
- 2) costurile directe de materiale, inclusiv costul materialelor de construcție, combustibilului, energiei electrice, termice, aerului comprimat, aburilor și apei, alte materiale utilizate în procesul executării contractului;
- 3) costurile directe cu personalul, inclusiv:
 - a) costurile privind salariile personalului care execută nemijlocit operații tehnologice și care supravveghează lucrările prevăzute în contract;
 - b) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate la salariile menționate în pct. 3) lit. a) din prezenta anexă; și
 - c) alte costuri directe cu personalul;
- 4) costurile directe de exploatare a mașinilor și mecanismelor de construcție, instalațiilor tehnice, utilajului și a echipamentelor (în continuare – mașini și meca-

nisme) utilizate nemijlocit la executarea contractului care includ:

- a) costurile energiei electrice, combustibilului, pieselor de schimb și a altor materiale folosite pentru întreținerea și reparația mașinilor și mecanismelor;
 - b) costurile cu personalul încadrat în exploatarea și deservirea mașinilor și mecanismelor;
 - c) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate la salariile menționate în pct. 4) lit. b) din prezenta anexă;
 - d) amortizarea mașinilor și mecanismelor;
 - e) costurile transportării mașinilor și mecanismelor la/de la construcția obiectului;
 - f) costurile închirierii mașinilor și mecanismelor;
 - g) costurile privind asigurarea obligatorie a mașinilor și mecanismelor; și
 - h) alte costuri ce țin de exploatarea mașinilor și mecanismelor;
- 5) alte costuri directe aferente contractului, care pot include:
- a) costurile de transportare a materialelor de la magazia plasată pe șantier pînă la obiectul de construcție, precum și de la depozitul central pînă la obiect;
 - b) costurile proiectării și asistenței tehnice direct atribuibile contractului;
 - c) costurile îndatorării direct atribuite contractului capitalizate în conformitate cu SNC „Costurile îndatorării”;
 - d) costurile aferente acționării în judecată și reclamațiilor recunoscute de beneficiar sau stabilite în baza deciziei instanței de judecată. În cazul nerecunoașterii de către beneficiar a reclamațiilor înaintate, astfel de costuri se constată ca cheltuieli curente;
 - e) amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate nemijlocit la executarea contractului;
 - f) costurile lucrărilor executate și serviciilor prestate de către subantreprenori și alte persoane terțe;
 - g) asigurarea obligatorie a personalului încadrat nemijlocit la lucrările de construcție a obiectului și a lucrărilor de construcție executate;
 - h) costurile privind paza obiectului de construcție;
 - i) amortizarea calculată a construcțiilor provizorii (neprevăzute în lista de titluri);
 - j) provizionul constituit pentru costuri de garanție legate de contractul de construcție;
 - k) costurile de transportare a muncitorilor la/de la obiectul de construcție, prevăzute în contract; și
 - l) alte costuri direct atribuibile contractului de construcție.

Anexa 2

Determinarea veniturilor și cheltuielilor contractuale în baza metodei stadiului de execuție a contractului (variante „cost-la-cost”)

Date inițiale: În anul 201X un antreprenor a încheiat un contract cu preț fix pe o perioadă de 3 ani care prevede con-

struirea unui bloc de locuit în valoare de 16 200 000 lei. Mărima inițială a costurilor contractuale de deviz constituie 15 100 000 lei.

La 1 iulie 201X+1 antreprenorul și beneficiarul au convenit asupra unor modificări în contract care prevăd finisarea fațadei cu alte materiale, fapt ce conduce la majorarea veniturilor contractuale cu 300 000 lei, iar a costurilor contractuale de deviz – cu 240 000 lei.

Conform politicilor contabile a antreprenorului, veniturile și cheltuielile contractuale se determină la finele fiecărei perioade de gestiune.

Informația privind executarea contractului de construcție în fiecare an și calculul procentului de execuție a contractului este prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Calculul procentului de execuție a contractului

Nr. crt.	Indicatori	Anul 201X	Anul 201X+1	Anul 201X+2
1	2	3	4	5
1.	Valoarea totală a contractului, lei	16 200 000	16 500 000	16 500 000
2.	Costuri contractuale curente suportate efectiv, lei	5 981 000	5 682 000	3 677 000
3.	Costuri contractuale cumulative suportate efectiv pînă la data raportării, lei	5 981 000	11 663 000	15 340 000
4.	Costuri contractuale totale estimate, lei	15 100 000	15 340 000	15 340 000
5.	Procentul de execuție a contractului, % (rd. 3 : rd. 4 × 100%)	39,61	76,03	100

Cheltuielile, veniturile și profitul (pierderea) contractuale se recunosc în perioadele de gestiune respective astfel:

- cheltuielile contractuale – la suma costurilor suportate în procesul executării contractului;
- veniturile contractuale – ca diferența dintre totalul veniturilor contractuale constatate în toate perioadele de gestiune, inclusiv în cea curentă, și veniturile contractuale recunoscute în perioadele de gestiune precedente;
- rezultatul financiar (profit/pierdere) al executării contractului se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute.

Calculul indicatorilor nominalizați, ținînd cont de datele inițiale și rezultatele calculelor din tabelul 1, este prezentat în tabelul 2.

Calculul veniturilor, cheltuielilor și a rezultatului financiar (profitului/pierderii)

Indicatori	Valoarea totală a contractului, lei	Procentul de executare a contractului, %	Venituri, cheltuieli și rezultatul financiar, lei		
			la data raportării cu total cumulativ de la începutul executării contractului	recunoscute în anii precedenți	recunoscute în perioada de raportare
1	2	3	4=2×3:100	5	6 = 4-5
Anul 201X					
Venituri	16 200 000	39,61	6 416 820	-	6 416 820
Cheltuieli	-	-	5 981 000	-	5 981 000
Profit (pierdere)	-	-	435 820	-	435 820
Anul 201X+1					
Venituri	16 500 000	76,03	12 544 950	6 416 820	6 128 130
Cheltuieli	-	-	11 663 000	5 981 000	5 682 000
Profit (pierdere)	-	-	881 950	435 820	446 130
Anul 201X+2					
Venituri	16 500 000	100,00	16 500 000	12 544 950	3 955 050
Cheltuieli	-	-	15 340 000	11 663 000	3 677 000
Profit (pierdere)	-	-	1 160 000	881 950	278 050

În anul 201X veniturile recunoscute se determină prin înmulțirea valorii totale a contractului cu procentul de execuție a contractului și constituie 6 416 820 lei (16 200 000 lei × 0,3961). Cheltuielile contractuale se recunosc în mărimea costurilor contractuale suportate efectiv la data întocmirii situației de profit și pierdere și sînt egale cu 5 981 000 lei. Profitul se determină ca diferența dintre veniturile și cheltuielile contractuale recunoscute și constituie 435 820 lei (6 416 820 lei – 5 981 000 lei).

În anul 201X+1 totalul veniturilor contractuale de la începutul executării contractului constituie 12 544 950 lei (16 500 000 lei × 0,7603). Veniturile contractuale recunoscute în acest an se determină ca diferența dintre totalul cumulativ al veniturilor contractuale în cursul a doi ani și veniturile contractuale recunoscute în anul 201X, fiind egale cu 6 128 130 lei (12 544 950 lei – 6 416 820 lei).

Cheltuielile contractuale recunoscute în anul 201X+1 se determină ca diferența dintre totalul cumulativ al costurilor contractuale efectiv suportate în cursul a doi ani și costurile contractuale recunoscute în anul 201X și constituie 5 682 000 lei (11 663 000 lei – 5 981 000 lei). Profitul recunoscut în acest an este egal cu 446 130 lei (6 128 130 lei – 5 682 000 lei) sau (881 950 lei – 435 820 lei).

În anul 201X+2 totalul veniturilor contractuale de la începutul executării contractului constituie 16 500 000 lei. Veniturile contractuale recunoscute în acest an sînt egale cu 3 955 050 lei (16 500 000 lei – 12 544 950 lei), cheltuielile contractuale recunoscute – 3 677 000 lei (15 340 000 lei – 11 663 000 lei), iar profitul recunoscut – 278 050 lei (3 955 050 lei – 3 677 000 lei) sau (1 160 000 lei – 881 950 lei).

Standardul național de contabilitate

„Costurile îndatorării”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și a IAS 23 „Costurile îndatorării”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a costurilor îndatorării și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor costurilor îndatorării cu excepția celor care sînt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției:

- 1) activelor cu ciclu lung de producție, evaluate la valoarea justă;
- 2) stocurilor care sînt fabricate în cantități mari, pe o bază repetitivă într-o perioadă scurtă de timp.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activ cu ciclu lung de producție – activ care necesită în mod obligatoriu o perioadă lungă pentru creare și pregătire spre utilizare conform destinației sau spre vânzare.

Capitalizarea costurilor îndatorării – procesul de includere a costurilor îndatorării în valoarea contabilă a activului cu ciclu lung de producție.

Costurile îndatorării – dobînzile și alte costuri aferente împrumuturilor primite și contractelor de leasing financiar.

Împrumuturi – credite bancare și împrumuturi primite de entitate de la alte persoane juridice și/sau fizice pe o perioadă stabilită și pentru o anumită plată.

Componența costurilor îndatorării și a activelor cu ciclu lung de producție

5. Costurile îndatorării includ:

- 1) dobînzile aferente împrumuturilor;
- 2) costurile suplimentare aferente împrumuturilor (de exemplu, valoarea serviciilor de consultanță, de expertiză a contractului de împrumut, comisionul bancar);
- 3) dobînzile de leasing financiar recunoscute în conformitate cu SNC „Contracte de leasing”;
- 4) diferențele de curs valutar și de sumă aferente dobînzilor privind împrumuturile;
- 5) sumele amortizării primelor aferente obligațiunilor emise etc.

6. Activele cu ciclu lung de producție cuprind:

- 1) stocurile care necesită un proces îndelungat de fabricare și de pregătire spre utilizare conform destinației (de exemplu, vinurile brute aflate în proces de maturație și destinate pentru fabricarea vinurilor de calitate superioară, a vinurilor spumante; distilatul destinat fabricării divinului, lichiorului, whisky-ului);
- 2) imobilizările necorporale în curs de execuție (de exemplu, programele informatice, formulele, soluțiile tehnice, mostrele industriale, invențiile);
- 3) imobilizările corporale în curs de execuție (de exemplu, clădirile, construcțiile speciale – conductele de apă, gaze, podurile, rețelele de telecomunicații, utilajul care necesită montare complicată);
- 4) investițiile imobiliare în curs de reamenajare sau reconstruire (de exemplu, terenurile, clădirile aflate în proprietatea entității sau primite în leasing financiar și destinate transmiterii în leasing operațional);
- 5) activele biologice imobilizate în curs de execuție;
- 6) alte active imobilizate sau circulante care corespund definiției activului cu ciclul lung de producție (de exemplu, cheltuielile anticipate privind asimilarea produselor noi, recultivarea terenurilor, costurile ulterioare aferente imobilizărilor necorporale și corporale) care generează beneficii economice suplimentare.

7. În categoria activelor cu ciclu lung de producție nu se includ:

- 1) activele financiare;
- 2) stocurile care sînt fabricate în cantități mari în mod repetitiv pe parcursul unei perioade scurte de timp;
- 3) activele care în momentul achiziției sînt gata pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

Reguli generale

8. Costurile îndatorării se reflectă în contabilitate și în situațiile financiare în perioada de gestiune în care ele au fost efectiv suportate (calculate).

9. Costurile îndatorării se contabilizează separat de suma de bază a datoriilor privind împrumuturile primite.

10. Recunoașterea costurilor îndatorării se efectuează în funcție de faptul dacă acestea sînt sau nu atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție.

11. Costurile îndatorării care sînt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție se capitalizează. Capitalizarea acestor costuri se admite în cazul în care există certitudinea că ele vor genera

beneficii economice viitoare entității, iar mărimea lor poate fi evaluată în mod credibil.

12. Costurile îndatorării care nu sînt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție și/sau care nu corespund cerințelor de capitalizare se recunosc drept cheltuieli curente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate.

13. Modul de calculare și de achitare a dobînzilor și a altor costuri ale îndatorării se stabilește în contractele de împrumut și de leasing financiar.

15. Identificarea activelor cu ciclu lung de producție, recunoașterea și evaluarea costurilor îndatorării se efectuează conform politicilor contabile ale entității în baza raționamentului profesional și cu respectarea raportului cost-beneficiu.

Capitalizarea costurilor îndatorării

Evaluarea costurilor îndatorării

16. Capitalizării sînt supuse numai acele costuri ale îndatorării care puteau fi evitate, dacă nu s-ar fi suportat costurile aferente activului cu ciclu lung de producție. Stabilirea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate este condiționată de destinația împrumuturilor primite.

17. În cazul în care entitatea împrumută mijloace nemijlocit pentru obținerea unui activ cu ciclu lung de producție, mărimea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate aferente activului respectiv se determină ca diferență dintre suma efectivă a costurilor îndatorării recunoscută în cursul perioadei de gestiune și orice venituri obținute din investiția temporară a acestor împrumuturi.

Exemplul 1. O entitate a primit la 2 ianuarie 201X un credit bancar în sumă de 1 500 000 lei pe un termen de 3 ani cu o rată a dobînzii anuale de 17% pentru finanțarea construcției unei clădiri. La începutul anului 201X suma împrumutată depășea necesitățile curente ale entității, motiv pentru care 500 000 lei au fost plasați la un cont de depozit pe 3 luni cu o rată a dobînzii anuală de 9%.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate în anul 201X constituie 243 750 lei $[(1\,500\,000 \text{ lei} \times 17\% - (500\,000 \text{ lei} \times 9\% \times 3 \text{ luni} : 12 \text{ luni})]$ și se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a datoriilor curente.

18. Dacă entitatea împrumută mijloace în scopuri generale și le utilizează pentru achiziția, construcția sau producția unui activ cu ciclu lung de producție, mărimea costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate se determină prin înmulțirea ratei de capitalizare cu costurile aferente activului respectiv. Rata de capitalizare se calculează ca media ponderată a costurilor îndatorării aferente împrumuturilor entității rămase nerambursate în cursul perioadei de gestiune, cu excepția împrumuturilor primite nemijlocit în scopul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție concret. Mărimea costurilor îndatorării capitalizate în cursul perioadei de gestiune nu trebuie să depășească suma efectivă totală a costurilor îndatorării suportate în cursul acestei perioade.

19. Costurile îndatorării capitalizate se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor cu ciclu lung de producție (stocurilor, imobilizărilor necorporale și corporale

în curs de execuție, investițiilor imobiliare) și a datoriilor curente sau pe termen lung. Suma depășirii costurilor îndatorării efective asupra costurilor capitalizate se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Modul de determinare a ratei de capitalizare și de contabilizare a costurilor îndatorării supuse capitalizării este prezentat în anexa 1.

20. În cazul în care suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare depășește mărimea efectivă a acestora, capitalizarea se admite doar în limita mărimii efective a costurilor îndatorării. Repartizarea sumei totale a costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate se efectuează proporțional mărimii costurilor aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producție sau altei baze raționale stabilită în politicile contabile ale entității. Diferența dintre suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare și mărimea efectivă a acestora nu se reflectă în contabilitate.

Modul de repartizare a costurilor îndatorării între diferite tipuri de active cu ciclu lung de producție este prezentat în anexa 2.

21. La determinarea ratei de capitalizare trebuie excluse împrumuturile primite nemijlocit pentru achiziția, construcția sau producția unui activ cu ciclu lung de producție concret.

Modul de determinare a ratei de capitalizare în cazul excluderii împrumuturilor primite cu destinație prestabilită și de contabilizare a costurilor îndatorării aferente este prezentat în anexa 3.

Începerea capitalizării

22. Capitalizarea costurilor îndatorării începe la data la care entitatea îndeplinește concomitent pentru prima dată următoarele condiții:

- 1) suportă costuri aferente activului cu ciclu lung de producție respectiv;
- 2) suportă costurile îndatorării;
- 3) începe activitățile necesare pentru achiziția, construcția sau producția activului cu ciclu lung de producție și pregătirea acestuia pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

23. Costurile aferente activului cu ciclu lung de producție cuprind:

- 1) costurile aferente plății numerarului, utilizării altor active sau apariției datoriilor pentru care se calculează dobînzii;
- 2) costurile îndatorării capitalizate în perioada precedentă.

24. Entitatea suportă costurile îndatorării pe măsura calculării dobînzilor și efectuării altor costuri aferente împrumuturilor primite.

25. Activitățile necesare pentru achiziția, construcția sau producția activului cu ciclu lung de producție și pregătirea acestuia pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare includ:

- 1) achiziția, construcția sau producția activului cu ciclu lung de producție;
- 2) activitatea tehnică sau administrativă, inclusiv anterioare începerii construcției sau producției (de exemplu, activitatea legată de primirea autorizației pentru construcție);

- 3) păstrarea stocurilor, considerată ca o parte necesară a procesului de creare și pregătire a acestuia spre utilizare după destinație sau spre vânzare (de exemplu, păstrarea vinurilor brute în decursul unei perioade îndelungate de timp pentru producția vinurilor de calitate superioară și/sau spumante).

Înteruperea capitalizării

26. Capitalizarea costurilor îndatorării se întrerupe în cazul în care încetează pe o perioadă îndelungată de timp activitatea necesară pentru crearea activului cu ciclu lung de producție și pregătirea acestuia spre utilizarea prestabilită sau pentru vânzare (de exemplu, costurile îndatorării nu se capitalizează dacă este suspendată pe o perioadă îndelungată de timp producția/construcția activului cu ciclu lung de producție din cauză insuficienței materialelor de construcții sau a utilajelor).

27. Capitalizarea costurilor îndatorării nu se întrerupe:

- 1) în perioada sistării construcției sau producției activului cu ciclu lung de producție din cauze naturale, caracteristice unei zone geografice concrete (de exemplu, capitalizarea costurilor îndatorării continuă în cazul sistării temporare a construcției unui pod din cauza nivelului înalt al apei, cu condiția că un atare nivel al apei constituie un fenomen obișnuit într-o anumită perioadă a anului);
- 2) pe parcursul perioadei în care au loc lucrări tehnice și administrative semnificative aferente activelor cu ciclu lung de producție.

Încetarea capitalizării

28. Capitalizarea costurilor îndatorării încetează în cazul în care au fost finalizate activitățile de bază necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producție în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării. Activul se consideră finalizat pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare atunci când construcția sau producția unui activ cu ciclu lung de producție este încheiată, deși activitatea administrativă curentă și lucrările legate de finisarea suplimentară nesemnificativă, la comanda cumpărătorului sau utilizatorului, pot încă să continue (de exemplu, dacă construcția clădirii este finisată, dar mai sînt de realizat unele modificări minore, cum ar fi decorarea interioară a acesteia, la comanda cumpărătorului sau al utilizatorului, atunci se consideră că a fost încheiată cea mai mare parte a lucrărilor de creare a activului cu ciclu lung de producție).

29. În cazul în care au fost finalizate lucrările de pregătire a unor părți distincte ale activului cu ciclu lung de producție și fiecare parte poate fi utilizată separat, iar lucrările privind alte părți ale activului continuă, capitalizarea costurilor îndatorării pentru fiecare parte finalizată a activului încetează, iar pentru părțile neterminate continuă.

30. Dacă unele părți finalizate ale activului cu ciclu lung de producție nu pot fi utilizate pînă la finalizarea tuturor celorlalte părți constitutive ale acestuia, capitalizarea costurilor îndatorării privind părțile finalizate ale activului continuă. În acest caz, capitalizarea costurilor îndatorării încetează în momentul cînd activul este gata integral pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

31. Modul de stabilire a perioadelor (lunilor) de începere, întrerupere și încetare a capitalizării costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție este prezentată în anexa 4.

Decontarea costurilor îndatorării la cheltuieli curente

32. Costurile îndatorării se recunosc drept cheltuieli curente în cazul în care ele nu sînt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție sau nu corespund cerințelor de capitalizare prevăzute în pct. 11 din prezentul standard. Aceste costuri se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriiilor curente.

Exemplul 2. În anul 201X o entitate a primit la:

- 1 martie un credit bancar în sumă de 900 000 lei pe un termen de 5 ani cu rata dobînzii anuală de 16% care se calculează și se achită lunar;
- 1 iulie un overdraft bancar pe un termen de 30 zile în sumă de 210 000 lei cu rata dobînzii anuală de 20%;
- 1 octombrie un împrumut în valută străină în sumă de 25 000 euro cu rata dobînzii anuală de 10% care se calculează și se achită trimestrial;
- 1 noiembrie un utilaj în leasing financiar în valoare de 3 200 000 pe o durată de 7 ani cu rata dobînzii anuale de 12% care se calculează și se achită lunar.

Cursul oficial stabilit de Banca Națională a Moldovei a constituit:

- la 1 octombrie 201X – 17,0961 lei/euro;
- la 31 decembrie 201X – 17,3252 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, costurile îndatorării ale entității în anul 201X constituie 204 055,75 lei, inclusiv:

- dobînda aferentă creditului bancar pe termen lung – 120 000 lei ($900\,000 \text{ lei} \times 10 \text{ luni} : 12 \text{ luni} \times 16\%$);
- dobînda aferentă overdraftului bancar – 3500 lei ($210\,000 \text{ lei} \times 30 \text{ zile} : 360 \text{ zile} \times 20\%$);
- dobînda aferentă împrumutului în valută străină – 10 828,25 lei ($25\,000 \text{ euro} \times 17,3252 \text{ lei/euro} \times 3 \text{ luni} : 12 \text{ luni} \times 10\%$);
- diferențele de curs valutar aferente împrumutului în valută străină – 5727,5 lei [$25\,000 \text{ euro} \times (17,3252 \text{ lei/euro} - 17,0961 \text{ lei/euro})$];
- dobînda aferentă leasingului financiar – 64 000 lei ($3\,200\,000 \text{ lei} \times 12\% \times 2 \text{ luni} : 12 \text{ luni}$).

Costurile îndatorării pentru anul 201X în sumă de 204 055,75 lei se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriiilor curente.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) suma costurilor îndatorării capitalizate în perioada de gestiune;
- 2) suma costurilor îndatorării recunoscute drept cheltuieli curente;

- 3) rata de capitalizare folosită pentru determinarea sumei costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizate;
- 4) sumele obținute din investirea temporară a împrumuturilor.

Prevederi tranzitorii

34. Prezentul standard se aplică începând cu data intrării în vigoare. În cazul în care entitatea a suportat costuri ale îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție care la data intrării în vigoare a prezentului standard nu sînt gata pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare și dacă aceste costuri au fost recunoscute drept cheltuieli curente, entitatea poate în conformitate cu politicile contabile să le capitalizeze în modul prevăzut în pct. 16–21 din prezentul standard.

Exemplul 3. În anul 201X-2 o entitate a primit un credit bancar pe 3 ani pentru construcția clădirii oficiului. Dobînda calculată pentru anii 201X-2 și 201X-1 în sumă de 820 000 lei a fost trecută la cheltuielile curente. Începînd cu anul 201X, entitatea aplică prevederile prezentului standard, potrivit cărora costurile îndatorării aferente achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție trebuie să fie capitalizate. În conformitate cu politicile contabile 201X, costurile îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție în curs de execuție calculate în perioadele de gestiune precedente urmează să fie capitalizate.

Conform datelor din exemplu, dobînda calculată în anii 201X-2 și 201X-1 în mărime de 820 000 lei urmează a fi capitalizată în anul 201X și contabilizată ca majorare a imobilizărilor corporale în curs de execuție și corectare a rezultatelor anilor precedenți.

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1

Modul de determinare a ratei de capitalizare și de contabilizare a costurilor îndatorării supuse capitalizării

Date inițiale. În ianuarie 201X o entitate a primit:

- un credit bancar în sumă de 8 000 000 lei cu o dobîndă anuală de 15%, pe un termen de 5 ani;
- un credit bancar în sumă de 3 000 000 lei cu o dobîndă anuală de 18%, pe un termen de 3 ani;
- un împrumut în sumă de 1 800 000 lei cu o dobîndă anuală de 12% pe un termen 2 ani.

Conform condițiilor contractuale, creditele și împrumuturile urmează să fie rambursate în părți egale începînd cu anul următor anului primirii lor, iar dobînzile se calculează lunar.

Toate împrumuturile au fost primite în scopuri generale și au fost utilizate în anul 201X pentru fabricarea divinului, construcția unei clădirii cu destinație de producție și elaborarea unei tehnologii noi de prelucrare a strugurilor.

În anul 201X entitatea a suportat costuri aferente activelor cu ciclu lung de producție care sînt prezentate în tabelul 1.

Costuri aferente activelor cu ciclu lung de producție pe anul 201X

Denumirea activului cu ciclu lung de producție	Suma costurilor aferente activelor cu ciclu lung de producție
Stocuri de divin	4 000 000
Clădirea cu destinație de producție	5 000 000
Tehnologia nouă de prelucrare a strugurilor	2 000 000
Total	11 000 000

Suma costurilor îndatorării ce urmează să fie capitalizată se determină prin aplicarea ratei de capitalizare care se calculează ca media ponderată a costurilor îndatorării aplicabile împrumuturilor entității (tabelul 2).

Tabelul 2

Date pentru calcularea ratei de capitalizare a costurilor îndatorării pe anul 201X

Tipul împrumutului	Suma împrumutului, lei	Rata dobînzii, %	Suma dobînzilor, lei
A	1	2	3 = 1×2
Credit bancar pe un termen de 5 ani	8 000 000	15	1 200 000
Credit bancar pe un termen de 3 ani	3 000 000	18	540 000
Împrumut pe un termen de 2 ani	1 800 000	12	216 000
Total	12 800 000	x	1 956 000

În baza datelor din exemplu se calculează:

- 1) *rata de capitalizare*, prin împărțirea sumei totale a dobînzilor calculate la mărimea totală a împrumuturilor primite în cursul anului 201X. Conform datelor din exemplu, această rată constituie 15,28% (1 956 000 lei : 12 800 000 lei × 100%);
- 2) *suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare*, prin înmulțirea ratei de capitalizare cu mărimea costurilor suportate aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producție.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare este egală cu 1 680 800 lei (11 000 000 lei × 15,28%), inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 611 200 lei (4 000 000 lei × 15,28%);
 - construcția clădirii cu destinație de producție – 764 000 lei (5 000 000 lei × 15,28%);
 - elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor – 305 600 lei (2 000 000 lei × 15,28%).
- 3) *suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată*, prin compararea sumei costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare și a sumei dobînzilor calculate efectiv pe parcursul perioadei de gestiune.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată este egală cu 1 680 800 lei, deoarece suma dobânzilor calculate în anul 201X este mai mare (1 956 000 lei).

Diferența dintre suma dobânzilor calculate în anul 201X și suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare în mărime de 275 200 lei (1 956 000 lei – 1 680 800 lei) se atribuie la cheltuielile curente ale anului 201X.

În baza datelor din exemplu și a calculelor efectuate în anul 201X, entitatea contabilizează:

- primirea creditelor și împrumutului în sumă de 12 800 000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și datoriilor pe termen lung;
- capitalizarea costurilor îndatorării aferente:
 - fabricării divinului în mărime de 611 200 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;
 - construcției clădirii cu destinație de producție în mărime de 764 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și datoriilor curente;
 - elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor în mărime de 305 600 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și datoriilor curente.
- costurile îndatorării care nu pot fi capitalizate în mărime de 275 200 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Anexa 2

Modul de repartizare a costurilor îndatorării între diferite tipuri de active cu ciclu lung de producție

Date inițiale. Utilizând datele din anexa 1 să presupunem că suma costurilor suportate aferente activelor cu ciclu lung de producție a constituit 15 000 000 lei, inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 6 000 000 lei;
- construcția clădirii cu destinație de producție – 5 000 000 lei;
- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor – 4 000 000 lei.

În conformitate cu politicile contabile, costurile îndatorării se repartizează pe tipuri de active cu ciclu lung de producție proporțional sumei costurilor suportate aferente fiecărui activ.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare constituie 2 292 000 lei (15 000 000 lei × 15,28%).

Această sumă depășește mărimea dobânzilor calculate efectiv pe parcursul anului 201X. În acest caz pot fi capitalizate doar costurile îndatorării în limita sumei de 1 956 000 lei, inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 782 400 lei (6 000 000 lei × 1 956 000 lei : 15 000 000 lei);
- construcția clădirii cu destinație de producție – 652 000 lei (5 000 000 lei × 1 956 000 lei : 15 000 000 lei);
- elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor – 521 600 lei (4 000 000 lei × 1 956 000 lei : 15 000 000 lei).

Diferența dintre suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare și suma dobânzilor calcu-

late în anul 201X în mărime de 336 000 lei (2 292 000 lei – 1 956 000 lei) nu se reflectă în contabilitate, deoarece acestea nu au fost suportate efectiv de către entitate.

Anexa 3

Modul de determinare a ratei de capitalizare în cazul excluderii împrumuturilor primite cu destinație prestabilită

Date inițiale. Utilizând datele din anexa 1, să presupunem că împrumutul cu termenul de 2 ani în sumă de 1 800 000 lei a fost primit pentru elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor, iar costurile pentru elaborarea acesteia au constituit 1 500 000 lei.

În cazul dat, suma acestui împrumut va fi exclusă la calcularea ratei de capitalizare pe anul 201X (tabelul 1).

Tabelul 1

Date pentru calcularea ratei de capitalizare a costurilor îndatorării pe anul 201X

Tipul împrumutului	Suma împrumutului, lei	Rata dobânzii, %	Suma dobânzilor, lei
A	1	2	3 = 1 × 2
Credit bancar pe un termen de 5 ani	8 000 000	15	1 200 000
Credit bancar pe un termen de 3 ani	3 000 000	18	540 000
Total	11 000 000	x	1 740 000

În baza datelor din exemplu se calculează:

- 1) *rata de capitalizare*, prin împărțirea sumei totale a dobânzilor calculate la mărimea totală a împrumuturilor primite în cursul anului 201X. Conform datelor din exemplu, această rată este egală cu 15,82% (1 740 000 lei : 11 000 000 lei × 100%);
- 2) *suma costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare*, prin înmulțirea ratei de capitalizare cu mărimea costurilor suportate aferente fiecărui activ cu ciclu lung de producție.

În baza datelor din exemplu, această sumă este egală cu 1 423 800 lei ((4 000 000 lei + 5 000 000 lei) × 15,82%), inclusiv pentru:

- fabricarea divinului – 632 800 lei (4 000 000 lei × 15,82%);
- construcția clădirii cu destinație de producție – 791 000 lei (5 000 000 lei × 15,82%);
- 3) *suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată*, prin compararea sumei costurilor îndatorării determinate cu aplicarea ratei de capitalizare și a sumei dobânzilor calculate efectiv în perioada de gestiune.

În baza datelor din exemplu, suma costurilor îndatorării care urmează a fi capitalizată este egală cu 1 423 800 lei, deoarece suma dobânzilor calculate în anul 201X este mai mare (1 740 000 lei). Diferența dintre suma dobânzilor calculate în anul 201X și suma costurilor îndatorării determinate cu apli-

care a ratei de capitalizare în mărime de 316 200 lei (1 740 000 lei – 1 423 800 lei) trebuie înregistrată drept cheltuieli curente ale anului 201X.

- 4) suma costurilor îndatorării aferente împrumutului utilizat pentru elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor, prin înmulțirea sumei costurilor efectiv suportate pentru elaborarea acestuia cu rata dobânzii împrumutului corespunzător și constituie 180 000 lei (1 500 000 lei × 12%). Suma dobânzilor calculate efectiv pe acest împrumut este egală cu 216 000 lei (1 800 000 lei × 12%). Capitalizării se supune doar suma costurilor îndatorării suportate în mărime de 180 000 lei. Diferența dintre suma costurilor îndatorării suportate și suma dobânzilor calculate efectiv în mărime de 36 000 lei (216 000 lei – 180 000 lei) trebuie înregistrată drept cheltuieli curente ale anului 201X.

În baza datelor din exemplu, entitatea înregistrează:

- primirea creditelor și împrumutului în sumă de 12 800 000 lei (11 000 000 lei + 1 800 000 lei) – ca majorare concomitentă a numerarului și datoriiilor pe termen lung;
- capitalizarea costurilor îndatorării aferente:
 - fabricării divinului în mărime de 632 800 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriiilor curente;
 - construcției clădirii cu destinației de producție în mărime de 791 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuție și datoriiilor curente;
 - elaborarea tehnologiei noi de prelucrare a strugurilor în mărime de 180 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și datoriiilor curente.
- costurile îndatorării care nu pot fi capitalizate în mărime de 352 200 lei (316 200 lei + 36 000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriiilor curente.

Anexa 4

Modul de stabilire a perioadelor (lunilor) de începere, întrerupere și încetare a capitalizării costurilor îndatorării

Date inițiale. În anul 201X o entitate a efectuat din contul resurselor proprii și a creditelor bancare lucrări aferente:

- achiziției și pregătirii unui teren pentru construcția clădirii;
- instalării unui utilaj de producție.

Pe parcursul acestui an au fost efectuate următoarele tranzacții aferente activelor nominalizate:

- 1) în mai – achiziția terenului. Lucrările de pregătire a terenului pentru construcție au fost începute în iulie;
- 2) în martie – achiziționarea utilajului și începerea instalării lui;
- 3) în iulie – suspendarea lucrărilor de instalare a utilajului în legătură cu lipsa pieselor necesare;
- 4) în septembrie – reluarea lucrărilor de instalare a utilajului;
- 5) în decembrie – întreruperea lucrărilor de instalare a utilajului din cauza condițiilor climaterice nefavorabile caracteristice pentru perioada de iarnă;
- 6) în decembrie – finalizarea lucrărilor de pregătire a terenului pentru construcția clădirii.

În baza datelor din exemplu, entitatea stabilește perioadele (lunile) de începere, întrerupere și încetare a capitalizării a costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție în modul prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Determinarea perioadelor de începere, întrerupere și încetare a capitalizării costurilor îndatorării

Nr. crt.	Perioada, lunile	Comentarii
1	iulie-decembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente terenului trebuie începută în iulie concomitent cu efectuarea lucrărilor de pregătire a acestuia pentru utilizarea prestabilită
2	martie-iunie	În această perioadă costurile îndatorării aferente utilajului pot fi capitalizate, deoarece au început lucrările de instalare a acestuia
3	iulie-august	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente utilajului trebuie întreruptă, deoarece au fost sistate lucrările de instalare a acestuia
4	septembrie-noiembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente utilajului este posibilă, deoarece au fost reluate lucrările de instalare a acestuia
5	decembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente utilajului nu se întrerupe, deoarece sistarea lucrărilor de instalare este cauzată de condițiile climaterice nefavorabile
6	decembrie	Capitalizarea costurilor îndatorării aferente terenului trebuie să înceteze, deoarece acesta este gata pentru utilizarea prestabilită

Standardul național de contabilitate

„Diferențe de curs valutar și de sumă”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a diferențelor de curs valutar și de sumă și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică la contabilizarea diferențelor de curs valutar și de sumă, cu excepția diferențelor aferente conversiei indicatorilor situațiilor financiare ale entităților din străinătate incluși în situațiile financiare consolidate ale entității-mamă.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Curs valutar – rata de schimb a valutei străine în raport cu moneda națională.

Data înregistrării inițiale a operațiunii în valută străină – data recunoașterii inițiale a operațiunii în valută străină în conformitate cu standardele de contabilitate.

Diferență de curs valutar – diferență care rezultă din recalcularea valutei străine în monedă națională la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc.

Diferență de sumă – diferență care rezultă din recalcularea creanțelor și datoriilor exprimate în valută străină sau unități convenționale la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc sau cursuri de schimb stabilite în contractele încheiate între rezidenții Republicii Moldova.

Elemente monetare – active și datorii exprimate în valută străină care urmează a fi încasate/achitate.

Operațiuni în valută străină – operațiuni exprimate sau care necesită decontări în valută străină.

Unitate convențională – unitate monetară exprimată în valută străină în mărime fixă sau echivalentul acesteia în monedă națională la cursul de schimb stabilit de către părțile contractante.

Valută străină – orice valută, alta decât moneda națională.

Contabilitatea diferențelor de curs valutar

5. Operațiunile în valută străină includ:

- 1) exportul/importul de active, servicii, lucrări, alte operațiuni de comerț internațional;

- 2) primirea/acordarea creditelor și împrumuturilor în valută străină;
- 3) efectuarea investițiilor financiare în valută străină (procurarea valorilor mobiliare, cotelor de participare în capitalul social al entității străine etc.);
- 5) eliberarea avansurilor spre decontare, primirea/transmiterea bunurilor în leasing și alte operațiuni în valută străină între rezidenții Republicii Moldova permise de legislația în vigoare.

6. Contabilitatea operațiunilor în valută străină se ține atât în monedă națională, cât și în valută străină. Echivalentul în monedă națională se determină prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data:

- 1) înregistrării inițiale a operațiunii în valută străină;
- 2) achitării integrale sau parțiale a creanțelor și datoriilor aferente operațiunilor în valută străină;
- 3) întocmirii situațiilor financiare (data raportării).

7. Operațiunile în valută străină se contabilizează inițial în monedă națională prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data înregistrării inițiale, care se determină în funcție de tipul operațiunii:

- 1) operațiunile bancare și de casă – data încasării (eliberării) numerarului;
- 2) exportul/importul de active, servicii, lucrări, alte operațiuni de comerț internațional:
 - data întocmirii declarației vamale, sau
 - data întocmirii documentului primar care confirmă trecerea dreptului de proprietate asupra activelor sau prestarea serviciilor, lucrărilor, sau
 - altă dată prevăzută de legislația în vigoare;
- 3) primirea/acordarea de credite și împrumuturi – data primirii/acordării creditelor și împrumuturilor;
- 4) efectuarea investițiilor financiare – data procurării investițiilor;
- 5) primirea în capitalul social a aporturilor exprimate în valută străină – data înregistrării de stat a constituirii (modificării) capitalului social sau altă dată permisă de legislație.

8. Achitarea creanțelor și datoriilor în valută străină se înregistrează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data achitării. Diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile care apar la data achitării creanțelor și datoriilor se recunosc ca venituri sau cheltuieli curente.

9. Diferențele de curs valutar favorabile se contabilizează în modul următor:

- 1) în cazul creșterii cursului valutar – ca majorare concomitentă a numerarului, creanțelor curente, altor elemente monetare și veniturilor curente;
- 2) în cazul scăderii cursului valutar – ca diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente.

Exemplul 1. O entitate, în luna decembrie 201X, a importat mărfuri în valoare de 10 000 dolari SUA cu achitarea ulterioară.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- întocmirii declarației vamale – 11,5525 lei/dolar SUA;
- achitării datoriilor – 11,3378 lei/dolar SUA.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

- valoarea mărfurilor achiziționate în sumă de 115 525 lei (10 000 dolari SUA × 11,5525 lei/dolar SUA) – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;
- achitarea datoriilor față de furnizorul străin în sumă de 113 378 lei (10 000 dolari SUA × 11,3378 lei/dolar SUA) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului;
- diferența de curs valutar favorabilă în suma de 2147 lei [10 000 dolari SUA × (11,5525 lei/dolar SUA – 11,3378 lei/dolar SUA)] – ca diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente.

10. Diferențele de curs valutar nefavorabile se contabilizează în modul următor:

- 1) în cazul scăderii cursului valutar – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a numerarului, creanțelor curente, altor elemente monetare;
- 2) în cazul creșterii cursului valutar – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Exemplul 2. O entitate a încheiat cu un cumpărător străin un contract de livrare a produselor în valoare de 60 000 euro. Conform contractului produsele vor fi livrate după achitarea în avans a 50% din valoarea contractuală a acestora. La 27 martie 201X cumpărătorul a efectuat plata în avans, iar la 3 aprilie 201X produsele au fost livrate. Decontarea finală a avut loc la 10 aprilie 201X.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 27.03.201X – 15,3584 lei/euro;
- 03.04.201X – 15,3845 lei/euro;
- 10.04.201X – 15,3136 lei/euro.

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

- primirea avansului în valută străină în sumă de 460 752 lei (30 000 euro × 15,3584 lei/euro) – ca majorare concomitentă a numerarului și datoriilor curente;

în aprilie 201X:

- livrarea produselor cumpărătorului în sumă de 923 070 lei (60 000 euro × 15,3845 lei/euro – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- trecerea în cont a avansului primit anterior în sumă de 460 752 lei (30 000 euro × 15,3584 lei/euro) – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente;
- achitarea creanțelor în valută străină în sumă de 459 408 lei (30 000 euro × 15,3136 lei/euro) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- diferența de curs valutar nefavorabilă în sumă de 2910 lei [30 000 euro × (15,3584 lei/euro – 15,3845 lei/euro) + 30 000 euro × (15,3136 lei/euro – 15,3845 lei/euro)] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente.

11. La întocmirea situațiilor financiare elementele monetare în valută străină (numerarul, creanțele și datoriile, cu excepția avansurilor acordate și primite pentru procurări/livrări de active și servicii, investițiile financiare, cu excepția acțiunilor și cotelor părți etc.) se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării.

cepția acțiunilor și cotelor părți etc.) se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării.

12. Elementele nemonetare în valută străină (imobilizările necorporale și corporale, goodwill-ul, stocurile, avansurile acordate/primite pentru procurări/livrări de active și servicii, elementele de capital propriu, etc.) nu se supun recalculării la data raportării și se înregistrează în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale a acestora.

13. Entitatea poate recalcula elementele monetare atât la data raportării, cât și cu o altă periodicitate prevăzută în politicile contabile (lunar, trimestrial etc.).

14. Diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile care apar ca rezultat al recalculării la data raportării a elementelor monetare precum și a acțiunilor evaluate la valoarea justă, se recunosc ca venituri și cheltuieli curente și se contabilizează în conformitate cu prevederile pct.9 și 10 din prezentul standard. Modul de contabilizare a diferențelor de curs valutar este prezentat în anexa 1.

14¹. Prin derogare de la prevederile pct.8-10 și 14 ale prezentului standard, diferențele de curs valutar aferente subvențiilor, finanțărilor și încasărilor cu destinație specială a instituțiilor publice cu autonomie financiară se recunosc ca majorare/diminuare a subvențiilor, a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială.

15. În cazul în care operațiunea în valută străină a fost înregistrată într-o perioadă de gestiune, iar achitarea se efectuează în altă perioadă de gestiune, diferențele de curs valutar se recunosc în fiecare perioadă de gestiune pînă la data achitării.

Exemplul 3. O entitate rezident a Republicii Moldova a prestat unei entități nerezidente servicii în valoare de 13 000 euro. Documentele care justifică prestarea serviciilor au fost întocmite la 22 decembrie 201X, iar achitarea serviciilor a avut loc la 3 ianuarie 201X+1.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 22.12.201X – 15,0540 lei/euro;
- 31.12.201X – 15,3825 lei/euro;
- 03.01.201X+1 – 15,3158 lei/euro.

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

- valoarea serviciilor prestate în sumă de 195 702 lei (13 000 euro × 15,0540 lei/euro) – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- diferența de curs valutar favorabilă la data raportării în sumă de 4270 lei [13 000 euro × (15,3825 lei/euro – 15,0540 lei/euro)] – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

în ianuarie 201X+1:

- achitarea creanțelor în valută străină în sumă de 199 105 lei (13 000 euro × 15,3158 lei/euro) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- diferența de curs valutar nefavorabilă aferentă creanțelor în valută străină în sumă de 867 lei [13 000 euro × (15,3158 lei/euro – 15,3825 lei/euro)] – ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a creanțelor curente.

Contabilitatea diferențelor de sumă

17. Diferențele de sumă apar în cazul încheierii între rezidenții Republicii Moldova a contractelor în care părțile au convenit asupra unor datorii pecuniare (bănești) exprimate în valută străină sau unități convenționale, dacă astfel de contracte nu sunt interzise de legislația în vigoare.

18. Operațiunile exprimate în valută străină sau unități convenționale inițial se înregistrează în monedă națională prin aplicarea cursului de schimb conform contractului încheiat (cursului oficial al leului moldovenesc sau cursului de schimb stabilit de părțile contractante).

19. Achitarea creanțelor și datoriilor aferente operațiunilor exprimate în valută străină sau unități convenționale se contabilizează în monedă națională prin aplicarea cursului de schimb:

- 1) la data achitării creanțelor și datoriilor; sau
- 2) la data livrării (procurării) activelor și/sau prestării (beneficiei) serviciilor; sau
- 3) stabilit în mărime fixă sau în alt mod de către părțile contractante.

20. În cazul aplicării cursului de schimb la data achitării creanțelor și datoriilor, diferențele de sumă aferente operațiunilor respective se contabilizează în modul următor:

- 1) diferențele de sumă favorabile – ca majorare a creanțelor curente și/sau altor active sau diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente;
- 2) diferențele de sumă nefavorabile – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente și/sau altor active sau majorare a datoriilor curente.

Exemplul 5. La 10 octombrie 201X două entități rezidente ale Republicii Moldova (neplătitoare de TVA) au încheiat un contract de vânzare-cumpărare a mărfurilor, valoarea acestora fiind exprimată în euro. La 15 octombrie 201X vânzătorul a livrat 100 unități de marfă în valoare de 5000 euro. Clauzele contractuale prevăd efectuarea plății în moneda națională prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data achitării. Achitarea a fost efectuată la 10 noiembrie 201X.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 15.10.201X – 15,1220 lei/euro,
- 10.11.201X – 15,3252 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, se contabilizează:

– la entitatea-vânzător:

în octombrie 201X:

- valoarea mărfurilor vândute în sumă de 75610 lei (5000 euro × 15,1220 lei/euro) – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

în noiembrie 201X:

- achitarea creanțelor privind mărfurile vândute în sumă de 76626 lei (5000 euro × 15,3252 lei/euro) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- diferența de sumă favorabilă aferentă vânzării mărfurilor în sumă de 1016 lei [5000 euro × (15,3252 lei/euro – 15,1220 lei/euro)] – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;

– la entitatea-cumpărător:

în octombrie 201X:

- valoarea mărfurilor procurate în sumă de 75610 lei (5000 euro × 15,1220 lei/euro) – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;

în noiembrie 201X:

- achitarea datoriilor pentru mărfurile procurate în sumă de 76626 lei (5000 euro × 15,3252 lei/euro) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și numerarului;
- diferența de sumă nefavorabilă aferentă procurării mărfurilor în sumă de 1016 lei [5000 euro × (15,1220 lei/euro – 15,3252 lei/euro)] – ca majorarea concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

21. În cazul aplicării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) sau a unui curs stabilit de părți în mărime fixă, diferențe de sumă nu apar, deoarece vânzătorul și cumpărătorul recunosc creanțele și datoriile în baza aceluiași curs de schimb.

22. La data raportării creanțele și datoriile aferente operațiunilor exprimate în valută străină sau unități convenționale nu se supun recalculării.

23. În cazul achitării anticipate (în avans) pentru activele livrate (procurate) sau serviciile prestate (primite) echivalentul în moneda națională a avansului se determină prin aplicarea cursului de schimb la data plății acestuia și ulterior nu se recalculază.

24. Apariția diferențelor de sumă aferente operațiunilor cu achitarea în avans depinde de:

- 1) mărimea plății în avans: parțială sau integrală;
- 2) cursul de schimb utilizat în conformitate cu pct.19 din prezentul standard.

25. În cazul efectuării plății în avans parțiale și aplicării cursului de schimb la data achitării creanțelor și datoriilor, diferențe de sumă apar doar din mărimea neachitată a creanțelor și datoriilor ca rezultat al modificării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) și data achitării finale. Astfel de diferențe se contabilizează conform pct. 20 din prezentul standard.

Exemplul 6. O entitate în baza contractului de vânzare-cumpărare a vândut mărfuri altei entități rezidente a Republicii Moldova. Valoarea mărfurilor este exprimată în valută străină și constituie 8000 euro. Contractul prevede aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data achitării. La 27 mai 201X cumpărătorul a achitat în avans 40% din valoarea contractuală a mărfurilor, iar la 5 iunie 201X mărfurile au fost livrate. Achitarea finală a avut loc la 2 iulie 201X.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 27.05.201X – 15,5808 lei/euro;
- 05.06.201X – 15,6758 lei/euro;
- 02.07.201X – 15,5514 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea-vânzător contabilizează:

în mai 201X:

- primirea avansului în contul livrării ulterioare a mărfurilor în sumă de 49859 lei (3200 euro × 15,5808 lei/euro) – ca majorare a numerarului și datoriilor curente;

în iunie 201X:

- valoarea mărfurilor vândute în sumă de 125 103 lei [(49 859 lei + (4800 euro × 15,6758 lei/euro)) – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- trecerea în cont a avansului primit anterior în sumă de 49 859 lei – ca diminuare concomitentă a datoriei și creanțelor curente;

în iulie 201X:

- primirea plății finale pentru mărfurile vândute în sumă de 74 647 lei (4800 euro × 15,5514 lei/euro) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- diferența de sumă nefavorabilă aferentă creanțelor neachitate în sumă de 597 lei [(4800 euro × (15,5514 lei/euro – 15,6758 lei/euro)) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a creanțelor curente.

26. În cazul efectuării plății în avans integrale și aplicării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) diferențe de sumă nu apar, dar sunt necesare decontări suplimentare între vânzător și cumpărător. Astfel, la creșterea cursului de schimb cumpărătorul îi achită vânzătorului o sumă suplimentară, iar la scăderea cursului de schimb vânzătorul îi restituie cumpărătorului o parte din avansul primit.

Exemplul 7. O entitate beneficiază de serviciile prestate de către o altă entitate rezidentă a Republicii Moldova. Conform contractului, valoarea serviciilor este exprimată în valută străină și constituie 3500 euro. Contractul prevede aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data prestării serviciilor. La 30 noiembrie 201X serviciile au fost achitate în avans integral. Documentele care justifică prestarea serviciilor au fost întocmite la 28 decembrie 201X, iar achitarea finală a avut loc la 3 ianuarie 201X+1.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 30.11.201X – 15,7361 lei/euro;
- 28.12.201X – 15,8517 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea-beneficiar al serviciilor contabilizează:

în noiembrie 201X:

- acordarea avansului în contul achitării plății pentru servicii în sumă de 55 076 lei (3500 euro × 15,7362 lei/euro) – ca majorare a creanțelor curente și micșorare a numerarului;

în decembrie 201X:

- primirea serviciilor în sumă de 55 481 lei (3500 euro × 15,8517 lei/euro) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente;
- trecerea în cont a avansului acordat anterior în sumă de 55 076 lei – ca diminuare concomitentă a datoriei și creanțelor curente;

în ianuarie 201X+1:

- achitarea finală pentru serviciile primite în sumă de 405 lei (55 481 lei – 55 076 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și numerarului.

27. Erorile și modificările estimărilor contabile aferente diferențelor de curs valutar și de sumă se contabilizează în conformitate cu prevederile SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) suma veniturilor și cheltuielilor din diferențe de curs valutar;
- 2) valoarea elementelor contabile exprimate în valută străină;
- 3) suma veniturilor și cheltuielilor provenite din diferențe de sumă;
- 4) descrierea generală a contractelor semnificative în unități convenționale și/sau valută străină.

Prevederi tranzitorii

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

30. La data intrării în vigoare a prezentului standard diferențele de curs valutar înregistrate în componența capitalului suplimentar se trec la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al (a) anilor precedenți.

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1

Modul de contabilizare a diferențelor de curs valutar la data raportării

Date inițiale. Conform situațiilor financiare a entității la 31 decembrie 201X activele și datoriile exprimate în valută străină cuprind:

- imobilizări necorporale cu costul de intrare 2700 euro (procurate la 19.03.201X la cursul 15,6143 lei/euro);
- imobilizări corporale cu costul de intrare 32 000 euro (procurate la 25.05.201X la cursul 15,7540 lei/euro);
- investiții financiare pe termen lung (cote de participație) cu valoarea de 60 000 euro (înregistrate la 04.06.201X la cursul 15,7158 lei/euro);
- stocuri cu costul de intrare 8200 euro (procurate la 20.09.201X la cursul 15,5294 lei/euro);
- investiții financiare curente (depozit bancar) cu valoarea de 30 000 euro (înregistrate la 24.10.201X la cursul 15,5218 lei/euro);
- creanțe în sumă de 22 000 euro (înregistrate la 02.12.201X la cursul 15,3845 lei/euro);
- împrumuturi primite în sumă de 14 000 euro (înregistrate la 14.12.201X la cursul 15,6719 lei/euro);
- numerar în conturi curente în sumă de 46 000 euro (înregistrat la 24.12.201X la cursul 15,6138 lei/euro).

Cursul oficial al leului moldovenesc la 31.12.201X a constituit 15,7325 lei/euro.

Conform datelor prezentate activele și datoriile în valută străină vor fi evaluate după cum urmează:

Tabelul 1

Active și datorii (elemente bilanțiere) la 31.12.201X

Elemente bilanțiere	Suma, euro	La data înregistrării inițiale		La data raportării		Diferența, lei
		curs oficial al leului moldovenesc, lei/euro	echivalent în monedă națională, lei	curs oficial al leului moldovenesc, lei/euro	echivalent în monedă națională, lei	
A	1	2	3 = 1 × 2	4	5 = 1 × 4	6 = 5 - 3
1. Elemente monetare:						
1.1. Numerar	46000	15,6138	718 235	15,7325	723 695	5460
1.2. Investiții financiare curente	30000	15,5218	465 654	15,7325	471 975	6321
1.3. Creanțe curente	22000	15,3845	338 459	15,7325	346 115	7656
1.4. Datorii curente	14000	15,6719	219 407	15,7325	220 255	848
2. Elemente nemonetary:						
2.1. Imobilizări necorporale	2700	15,6143	42 159	15,6143	42 159	-

Elemente bilanțiere	Suma, euro	La data înregistrării inițiale		La data raportării		Diferența, lei
		curs oficial al leului moldovenesc, lei/euro	echivalent în monedă națională, lei	curs oficial al leului moldovenesc, lei/euro	echivalent în monedă națională, lei	
2.2. Imobilizări corporale	32000	15,7540	504 128	15,7540	504 128	-
2.3. Investiții financiare pe termen lung	60000	15,7158	942 948	15,7158	942 948	-
2.4. Stocuri	8200	15,5294	127 341	15,5294	127 341	-

În baza datelor prezentate entitatea contabilizează:

- diferențele de curs valutar favorabile aferente:
 - numerarului în sumă de 5460 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și veniturilor curente;
 - investițiilor financiare curente în sumă de 6321 lei – ca majorare concomitentă a investițiilor și veniturilor curente;
 - creanțelor curente în sumă de 7656 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- diferența de curs valutar nefavorabilă aferentă împrumuturilor în sumă de 848 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente.

Standardul național de contabilitate

„Părți afiliate și contracte de societate civilă”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrelui general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate” și IFRS 11 „Angajamente comune”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenței părților afiliate și tipurilor de tranzacții între acestea, modului de contabilizare a cotelor de participație în societatea civilă, precum și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se aplică de către toate părțile afiliate, precum și la contabilizarea cotelor de participație în societate civilă.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Angajament comun – un angajament (de tip exploatare în participație sau asociere în participație) în care două sau mai multe părți dețin controlul comun.

Contract de societate civilă – un angajament comun de tip exploatare în participație în cadrul căruia două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică supusă controlului comun fără a constitui o persoană juridică, împărțind între ele beneficiile (foloasele) și pierderile.

Control – capacitatea de a gestiona politicile financiare și operaționale ale entității sau societății civile pentru a obține beneficii economice din activitatea acestora.

Control comun – control partajat a unei activități economice convenit prin contract, care există numai în cazul când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.

Influență semnificativă – capacitatea de a influența politicile financiare și operaționale prin participare la capitalul social al entității în mărime de la 20% pînă la 50% sau în alt mod prevăzut de statut sau contract.

Părți afiliate – entități sau persoane fizice care au capacitatea de a controla sau sînt controlate, au influență semnificativă sau sînt influențate semnificativ de cealaltă parte în politicile financiare și operaționale.

Politici financiare – ansamblul de metode, mijloace și instrumente prin care se asigură mobilizarea, repartizarea și utilizarea resurselor financiare cu scopul realizării activității eficiente a entității prin luarea deciziilor de finanțare, de investire și de plată a dividendelor.

Politici operaționale – modalități de executare la nivel operațional a sarcinilor stabilite în strategiile entității privind stabilirea prețurilor, nivelul stocurilor, volumul vânzărilor etc.

Părți afiliate și tipuri de tranzacții între acestea

5. Parte afiliată se consideră:

- 1) entitatea care direct sau indirect controlează altă entitate;

Exemplul 1. Entitatea „A” deține 80% din capitalul social al entității „B”. La rîndul său, entitatea „B” deține 58% din capitalul social al entității „C”.

În baza datelor din exemplu, părți afiliate sînt:

- entitățile „A” și „B”, deoarece „A” deține controlul direct asupra entității „B”;
- entitățile „B” și „C”, deoarece „B” deține controlul direct asupra entității „C”;
- entitățile „A” și „C”, deoarece pe „C” entitatea „A” o controlează indirect, prin intermediul entității „B”.

- 2) entitatea asociată – entitate în care, altă entitate are o influență semnificativă asupra politicilor financiare și operaționale dar care nu este nici entitate-fică, nici un participant într-un angajament comun;

Exemplul 2. Entitatea „C” deține 28% din acțiunile entității „A”. În baza datelor din exemplu, entitățile „C” și „A” sînt părți afiliate, întrucît entitatea „C” poate influența semnificativ politicile financiare și operaționale ale entității „A”.

- 3) entitatea-fică – entitate controlată de către entitatea-mamă (principală);
- 4) asociații într-o societate civilă;

Exemplul 3. Entitatea „A” a semnat cu entitatea „D” un contract de societate civilă privind efectuarea unor operațiuni fără active comune.

În baza datelor din exemplu, părți afiliate sînt entitățile „A” și „D” conform contractelor de societate civilă.

- 5) entitatea care este controlată sau controlată în comun de către o persoană fizică și/sau un membru apropiat al familiei acestei persoane (cum ar fi: părinții, soțul/soția și copiii acestora);

Exemplul 4. O persoană fizică deține 30%, iar fiul acesteia – 22% din capitalul social al entității „A”.

În baza datelor din exemplu, părți afiliate sînt entitatea „A” și persoanele fizice nominalizate, întrucît acestea dețin peste 50% din capitalul social al entității și, ca urmare, pot controla politicile financiare și operaționale ale acesteia.

- 6) persoana fizică sau un membru apropiat al familiei acesteia (părinții, soțul/soția și copiii acestora) care are o influență semnificativă asupra entității sau face parte din personalul-cheie din conducerea entității (de exemplu, membru al Consiliului entității, organului executiv, comisiei de cenzori sau al altor organe

de conducere) și, în așa mod, participă la gestionarea politicilor financiare și operaționale ale entității;

Exemplul 5. Entitatea „A” deține 60% din acțiunile entității „B”. Restul 40% din acțiuni sînt repartizate între acționari după cum urmează: 10% – deține directorul general al entității „B”, iar 30% – deține directorul financiar al acestei entități. În baza datelor din exemplu, părți afiliate sînt:

- entitățile „A” și „B”, deoarece „A” deține controlul asupra entității „B”;
- directorul general al entității „B” și entitatea „B”, deoarece directorul general face parte din personalul-cheie din conducerea entității;
- directorul financiar al entității „B” și entitatea „B”, deoarece directorul financiar deține 30% din acțiunile entității și are o influență semnificativă în gestionarea politicilor financiare și operaționale ale acesteia.

6. Nu se consideră părți afiliate:

- 1) entitățile care au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere, care nu controlează și nu influențează nici una din părți;

Exemplul 6. Entitățile „A” și „B” au un director financiar comun, care nu deține cote de participare în capitalul social al acestora.

În baza datelor din exemplu, entitățile nominalizate nu se consideră părți afiliate, cu toate că directorul acestora este parte afiliată cu fiecare din ele.

- 2) clienții, furnizorii, francizorii, distribuitorii etc. cu care entitatea efectuează tranzacții economice ordinare, indiferent de volumul acestora;
- 3) alte entități și persoane fizice cum ar fi: finanțatorii, creditorii, organele sindicale, autoritățile publice etc. în cadrul unor relații ordinare.

Exemplul 7. O entitate de microfinanțare acordă unei entități un împrumut în sumă de 30 000 lei pentru păstrarea și prelucrarea producției agricole.

În baza datelor din exemplu, indiferent de volumul și caracterul finanțărilor, entitatea și entitatea de microfinanțare nu sînt părți afiliate, întrucît entitatea nu exercită controlul asupra activității entității și nu are influență semnificativă asupra politicilor financiare și operaționale ale acesteia.

7. Tranzacțiile între părțile afiliate reprezintă un transfer de resurse sau obligații între părți afiliate și includ: procurarea și/sau vânzarea de active; prestarea și/sau beneficierea de servicii; predarea/primirea bunurilor în leasing (arendă, locațiune); acordarea/primirea împrumuturilor, finanțărilor și aporturilor la capitalul social; acordarea/primirea garanțiilor; decontarea datoriilor în numele entității sau de către entitate în numele părții afiliate etc.

8. Tranzacțiile între părțile afiliate se contabilizează separat în același mod ca și tranzacțiile cu părțile neafiliate în conformitate cu standardele de contabilitate.

9. Valoarea de vânzare (fără TVA și accize) a bunurilor vîndute/serviciilor prestate se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate sau a numerarului și a veniturilor curente, iar valoarea contabilă a bunurilor vîndute/serviciilor prestate – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor (costul activității de bază/auxiliare).

Exemplul 8. Entitatea „A” deține controlul asupra entității „B” și comercializează acesteia semifabricate în valoare de 72 000 lei, costul constituind 70 000 lei. Concomitent entitatea

„A” a achiziționat de la entitatea „B” materiale în valoare de 38 000 lei, costul lor fiind de 35 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitățile contabilizează:

entitatea „A”:

- valoarea de vânzare a semifabricatelor în sumă de 72 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și a veniturilor curente;
- costul semifabricatelor comercializate în sumă de 70 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;
- valoarea materialelor achiziționate în sumă de 38 000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor față de părțile afiliate;

entitatea „B”:

- valoarea semifabricatelor achiziționate în sumă de 72 000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor față de părțile afiliate;
- valoarea de vânzare a materialelor în sumă de 38 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și veniturilor curente;
- costul materialelor comercializate în sumă de 35 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor.

10. În cadrul operațiunilor de intermediere între entitățile – părți afiliate (în temeiul delegației, contractului de mandat, de comision etc.) bunurile transmise/primate spre vânzare se reflectă astfel:

- 1) în contabilitatea entității care a primit bunurile spre vânzare (reprezentantului, mandatarului, comisionarului) – pe contul extrabilanțier respectiv;
- 2) în contabilitatea entității care a transmis bunurile spre vânzare (reprezentatului, mandantului, comitentului) – pe un subcont distinct al contului bilanțier respectiv.

Veniturile și cheltuielile părților afiliate se recunosc și se contabilizează pe măsura vânzării bunurilor transmise terților spre vânzare.

Exemplul 9. Entitățile „A” și „B” sînt părți afiliate. La 15.10.201X entitatea „A”, conform contractului de comision, a primit de la entitatea „B” mărfuri în valoare de 100 000 lei, comisionul constituind 10 000 lei. Mărfurile au fost vîndute terților la data de 22.10.201X, iar achitarea finală cu comisionarul a avut loc la 05.11.201X.

În baza datelor din exemplu, entitatea „A” contabilizează:

- în octombrie 201X:
- costul mărfurilor primite de la entitatea „B” pentru vânzare ulterioară în sumă de 100 000 lei – ca înregistrare în contul extrabilanțier (majorare a valorii stocurilor primite);
 - numerarul încasat din vânzarea mărfurilor terților în sumă de 100 000 lei – ca majorare concomitentă a numerarului și datoriilor față de părțile afiliate (entitatea „B”);
 - comisionul calculat în baza contractului de comision în sumă de 10 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
 - costul mărfurilor vîndute terților în sumă de 100 000 lei – ca decontare din contul extrabilanțier (diminuare a valorii stocurilor vîndute);

în noiembrie 201X:

- achitarea datoriei față de entitatea „B” pentru mărfurile vândute în sumă de 100 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de părțile afiliate și a numerarului;
- comisionul încasat de la comitent în sumă de 10 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente.

11. În cazul în care una dintre părțile afiliate își asumă obligațiile altei părți, decontările efectuate se contabilizează astfel:

- 1) la partea afiliată care își asumă obligațiile – ca majorare a creanțelor părților afiliate și diminuare a numerarului, altor active sau majorare a datoriilor curente;
- 2) la cealaltă parte afiliată – ca majorare a creanțelor sau diminuare a datoriilor curente și majorare a datoriilor față de părțile afiliate.

Exemplul 10. Entitățile „B” și „C” sînt părți afiliate. Din lipsa de numerar la entitatea „C”, entitatea „B”, acționînd în calitate de garant, la 25 februarie 201X a transferat furnizorului în numele părții afiliate „C” un avans în sumă de 50 000 lei. La 3 martie 201X entitatea „C” a achitat datoria față de entitatea „B”.

În baza datelor din exemplu, entitățile contabilizează:

- entitatea „B”:
- transferarea avansului în numele părții afiliate în sumă de 50 000 lei – ca majorare a creanțelor părților afiliate și diminuare a numerarului;
 - decontarea creanțelor părților afiliate în sumă de 50 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor părților afiliate;

entitatea „C”:

- recunoașterea avansului acordat de partea afiliată în sumă de 50 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și datoriilor față de părțile afiliate;
- achitarea datoriilor față de părțile afiliate în sumă de 50 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de părțile afiliate și numerarului.

Contracte de societate civilă

Reguli generale

12. Contractul de societate civilă stipulează natura activităților desfășurate de asociați, drepturile la active și obligații aferente activității, precum și alte elemente obligatorii prevăzute în legislație.

13. Contribuțiile asociațiilor la crearea unei societăți civile sînt de natura bunurilor economice aflate în posesia acestora, inclusiv drepturile lor patrimoniale.

14. Patrimoniul propriu depus de asociați și bunurile produse în cadrul activității societății civile, precum și veniturile generate în comun, sînt recunoscute drept proprietate comună a asociaților, dacă contractul nu prevede altceva.

15. În cadrul activității societății civile asociații recunosc veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare (profit/pierdere), proporțional cotelor-părți în activitatea societății civile, dacă contractul nu prevede altceva.

16. Conducerea societății civile este încredințată fie unui asociat, numit asociat-conducător, fie tuturor asociaților, împuterniciți să reprezinte societatea în exterior.

17. Indiferent de modul de ținere a contabilității, societățile civile nu întocmesc și nu prezintă situații financiare.

18. Contabilitatea societății civile este condiționată de caracterul operațiunilor efectuate:

- 1) fără active comune; sau
- 2) cu active comune.

Contabilitatea operațiunilor fără active comune

19. Contabilitatea operațiunilor fără active comune poate fi ținută de către:

- 1) asociatul-conducător, desemnat prin contractul de societate civilă, sau de
- 2) fiecare asociat.

20. În cazul realizării operațiunilor fără active comune fiecare asociat, efectuînd o etapă concretă a procesului de producție (fabricare a produselor/prestare a serviciilor), utilizează propriile active și proprii angajați, suportă propriile cheltuieli și își onorează angajamentele asumate.

De exemplu, o entitate agricolă și o fabrică de conserve au încheiat un contract de societate civilă privind producerea în comun a sucului de mere. Fiecare participant suportă cheltuielile proprii și primește o parte a venitului obținut din vânzarea sucului, determinată în conformitate cu prevederile contractului.

21. Venitul obținut în urma desfășurării activității societății civile fără active comune și cheltuielile suportate în comun, bunurile produse sau rezultatele financiare din aceste activități se repartizează între asociați în modul prevăzut în contractul societății civile.

22. Contabilitatea operațiunilor fără active comune se ține separat de către fiecare asociat al societății civile, pe subconturi analitice distincte, reflectînd cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate și alte reglementări contabile.

23. La finele perioadei de gestiune sau la altă dată stabilită prin contract, fiecare asociat, în baza procesului-verbal sau a altui document prevăzut de contract, transmite asociatului-conducător sau tuturor asociaților informații privind cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente operațiunilor controlate fără active comune.

24. Rezultatele aferente operațiunilor efectuate fără active comune pot fi repartizate între asociați în raport cu:

- 1) venitul din vânzări;
- 2) rezultatul financiar, sau
- 3) în alt mod prevăzut în contractul societății civile.

25. În cazul repartizării venitului din vânzări, obținut în urma efectuării operațiunilor fără active comune, cota-parte a venitului fiecărui asociat a societății civile se determină ca produsul dintre venitul din vânzări și cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile sau rezultatul financiar aferent activității societății civile se contabilizează de fiecare asociat sau de către asociatul-conducător.

Exemplul 11. Entitățile „A” și „B” au încheiat un contract de societate civilă pe 2 ani fără active comune în scopul procesării strugurilor în vin brut. Conform contractului de societate civilă entitățile au următoarele obligațiuni:

- entitatea „A” depune în calitate de contribuții în activitatea societății civile materia primă (struguri) și suportă propriile cheltuieli aferente creșterii și transportării strugurilor la entitatea „B”;
- entitatea „B” organizează procesul de prelucrare a strugurilor, suportînd toate costurile aferente prelucrării

acestora (materiale, salarii, amortizări etc.) și cheltuielile de distribuire a vinului brut.

În contractul de societate civilă se prevede repartizarea veniturilor din vânzarea vinului brut astfel: entitatea „A” – 45% și entitatea „B” – 55%.

În anul 201X entitatea „A” a predat spre prelucrare entității „B” 1000 tone de struguri cu costul de 3000 lei/tonă. Din strugurii primiți entitatea „B” a fabricat vin brut în volum de 61 290 dal, la un cost de 85 lei/dal. Cheltuielile de distribuire prestate de terți au alcătuit 137 350 lei. În primul an de activitate în comun entitatea „B” a comercializat 40% din volumul fabricat, la preț de 120 lei/dal, cu achitarea integrală a cotei entității „A”.

Prin contractul de societate civilă entitatea „B” este desemnată în calitate de asociat-conducător.

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

entitatea „A”:

- costul strugurilor transmiși entității „B” (înregistrare contabilă internă de evidență a stocurilor) în sumă de 3 000 000 lei (1000 tone × 3000 lei/tonă) – ca majorare a stocurilor transmise spre prelucrare și diminuare a strugurilor aflați în stoc;
- veniturile curente generate din operațiunile efectuate fără active comune (din vânzarea vinului brut) în sumă de 1 323 864 lei (2 941 920 lei × 45%) – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și a veniturilor curente;
- costul vânzării aferente operațiunilor efectuate fără active comune în sumă de 1 200 000 lei (3 000 000 lei × 40%) – ca majorare a costului vânzării și diminuare a costului stocurilor predate spre prelucrare;
- numerarul încasat din operațiunile efectuate fără active comune în sumă de 1 323 864 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor părților afiliate.

entitatea „B”:

- costul strugurilor primiți de la entitatea „A” în sumă de 3 000 000 lei – ca înregistrare în contul extrabilanțier (majorare a valorii stocurilor primite);
- costurile de fabricare a vinului brut în sumă de 2 209 650 lei (61 290 dal × 85 lei – 3 000 000 lei) – ca majorare a costurilor de producție și diminuare a costului stocurilor, majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate etc.;
- costul strugurilor consumați pentru fabricarea vinului brut la valoarea de 3 000 000 lei – ca decontare din contul extrabilanțier (diminuare a valorii stocurilor consumate);
- costul vinului brut fabricat în sumă de 2 209 650 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de producție;
- valoarea de vânzare a vinului brut fabricat în sumă de 2 941 920 lei [(61 290 dal × 120 lei) × 40%] – ca majorare a creanțelor curente și majorare concomitentă a datoriilor curente față de părți afiliate în sumă de 1 323 864 lei (2 941 920 lei × 45%) și a veniturilor curente în sumă de 1 618 056 lei (2 941 920 lei × 55%);
- costul vânzării aferente operațiunilor efectuate fără active comune în sumă de 883 860 lei (2 209 650 lei × 40%) – ca majorare a costului vânzării și diminuare a stocurilor;

- cheltuielile de distribuire a vinului brut în sumă de 137 350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;
- numerarul încasat de la cumpărători în sumă de 2 941 920 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- numerarul transferat entității „A” în sumă de 1 323 864 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de părțile afiliate și a numerarului.

La finele perioadei de gestiune entitatea „B”, în calitate de asociat-conducător, prezintă următoarele informații aferente operațiunilor efectuate fără active comune:

Tabelul 1

Informații aferente rezultatelor operațiunilor efectuate fără active comune pe anul 201X

Nr.	Indicatori	Suma, lei		
		Total	inclusiv, entitatea:	
			„A” – 45%	„B” – 55%
1.	Venituri din vânzări	2 941 920	1 323 864	1 618 056
2.	Costul vânzării	2 083 860	1 200 000	883 860
3.	Profitul brut (rd.1 – rd. 2)	858 060	123 864	734 196
4.	Cheltuielile de distribuire	137 350	x	137 350
5.	Rezultatul (profitul) din operațiuni efectuate fără active comune (rd. 3 – rd. 4)	720 710	123 864	596 846

26. În cazul repartizării rezultatului financiar obținut din operațiunile efectuate fără active comune, cota-parte a rezultatului financiar a fiecărui asociat al societății civile se determină ca produsul dintre rezultatul financiar și cota-parte a fiecărui asociat. În acest caz veniturile, cheltuielile, bunurile și rezultatul financiar se contabilizează, de regulă, de asociatul-conducător.

Exemplul 12. Utilizând datele din exemplul 11, să presupunem că contractul de societate civilă prevede repartizarea profitului obținut din operațiunile efectuate fără active comune în proporție: entitatea „A” – 45% și entitatea „B” – 55%.

În baza datelor din exemplu, cota entității „A” în profitul obținut din operațiunile efectuate fără active comune, va fi – 324 319,5 lei (720 710 lei × 45%), iar a entității „B” – 396 390,5 lei (720 710 lei × 55%).

În anul 201X entitățile contabilizează:

- entitatea „A”:
- costul strugurilor transmiși entității „B” pentru fabricarea vinului brut în sumă de 3 000 000 lei – ca majorare a creanțelor părților afiliate și diminuare a stocurilor;
 - cota-parte în profitul obținut din operațiunile efectuate fără active comune în sumă de 324 319,5 lei [(2 941 920 lei – 2 083 860 lei – 137 350 lei) × 45%] – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și a veniturilor curente;

- numerarul încasat de la entitatea „B” în sumă de 1 524 319,5 lei [(3 000 000 lei × 40%) + 324 319,5 lei] – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor părților afiliate.

entitatea „B”:

- costul strugurilor primiți de la entitatea „A” în sumă de 3 000 000 lei – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente față de părțile afiliate;
- costul strugurilor consumați pentru fabricarea vinului brut în sumă de 3 000 000 lei – ca majorare a costurilor de producție și diminuare a stocurilor;
- costurile de fabricare a vinului brut în sumă de 2 209 650 lei (61 290 dal × 85 lei – 3 000 000 lei) – ca majorare concomitentă a costurilor de producție și a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate etc.;
- costul vinului brut fabricat în sumă de 5 209 650 lei (2 209 650 lei + 3 000 000 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de producție;
- valoarea de vânzare a vinului brut fabricat în sumă de 2 941 920 lei [(61 290 dal × 120 lei) × 40%] – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente;
- costul vânzării produsului finit aferent operațiunilor efectuate fără active comune în sumă de 2 083 860 lei (5 209 650 lei × 40%) – ca majorare a costurilor vânzării și diminuare a stocurilor;
- cheltuielile de distribuire în sumă de 137 350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente;
- numerarul încasat de la cumpărători în sumă de 2 941 920 lei (61 290 dal × 120 lei × 40%) – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- veniturile decontate la rezultatul financiar în sumă de 2 941 920 lei – ca diminuare a veniturilor curente și majorare a rezultatului financiar;
- cheltuielile decontate la rezultatul financiar în sumă de 2 221 210 lei (2 083 860 lei + 137 350 lei) – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar și a cheltuielilor curente;
- cota-parte a entității „A” în profitul obținut din operațiunile efectuate fără active comune, în sumă de 32 431 9,5 lei [(2 941 920 lei – 2 221 210 lei) × 45%] – ca diminuare a rezultatului financiar și majorare a datoriilor față de părțile afiliate;
- numerarul transferat entității „A” în sumă de 152 431 9,5 lei [(3 000 000 lei × 40%) + 32 431 9,5 lei] – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de părțile afiliate și a numerarului.

Contabilitatea operațiunilor cu active comune

27. Activitatea societății civile cu active comune prevede deținerea comună și controlul comun de către asociați asupra activelor depuse sau achiziționate pentru scopurile comune, inclusiv în obținerea de beneficii economice.

28. Contabilitatea operațiunilor cu active comune este ținută de asociatul-conducător care poartă responsabilitatea pentru executarea obligațiilor fiscale privind operațiunile respective.

29. La sfârșitul perioadei de gestiune (sau la altă dată prevăzută de contract) asociatul-conducător întocmește un proces-verbal de repartizare a veniturilor, cheltuielilor sau a rezulta-

telor financiare obținute din utilizarea activelor controlate în comun în funcție de cota de participație a fiecărui asociat.

30. Rezultatele aferente activității societății civile cu active comune sînt repartizate între asociați în corespundere cu prevederile punctelor 24-26 din prezentul standard.

Exemplul 13. Entitățile „A” și „B” în anul 201X au achiziționat un echipament tehnologic la un preț de 1 500 000 lei, cu o durată de exploatare de 10 ani. În anul 201X+1 entitățile au încheiat un contract de societate civilă privind posesiunea și controlul în comun asupra acestui activ, destinat pentru a fi transmis în leasing operațional pe un termen de un an. Conform contractului de societate civilă asociații dețin respectiv cîte 55% și 45% din valoarea echipamentului. Prin contractul de societate civilă în calitate de asociat-conducător este numit asociatul „A”, care ține contabilitatea tuturor operațiunilor aferente activului controlat în comun.

În decursul perioadei de gestiune, cheltuielile aferente gestiunii echipamentului au constituit 162 000 lei, din care 90 000 lei – cheltuielile aferente deservirii tehnice curente, 37 000 lei – pentru asigurarea echipamentului și 35 000 lei – alte cheltuieli curente. Venitul anual de la transmiterea echipamentului în leasing operațional constituie 450 000 lei. Conform contractului rezultatul financiar obținut din transmiterea în leasing operațional a echipamentului se repartizează proporțional cu mijloacele depuse de către fiecare asociat la achiziționarea acestuia.

În baza datelor din exemplu entitățile contabilizează: asociatul-conducător „A”:

- cota-parte a asociatului „B” în sumă de 675 000 lei (1 500 000 × 45%), ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor pe termen lung;
- achiziția echipamentului tehnologic în sumă de 1 500 000 lei ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale și a datoriilor curente;
- amortizarea echipamentului tehnologic în sumă de 150 000 lei (1 500 000 lei : 10 ani) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și amortizării mijloacelor fixe;
- cheltuielile aferente deservirii tehnice curente în sumă de 90 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente;
- cheltuielile aferente asigurării activului și a altor cheltuieli curente în sumă de 72 000 lei (37 000 lei + 35 000 lei) – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente;
- venitul obținut din transmiterea în leasing operațional a echipamentului în sumă de 450 000 lei – ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente;
- numerarul încasat de la clienți în sumă de 450 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente;
- veniturile decontate la rezultatul financiar în sumă de 450 000 lei – ca diminuare a veniturilor curente și majorare a rezultatului financiar;
- cheltuielile decontate la rezultatul financiar în sumă de 312 000 lei (162 000 lei + 150 000 lei) – ca diminuare concomitentă a rezultatului financiar și a cheltuielilor curente;
- cota-parte a profitului obținut din operațiunile efectuate cu active comune în sumă de 62 100 lei [(450 000

- lei – 312 000 lei) \times 45%] – ca diminuare a rezultatului financiar și majorare a datoriilor față de părți afiliate;
- numerarul transferat entității „B” în sumă de 62 100 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de părțile afiliate și a numerarului.

asociatul „B”:

- transferul numerarului pentru procurarea echipamentului tehnologic în sumă de 675 000 lei (1 500 000 lei \times 45%) – ca majorare a creanțelor pe termen lung și diminuare a numerarului;
- cota-parte în profitul din operațiunile efectuate cu active comune în sumă de 62 100 lei [(450 000 lei – 312 000 lei) \times 45%] – ca majorare concomitentă a creanțelor părților afiliate și a veniturilor curente;
- numerarul încasat de la entitatea „A” în sumă de 62 100 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor părților afiliate.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) părțile afiliate:
 - garanțiile oferite sau primite;

- cheltuielile recunoscute pe parcursul perioadei de gestiune curentă privind creanțele compromise ale părților afiliate, inclusiv provizioanele aferente acestora;

2) participațiile într-o societate civilă:

- valoarea contabilă a activelor proprii și datoriilor aferente operațiunilor efectuate fără active comune;
- cheltuielile suportate și veniturile sau rezultatele financiare obținute în urma activității societății civile;
- cota-parte a entității din activele comune, clasificate conform naturii acestora;
- cota-parte a entității în orice datorie și cheltuială suportată în comun;
- rezultatul financiar obținut din folosirea cotei-părți a entității din activele comune.

Prevederi tranzitorii

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

Data intrării în vigoare

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

Standardul național de contabilitate

„Particularitățile contabilității în agricultură”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și IAS 41 „Agricultura”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare în activitatea agricolă și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard reglementează modul de contabilizare și prezentare a informațiilor în situațiile financiare privind:

- 1) activele biologice;
- 2) produsele agricole;
- 3) costurile aferente activelor biologice și produselor agricole.
4. Prezentul standard nu se aplică la contabilizarea:
 - 1) terenurilor și altor active imobilizate asociate unei activități agricole (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”);
 - 3) produselor obținute din procesarea produselor agricole după recoltare (SNC „Stocuri”);
 - 4) produselor care nu rezultă din activitatea agricolă (de exemplu, recoltarea ciupercilor sau fructelor de pădure);
 - 5) subvențiilor (SNC „Capital propriu și datorii”).

Exemple de active biologice, produse agricole și produse obținute din procesarea acestora sînt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Active biologice, produse agricole și produse obținute din procesarea acestora

Active biologice	Produse agricole	Produse obținute din procesarea produselor agricole
Turma de bază a ovinelor	Lapte, lînă	Brînză, fire toarse
Cireada de bază a bovinelor	Lapte	Unt, cașcaval, brînză
Porci	Carcasă	Cîrnați, șuncă
Piscicultură	Pește-marfă, puiet	Produse din pește
Culturi cerealiere	Cereale, paie	Făină, crupe, furaje combinate
Culturi legumicole	Legume	Conserve din legume, murături

Active biologice	Produse agricole	Produse obținute din procesarea produselor agricole
Culturi tehnice cultivate pe plantații	Frunze de tutun, semințe de floarea-soarelui, rizocarpi	Tutun fermentat, ulei vegetal, zahăr
Plantații perene:		
- vii	Struguri	Vin brut, materie primă pentru sucuri
- livezi	Fructe	Fructe uscate, conserve din fructe
- copaci în pădure (masiv forestier)	Copaci tăiați	Bușteni, cherestea

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Activitate agricolă – administrarea de către o entitate a transformării biologice și recoltării activelor biologice pentru vânzare sau pentru obținerea activelor biologice adiționale și/sau produselor agricole.

Activ biologic – un animal viu sau o plantă vie.

Costuri – resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricarea produselor și prestarea serviciilor.

Cost efectiv – costuri efectiv suportate de către entitate aferente intrării, creșterii și îngrijirii activelor biologice și producerii produselor agricole.

Cost planificat (normat) – costuri determinate în baza normelor și normativelor stabilite de entitate aferente intrării, creșterii și îngrijirii activelor biologice și producerii produselor agricole.

Grup de active biologice – o totalitate de animale omogene (turmă, cireadă) și/sau plante vii (plantație, pepinieră) similare.

Produs agricol – produsul recoltat de la activele biologice ale entității.

Recoltare – separarea produselor agricole de activul biologic și/sau de grupul activelor biologice (de exemplu, recoltarea strugurilor, fructelor și legumelor, scoaterea puietilor din pămînt, mulsul laptelui, strînsul ouălor) și/sau încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, tăierea copacilor, sacrificarea animalelor și păsărilor, pescuitul peștelui).

Transformare biologică – proces de creștere, producere, degenerare și reproducere care provoacă modificări calitative și/sau cantitative a unui activ biologic (de exemplu, creșterea unor culturi în scopul obținerii produselor agricole, creșterea animalelor pentru a fi vîndute sau sacrificate, creșterea copacilor pentru obținerea lemnului).

Reguli generale

6. Activitatea agricolă include două sectoare:

- 1) fitotehnia – cultivarea plantelor anuale și/sau perene, silvicultura, floricultura;
- 2) zootehnia – creșterea animalelor, avicultura, acvacultura, apicultura etc.

7. Fitotehnia și zootehnia se caracterizează prin următoarele particularități comune:

- 1) capacitatea de modificare – animalele și plantele suportă modificări (transformări) biologice care contribuie la obținerea produselor agricole și/sau activelor biologice adiționale;
- 2) administrarea modificării – modul de facilitare a transformărilor biologice prin îmbunătățirea și/sau stabilirea condițiilor necesare pentru desfășurarea procesului tehnologic respectiv (de exemplu, rația nutritivă stabilită pentru animale și păsări, termenul și calitatea executării lucrărilor la cultivarea culturilor agricole, asigurarea activelor biologice cu umiditate, lumină, temperatură);
- 3) evaluarea modificării – măsurarea cantitativă și calitativă a modificării unui activ biologic (grup de active biologice). Evaluarea modificării cantitative exprimă măsurarea volumului de produse agricole obținute și/sau a numărului (cantității) de active biologice adiționale în indicatori cantitativi (de exemplu, producția cerealică, pomicolă, viticolă, sporul greutatei vie a animalelor – în kilograme; creșterea cantității masei lemnoase în silvicultură – în metri cubi, numărul de pui, boboci). Evaluarea modificării calitative se exprimă prin indicatorii calitativi (de exemplu, calitatea animalelor crescute – prin categoriile stării de îngrășare; calitatea strugurilor și a rizocarpilor sfeclei de zahăr – prin conținutul de zahăr, a boabelor de grâu – prin conținutul de glutenului, a furajelor – prin conținutul de proteine).

8. Transformarea biologică generează:

- 1) modificarea activelor biologice prin:
 - a) creștere (sporirea greutatei vie și îmbunătățirea calității animalelor și/sau a plantelor);
 - b) degenerare (micșorarea greutatei și reducerea calității animalelor și/sau a plantelor);
 - c) reproducere (obținerea activelor biologice adiționale – a animalelor și/sau a plantelor);
- 2) producerea produselor agricole (de exemplu, cereale, legume, fructe, struguri, lapte, lână, ouă, miere).

9. Un activ biologic sau un produs agricol se recunoaște în baza contabilității de angajamente dacă:

- 1) entitatea controlează și identifică activul biologic și produsul agricol ca rezultat al faptelor economice trecute. Acest criteriu se respectă dacă entitatea deține dreptul de proprietate sau altă formă de control aferentă activelor biologice și/sau produselor agricole sau, după caz, acestea sînt marcate la intrare (de exemplu, în cazul animalelor entitatea poate deține dreptul de proprietate dacă acestea sînt marcate, la achiziționare, naștere sau înțarcare);
- 2) există o certitudine întemeiată că în viitor entitatea va obține beneficii economice din utilizarea activului biologic și produsului agricol. Criteriul dat se consi-

deră îndeplinit în baza evaluării atributelor fizice ale activului sau produsului (de exemplu, gestația la vaci, existența mugurilor sănătoși pe crengile plantelor perene, starea semănăturilor, greutatea vie și categoria stării de îngrășare a animalelor de creștere și îngrășat);

- 3) costul activului biologic și al produsului agricol poate fi determinat credibil.

10. La recunoașterea inițială activele biologice și produsele agricole se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa de intrare în modul stabilit în pct. 14-22, 30-32 și 39 din prezentul standard.

11. Pe parcursul perioadei de gestiune, conform politicilor contabile activele biologice și produsele agricole pot fi evaluate la cost planificat cu ajustarea acestuia la data raportării la cost efectiv.

Contabilitatea activelor biologice

13. În funcție de durata obținerii beneficiilor economice și de pregătire spre utilizare după destinație se disting:

- 1) active biologice imobilizate – activele biologice mature care asigură obținerea multiplă a produselor agricole și/sau a activelor biologice adiționale pe parcursul unei perioade ce depășește un an (de exemplu, viile, livezile, plantațiile de pomușoare roditoare, culturi multianuale de flori, de furaje, legumicole, vacile, ovinele, porcinele, cabalinele adulte) precum și activele biologice imature care se află în perioada de pregătire spre utilizare după destinație (de exemplu, viile și livezile plantate, pînă la transferarea lor în categoria pe rod);
- 2) active biologice circulante – animale la creștere și îngrășat care includ unele grupe de active biologice mature (de exemplu, iepuri de casă, animalele cu blană, păsările adulte) și imature, cum ar fi animalele tinere (de exemplu, vițeei, porceii, mieii) și animalele rebutate din cireada (turma) de bază și trecute la îngrășat.

Active biologice imobilizate

14. Componenta și modul de determinare a costului de intrare a activelor biologice imobilizate este condiționat de sursa de intrare a acestor active și include:

- 1) la procurarea plantațiilor perene roditoare precum și animalelor pentru completarea cirezii (turmei) de bază – valoarea de cumpărare și costurile de achiziție (de exemplu, costurile de transport, de însoțire a animalelor, de marcare și identificare, de evaluare, de asigurare, privind hrana animalelor în drum, taxa vamală, taxa pentru procedurile vamale);
- 2) la transferarea în cireada (turma) de bază a animalelor tinere crescute în cadrul entității, dacă destinația de creștere a acestora la recunoașterea inițială nu era determinată, sau dacă există decizia de a le crește pentru vânzare și/sau sacrificare – costul efectiv al animalelor la începutul perioadei de gestiune și costul planificat aferent creșterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării; dacă entitatea utilizează numai nutrețuri procurate – costul efectiv al animalelor;

- 3) la transferarea plantațiilor perene în categoria pe rod sau pînă la împreunarea coroanelor (pentru fișile forestiere de protecție, masivele forestiere):
- costurile efective aferente desfundării solului, materialului săditor, plantării, plus costurile privind creșterea și îngrijirea plantațiilor în primul an și în anii ulterioari cu total cumulativ pînă la data în exploatare a acestora;
 - costul materialului săditor, a lucrărilor de plantare, creștere și îngrijire a plantațiilor perene în cazul înlăturării golurilor provocate de evenimente excepționale se recunosc drept cheltuieli curente.

15. Costurile de plantare, creștere și îngrijire a plantațiilor perene pînă la transferarea pe rod se contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare, costurilor indirecte de producție, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.

16. Costul produselor (fructelor, strugurilor și pomușoarelor) obținute de la plantele perene tinere (activele biologice imature) în perioada de creștere și îngrijire pînă la transferarea lor în categoria pe rod se evaluează conform politicilor contabile după una din următoarele metode:

- la valoarea realizabilă netă;
- la cost efectiv.

17. În cazul evaluării produselor la valoarea realizabilă netă, costul acestora se determină ca diferența dintre prețul de piață și costurile probabile de comercializare și se înregistrează ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție.

Exemplul 1. O entitate în anul 201X a sădit 38 340 butași de viță-de-vie la costul de 526 500 lei pe o suprafață de 15 ha. Costurile de îngrijire în primul an de vegetație – 120 000 lei. La sfîrșitul anului 201X din cauza condițiilor climaterice s-au depistat 3067 butași uscați, care au fost înlocuiți în primăvara anului 201X+1, la costul de 41 000 lei. Costurile lucrărilor de înlocuire a acestor butași constituie 7 210 lei. Costurile de creștere și îngrijire în anii ulterioari (201X+2 – 201X+5) pînă la transferarea viei în exploatare constituie 320 000 lei. Valoarea de piață a strugurilor recoltați în anii 201X+4 – 201X+5 este egală cu 65 000 lei, costurile probabile de vânzare a strugurilor recoltați – 4000 lei. Via a fost transferată în categoria pe rod în anul 201X+6.

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează: în anul 201X:

- costul materialului săditor în sumă de 526 500 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor;
- costurile de plantare, creștere și îngrijire în primul an de vegetație în sumă de 120 000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;

în anul 201X+1:

- costul butașilor uscați și costurile aferente creșterii și îngrijirii acestora în sumă de 51 717 lei [(526 500 lei + 120 000 lei) × 3067 unit. : 38 340 unit.] – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;
- costurile lucrărilor de înlăturare a butașilor uscați în sumă de 48 210 lei (41 000 lei + 7 210 lei) – ca majorare

a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;

în anii 201X+2 – 201X+5:

- costurile de creștere și îngrijire a viei în sumă de 320 000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor și costurilor activităților auxiliare, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale;
- costul strugurilor recoltați în sumă de 61 000 lei (65 000 lei – 4000 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;

în anul 201X+6:

- costul de intrare a viei transferate în categoria pe rod în sumă de 901 993 lei (526 500 lei + 120 000 lei + 41 000 lei + 7 210 lei + 320 000 lei – 51 717 lei – 61 000 lei) – ca majorare a activelor biologice imobilizate și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție.

18. La aplicarea metodei costului efectiv, costul produselor se determină în conformitate cu gradul de maturitate (nivelului atins al capacității de producție) a plantațiilor perene în anul recoltei, care include suma costurilor directe privind recoltarea și transportarea fructelor, strugurilor și cota-parte a costurilor de creștere și îngrijire a plantelor perene din anul recoltei. Costul efectiv al produselor obținute în perioada de creștere și îngrijire a acestor plantații pînă la transferarea lor în categoria pe rod se contabilizează similar regulii stabilite în pct. 17 din prezentul standard.

Exemplul 2. Utilizînd datele din exemplul 1, să presupunem că în anul 201X+4 de vegetație, entitatea a recoltat struguri – 15 q, iar în anul 201X+5 – 20 q de pe 1 ha. Costurile directe privind culesul, sortarea, încărcarea și transportarea strugurilor constituie în anul 201X+4 – 8 100 lei și în anul 201X+5 – 10 400 lei. Costurile de creștere și îngrijire a viei în anul 201X+4 constituie 80 000 lei, iar în anul 201X+5 – 86 000 lei, capacitatea de producție estimată a plantației de viță-de-vie estimată de entitate constituie 80 q/ha.

În baza datelor din exemplu, gradul de maturitate a viei înființate (nivelului atins al capacității de producție) constituie:

- în anul 201X+4: 0,1 875 (15 q : 80 q);
- în anul 201X+5: 0,25 (20 q : 80 q).

Costul efectiv al strugurilor recoltați constituie:

- în anul 201X+4: 23 100 lei (8 100 lei + 0,1875 × 80 000 lei);
- în anul 201X+5: 31 900 lei (10 400 lei + 0,25 × 86 000 lei).

Conform acestei metode entitatea evaluează:

- strugurii recoltați în perioada de creștere și îngrijire a viei în sumă de 55 000 lei (23 100 lei + 31 900 lei);
- costul de intrare a plantației de viță-de-vie transferată în categoria pe rod (activelor biologice imobilizate mature) în sumă de 907 993 lei (526 500 lei + 120 000 lei + 41 000 lei + 7 210 lei + 320 000 lei – 51 717 lei – 55 000 lei).

Înregistrările contabile sînt similare celor din exemplul 1.

19. Activele biologice imobilizate imature procurate pentru completarea/inființarea cirezii (turmei) de bază se contabilizează astfel:

- valoarea de procurare și costurile de achiziție a activelor biologice imature – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a

stocurilor, a costurilor activităților auxiliare și majorare a datoriilor curente etc.;

- 2) costurile de creștere și îngrijire a activelor biologice în perioada de pregătire spre utilizare după destinație – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.;
- 3) produșii obținuți de la activele biologice imobilizate în curs de execuție evaluați conform politicilor contabile – ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție;
- 4) costul de intrare a activelor biologice imobilizate imature transferate în categoria celor mature (în exploatare) – ca majorare a activelor biologice imobilizate și diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuție.

20. Animalele de muncă și de producție, viile și livezile, plantațiile de pomușoare pe rod primite de la proprietari sub formă de aport la capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor biologice imobilizate și micșorare a capitalului nevărsat sau majorare a capitalului neînregistrat.

21. Activele biologice imobilizate cum ar fi culturile multianuale furajere (de exemplu, lucerna, trifoiul, sparceta), de flori (de exemplu, lalea, gladiolă, bujorul, lăcrămioare, hortensia, levănțica, camelia, liliacul, narcisa, crinul), legumicole (de exemplu, leușteanul, măcrișul, hreanul, reventul, sparanghelul), de căpșună, fragi etc. în perioada de pregătire spre exploatare se includ în componența activelor biologice imobilizate în curs de execuție, ulterior se transferă în categoria activelor biologice imobilizate mature.

22. Activele imobilizate mature sub formă de plantații perene, culturi multianuale, animale de muncă (cai și cîini) se amortizează conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

23. După recunoașterea inițială activele biologice imobilizate se evaluează conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și SNC „Deprecierea activelor”.

24. În cazul procurării terenului cu plantații la un preț unic acesta se repartizează conform bazelor stabilite de politicile contabile. Spalierul din vii și livezi reprezintă un obiect separat de imobilizări corporale. În cazul instalării acestuia în primul an de înființare a plantațiilor perene suma amortizării spalierului se calculează și se atribuie:

- 1) pînă la transferarea viei și/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creștere și îngrijire a acestora, și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor biologice imobilizate în curs de execuție și amortizării imobilizărilor corporale;
- 2) după transferarea viei și/sau livezii în categoria pe rod – la costurile de creștere și îngrijire a acestora și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și a amortizării imobilizărilor corporale.

25. Ieșirea activelor biologice imobilizate, are loc în cazul: vânzării, transmiterii cu titlu gratuit terților sau în leasing financiar, transmiterii sub formă de aport la capitalul social al altor entități, expirării duratei de exploatare utilă cînd exploatarea ulterioară este imposibilă sau ineficientă, schim-

bării destinației terenurilor, sacrificării animalelor, rebutării animalelor din cireada (turma) de bază, evenimentelor excepționale etc.

26. Operațiunile de ieșire a activelor biologice imobilizate cu excepția sacrificării, rebutării și casării animalelor din cauza evenimentelor excepționale se contabilizează în același mod ca și alte active imobilizate conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și SNC „Capital propriu și datorii” astfel:

- 1) decontarea amortizării acumulate – ca diminuare concomitentă a amortizării activelor biologice imobilizate și a activelor biologice imobilizate;
- 2) casarea valorii contabile – ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a activelor biologice imobilizate;
- 3) înregistrarea cheltuielilor aferente ieșirii activelor biologice imobilizate – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare, stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.;
- 4) înregistrarea valorii de vânzare (contractuale) a activelor biologice imobilizate – ca majorare concomitentă a numerarului, creanțelor și a veniturilor curente.

27. Sacrificarea animalelor din cireada de bază se contabilizează astfel:

- 1) casarea valorii contabile a animalelor – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a activelor biologice imobilizate;
- 2) costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.;
- 3) produsele obținute din sacrificare – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

28. Animalele de muncă și de producție rebutate din cireada de bază și transferate în categoria activelor biologice circulante pentru îngrășat, se evaluează la valoarea contabilă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a activelor biologice imobilizate.

29. Valoarea contabilă a activelor biologice imobilizate (de exemplu, livezilor, viilor, plantațiilor de arbuști fructiferi, vitele de muncă și de producție) afectate de evenimente excepționale (de exemplu, grindină, inundații, înghețuri, secetă, boli) se decontează parțial sau integral și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a activelor biologice imobilizate.

Modul de contabilizare a operațiunilor de ieșire a activelor biologice imobilizate din cauza evenimentelor excepționale este prezentat în anexa 1.

Active biologice circulante

30. La recunoașterea inițială, activele biologice circulante se evaluează la cost de intrare care se determină în funcție de sursa intrării:

- 1) activele biologice procurate, primite cu titlu gratuit etc. – la cost de intrare care cuprinde valoarea de intrare (contractuală) și costurile de achiziție conform regulilor generale stabilite în SNC „Stocuri”;
- 2) produșii înregistrați la intrări, obținuți în rezultatul transformărilor activelor biologice mature:
 - a) vițeei, mieii și iezii – la cost planificat (normat) al unui cap în ziua fătării;

- b) purceii – la cost planificat (normat) al unui chintal de greutate vie a purceilor înțărcați, ținând cont de greutatea lor vie la fătare;
 - c) mînji (în vîrsta de o zi) de la iepe de muncă – la cost planificat (normat) a 60 de zile furajere necesare pentru întreținerea unui animal adult de tracțiune;
 - d) animalele tinere cu blană (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) a 90 de zile furajere necesare pentru întreținerea unui animal matur;
 - e) puii de iepuri de casă (în vîrsta de 15 zile) – la cost planificat (normat) al 1 cap calculat la înțarcare, luînd în considerare greutatea vie;
 - f) puișorii de o zi (de găină, rășuște, bobocii, puii de curcă etc.) în vîrstă de pînă la 72 de ore – la cost planificat (normat) al unui cap conform calculației incubării;
 - g) familiile de albine – la valoarea realizabilă netă a unei familii;
 - h) larvele și alevinile peștilor – la cost planificat (normat) al unei unități de calculație;
- 3) puii de iepuri de casă, mieii înțărcați – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutateii vie determinat prin cîntărire selectivă;
 - 4) animalele primite în grupul de vîrstă superior fiind transferate din grupul de vîrstă inferior – la cost efectiv al animalelor la începutul perioadei de gestiune și costul planificat aferent creșterii lor de la începutul perioadei pînă la momentul transferării;
 - 5) sporul greutateii vie obținut în urma creșterii și îngrășării animalelor – la cost planificat (normat) al unui chintal de spor al greutateii vie înmulțit cu numărul de chintale de spor al greutateii vie al grupului de vîrstă respectiv al animalelor;
 - 6) sporul (majorarea costurilor de întreținere) mînșilor, animalelor tinere care nu se cîntăresc, animalelor cu blană – la cost planificat (normat) al unei zile de întreținere și a numărului de zile de întreținere. Nu se determină sporul greutateii vie și majorarea costurilor de întreținere a iepurilor de casă, animalelor cu blană, păsărilor mature. Costurile aferente întreținerii activelor nominalizate se raportează la costul produselor obținute (carnea de pasăre și de iepuri de casă, ouă etc.) sau la cheltuieli curente – în cazul vînzării acestora.

31. La data raportării costul planificat al activelor biologice circulante indicate în pct. 30 din prezentul standard se ajustează pînă la cel efectiv prin decontarea abaterilor cu înregistrări contabile obișnuite sau de stornare.

32. Costurile aferente întreținerii activelor biologice se evaluează cu total cumulativ la suma efectivă. La data raportării costurile nedecontate se contabilizează ca majorare a producției în curs de execuție și diminuare a costurilor activității de bază.

33. După recunoașterea inițială, pe parcursul perioadei de gestiune, activele biologice circulante se evaluează la costul de intrare a acestora ajustat (majorat/diminuat) cu costul planificat al adaosului greutateii vie și/sau al costurilor de întreținere a acestor active, iar la data raportării – la va-

loarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, conform regulilor generale stabilite în SNC „Stocuri”.

În acest caz, entitatea contabilizează:

- 1) costul planificat al adaosului greutateii vie – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;
- 2) abaterea costului efectiv de la cel planificat – ca ajustare (diminuare/majorare) concomitentă a stocurilor și a costurilor activităților de bază.

Exemplul 3. O entitate în aprilie 201X a înregistrat la intrări 4 vițe din cireada de bază cu greutatea vie de 122 kg la cost planificat de 1952 lei. Pe parcursul anului (9 luni) s-a înregistrat la intrări adaosul greutateii vie de 648 kg, la cost planificat de 10368 lei. Costul planificat al vițeilor la 31 decembrie 201X constituie 12320 lei (1952 lei + 10368 lei). Costul efectiv al 1 kg de greutate vie a grupului dat de active biologice la 31 decembrie 201X s-a determinat în mărime de 15 lei, iar a greutateii vie a vițeilor – 11550 lei (15 lei × 770 kg), unde 770 kg = 122 kg + 648 kg. Suma abaterii costului efectiv de la cel planificat constituie 770 lei (11550 lei – 12320 lei). Valoarea realizabilă netă a acestor vițe la data raportării este de 10600 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează în aprilie 201X:

- costul planificat al 4 vițe cu greutatea de 122 kg în mărime de 1952 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

în aprilie – decembrie 201X:

- costul planificat al adaosului greutateii vie de 648 kg a vițeilor în mărime de 10368 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

la 31 decembrie 201X:

- abaterea costului efectiv al vițeilor de la cel planificat în mărime de 770 lei – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază;
- diferența dintre costul efectiv al activelor biologice circulante și valoarea realizabilă netă în mărime de 950 lei (11550 lei – 10600 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor.

34. Transferul activelor biologice circulante dintr-un grup de vîrstă inferior într-un grup de vîrstă superior se contabilizează la valoarea contabilă – ca o mișcare internă în cadrul stocurilor.

35. Operațiunile de ieșire (vînzare, transmitere sub formă de aport la capitalul social, cu titlu gratuit etc.) a activelor biologice circulante se contabilizează în același mod ca și ieșirile altor stocuri conform regulilor generale stabilite în SNC „Stocuri”.

36. Sacrificarea activelor biologice circulante se contabilizează astfel:

- 1) valoarea contabilă a activelor biologice circulante sacrificate – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor;
- 2) costurile de sacrificare – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.;
- 3) costul produselor obținute din sacrificare – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

Contabilitatea produselor agricole

37. Produsele agricole includ:

- 1) produse agricole de bază – produse pentru obținerea cărora a fost creat sau procurat activul biologic sau grupul de active biologice (de exemplu, cerealele, fructele, strugurii, rizocarpi, laptele în vităritul pentru lapte, carnea);
- 2) produse agricole conjugate (cuplate) – două sau mai multe tipuri de produse agricole de bază obținute de la un activ biologic sau un grup de active biologice în rezultatul unei și aceleiași transformări (de exemplu, masa verde, semințele și finul din ierburi anuale și multianuale, laptele și lina de la turma de bază a ovinelor, mierea, propolisul și ceara în apicultură). În zootehnie, concomitent cu produsele agricole conjugate, pot fi obținute și active biologice adiționale (de exemplu, miei de la turma de bază a ovinelor, noi roiuri de albine în apicultură);
- 3) produse secundare – produsele obținute concomitent cu produsele de bază de la un activ biologic (grup de active biologice), dar care au o importanță secundară (de exemplu, paiele, pleava și deșeurile furajere – la cultivarea culturilor cerealiere; gunoiul de grajd și de păsări – la întreținerea animalelor și păsărilor).

38. Produsele agricole se recunosc ca active distincte:

- 1) la separarea acestora de active biologice în momentul recoltării (de exemplu, cerealele în momentul când au fost treierate, cu corectarea masei lor după curățarea, sortarea și uscarea acestora; fructele, pomușoarele, legumele, masa verde, finașul și finul precum și semințele obținute de entitate – în timpul recoltării (colectării) sau preparării; lina, laptele, ouăle, mierea – în timpul tunsului, mulșului, colectării);
- 2) la încetarea proceselor vitale ale activelor biologice (de exemplu, carnea – în momentul sacrificării animalelor și păsărilor).

39. Produsele agricole obținute din recolta perioadei de gestiune se evaluează la cost planificat cu ajustarea acestuia la cel efectiv la data raportării și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

Modul de contabilizare a produselor agricole este exemplificat în anexa 2 din prezentul standard.

40. Produsele agricole utilizate în cadrul entității (de exemplu, semănat, hrană pentru animale, procesare) se contabilizează ca majorare a costurilor de producție și diminuare a stocurilor. Celelalte operațiuni de ieșire a produselor agricole (comercializare, transmitere cu titlu gratuit, sub formă de aport la capitalul social etc.) se contabilizează conform regulilor generale stabilite în SNC „Stocuri”.

Contabilitatea costurilor

41. Contabilitatea costurilor se ține pe tipuri de activități (de bază și auxiliare) și sectoare (fitotehnie și zootehnie). În cadrul fiecărui sector costurile se contabilizează pe subdiviziuni structurale și pe obiecte de evidență a costurilor (de exemplu, tipuri de culturi – grâu de toamnă, porumb, floarea soarelui, cartofi; tipuri și soiuri de plantații perene – sămânțoase, simbuoase; tipuri și grupuri de active biologice – ani-

male și păsări). Nomenclatorul și componența articolelor de costuri se stabilește de entitate de sine stătător conform anexelor 3 și 4.

42. În raport cu modul de includere în costul produselor agricole și a activelor biologice adiționale se disting:

- 1) costuri directe;
- 2) costuri repartizabile;
- 3) costuri indirecte de producție.

43. Costurile directe în fitotehnie și zootehnie reprezintă costurile direct atribuibile creșterii și îngrijirii unui tip (grup) de plante și/sau animale (de exemplu, costuri directe privind retribuirea muncii, costuri directe de materiale, servicii). Costurile de bază directe includ costurile aferente: culturilor anuale semămate primăvara și îngrijite în perioada de gestiune curentă; culturilor anuale semămate în toamna perioadei de gestiune precedente și costurile de creștere și îngrijire a acestor culturi în perioada de gestiune curentă; îngrijirii plantelor perene pe rod (de exemplu, viilor și livezilor, plantelor de arbuști fructiferi) înregistrate în perioada de gestiune precedentă (aratul, tăiatul) după recoltarea roadei și îngrijirii acestora în perioada de gestiune curentă; creșterii și îngrijirii animalelor și păsărilor; însămînțării artificiale a animalelor; incubării ouălor etc. Aceste costuri se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare, majorare a amortizării immobilizărilor necorporale și corporale și a datorii curente etc.

44. Costurile repartizabile reprezintă costurile perioadei de gestiune aferente cultivării câtorva tipuri de culturi (grupuri de culturi omogene) sau creșterii câtorva tipuri (grupuri) de animale, păsări (de exemplu, amortizarea și reparația mijloacelor fixe – grajdurilor, poieților, costurile aferente irigației, costurile privind desecarea unor terenuri). Aceste costuri se contabilizează pe parcursul perioadei de gestiune cu total cumulativ ca majorare a costurilor activităților de bază repartizabile și diminuare a stocurilor, majorare concomitentă a amortizării immobilizărilor necorporale și corporale și a datorii curente etc.

45. Costurile repartizabile acumulate se repartizează la finele perioadei de gestiune în raport cu baza stabilită de entitate (de exemplu, masa grâului curățat – amortizarea mașinilor de curățat boabe; cantitatea îngrășămintelor introduse în sol – amortizarea mașinilor pentru introducerea îngrășămintelor; suprafața semănată – amortizarea semănătoarelor; suprafața prelucrată – amortizarea cultivatoarelor) și se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază pe fiecare cultură (grup de culturi omogene) și diminuare a costurilor activităților de bază repartizabile.

46. Costurile directe și repartizabile în fitotehnie și zootehnie efectuate în perioada de gestiune curentă pentru obținerea activelor biologice și produselor agricole în perioada de gestiune ulterioară, la data raportării se consideră producție în curs de execuție. Costurile menționate se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor, a costurilor activităților auxiliare și majorare a amortizării immobilizărilor necorporale și corporale, a datorii curente etc. Costurile de bază directe și repartizabile se acumulează cu total cumulativ de la începutul lucrărilor tehnologice de pregătire și prelucrare a

solului și altor lucrări și se atribuie pe articole la costurile aferente cultivării culturilor din recolta perioadei de gestiune ulterioare astfel:

- 1) costurile privind semănatul culturilor de toamnă – la culturile de toamnă aferente separat pentru roada perioadei de gestiune ulterioare;
- 2) costurile privind aratul, tăiatul în vii și livezi și alte lucrări toamna – la costurile de îngrijire a acestora pe tipuri și soiuri ale perioadei de gestiune curente pentru roada perioadei de gestiune viitoare;
- 3) costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor în sol etc. toamna perioadei de gestiune pentru culturi anuale – la costurile culturilor ce vor fi semămate în primăvara perioadei de gestiune ulterioare;
- 4) costul mierii lăsate pe iarnă în stupi în calitate de hrană pentru familiile de albine, costurile aferente incubării ouălor puse la incubare după 11 decembrie a perioadei de gestiune, precum și costul peștilor de vară din iazurile de iernare – la costurile produselor și activelor biologice adiționale obținute în perioada de gestiune ulterioară.

Costurile privind aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor în sol se repartizează pe culturi în primăvara perioadei de gestiune ulterioare și se contabilizează ca mișcare internă în cadrul costurilor activităților de bază.

Exemplul 4. O entitate în septembrie-octombrie 201X a înregistrat costuri aferente aratului de toamnă a 400 ha în sumă totală de 71 270 lei, inclusiv:

- retribuirea muncii – 14 000 lei;
- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 3570 lei;
- combustibil – 39 200 lei;
- întreținerea mijloacelor fixe – 11 000 lei;
- servicii ale activităților auxiliare – 3500 lei.

În aprilie 201X+1 terenul arat toamna cu suprafața de 400 ha a fost semănat cu următoarele culturi: floarea soarelui – 80 ha, porumb – 200 ha, sfeclă de zahăr – 120 ha.

Entitatea repartizează costurile acumulate astfel (tabelul 2).

Tabelul 2

Repartizarea costurilor aferente aratului de toamnă din anul 201X

(lei)

Articole de costuri	Costuri înregistrate		Inclusiv pe culturi		
	total	la 1 ha	floarea soarelui (80 ha)	porumb (200 ha)	sfeclă de zahăr (120 ha)
1	2	3	4	5	6
Retribuirea muncii	14 000	35,00	2800	7000	4200
Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	3570	8,92	714	1785	1071
Combustibil	39 200	98,00	7840	19600	11 760

Articole de costuri	Costuri înregistrate		Inclusiv pe culturi		
	total	la 1 ha	floarea soarelui (80 ha)	porumb (200 ha)	sfeclă de zahăr (120 ha)
Întreținerea mijloacelor fixe	11 000	27,50	2200	5500	3300
Servicii ale activităților auxiliare	3500	8,75	700	1750	1050
Total	71 270	178,17	14 254	35 635	21 381

Conform datelor din exemplu, entitatea contabilizează: în septembrie-octombrie 201X:

- costurile pentru aratul de toamnă în sumă de 71 270 lei – ca majorare a costurilor activităților de bază, contul analitic „Aratul de toamnă” și diminuare a stocurilor în sumă de 39 200 lei, costurilor activităților auxiliare în sumă de 14 500 lei (11 000 lei + 3500 lei) și majorare a datoriilor curente în sumă de 17 570 lei (14 000 lei + 3570 lei).

la 31 decembrie 201X:

- decontarea costurilor activității de bază în sumă de 71 270 lei – ca majorare a producției în curs de execuție și diminuare a costurilor activității de bază, contul analitic „Aratul de toamnă”.

în aprilie 201X+1:

- costurile privind aratul de toamnă repartizate activităților de bază în sumă de 71 270 lei – ca majorare a costurilor activităților de bază, inclusiv în conturile analitice: „Floarea soarelui” – 14 254 lei, „Porumb” – 35 635 lei, „Sfeclă de zahăr” – 21 381 lei și diminuare a producției în curs de execuție, contul analitic „Aratul de toamnă” – 71 270 lei.

47. Costurile activităților auxiliare cuprind costurile prevăzute în anexa 5 componența cărora se stabilește de entitate de sine stătător.

48. Costurile indirecte de producție reprezintă costurile de deservire și gestiune care se înregistrează în cadrul unei subdiviziuni de producție a entității. Aceste costuri nu pot fi raportate direct la costul unor tipuri de produse agricole, active biologice adiționale, servicii prestate. Costurile respective se acumulează pe parcursul perioadei de gestiune și ulterior se repartizează pe obiecte de evidență a costurilor. Componența articolelor de costuri indirecte de producție se stabilește de entitate de sine stătător conform anexelor 6 și 7.

49. Costurile indirecte de producție se acumulează pe tipuri de activități (de bază și auxiliare) și se contabilizează ca majorare a costurilor indirecte de producție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente și a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale etc.

50. Costurile indirecte de producție ale activităților de bază și auxiliare acumulate se repartizează conform bazei de repartizare stabilite în politicile contabile (de exemplu, suma totală a costurilor directe, suma salariului calculat, numărul de ore-normă lucrate de muncitorii la creșterea și îngrijirea tipurilor sau grupurilor de animale și păsări, numărul de zile lucrătoare ale animalelor de lucru (pentru transportul cu tracțiune animalieră)). Repartizarea costurilor indirecte de

producție se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare și diminuare a costurilor indirecte de producție.

51. Costurile de producție care nu au generat produse agricole și/sau active biologice adiționale ca urmare a calamităților naturale, bolilor se evaluează în mărimea lor efectivă aferente suprafeței semănăturilor distruse, roadei nerecoltate, costurilor de creștere și îngrijire a animalelor și păsărilor nimicite și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților de bază.

Cheltuieli anticipate

52. Cheltuieli anticipate reprezintă costuri înregistrate în perioada de gestiune curentă, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare.

53. Cheltuielile anticipate se contabilizează în funcție de termenul de decontare ca majorare a cheltuielilor anticipate pe termen lung sau curente și majorare a amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, a datoriilor curente, diminuare a stocurilor, a costurilor activităților de bază și auxiliare etc.

54. Cheltuielile anticipate se repartizează conform normelor stabilite sau, în lipsa acestora, conform politicilor contabile.

Calculația costului efectiv al produselor agricole

55. Costul efectiv al produselor agricole se determină la data raportării, după nomenclatorul de articole stabilit de entitate de sine stătător conform anexei nr. 3.

56. Calcularea costului efectiv al produselor agricole este precedată de lucrările premergătoare prezentate în anexa 8.

57. Drept obiecte de calculație în fitotehnie și zootehnie sînt produsele de bază, conjugate și secundare: produsele cerealiere, produsele culturilor tehnice (de exemplu, floarea soarelui, sfecla de zahăr, tutunul uscat), produsele legumicole, produsele culturilor furajere, plantelor perene (de exemplu, fructele, strugurii, căpșuna, zmeura, coacăza, agrișul), laptele, lîna, ouăle, activele biologice adiționale (produșii), adaosul greutatei vie, greutatea vie a animalelor.

58. Costurile acumulate pentru creșterea și îngrijirea unui tip (grup) de active biologice se repartizează între produsele de bază, cuplate și secundare și activele biologice adiționale, în dependență de structura și componența obiectelor de calculație, aplicînd una din metodele stabilite în politicile contabile:

- 1) excluderii din suma costurilor totale a costului produselor secundare evaluate la valoarea realizabilă netă sau a costurilor efective aferente colectării produselor secundare sau conform normativelor stabilite în politicile contabile – se aplică la calcularea costului produselor cerealiere crescute pentru vînzare și utilizare internă, produselor și activelor biologice adiționale din zootehnie;
- 2) coeficienților stabiliți de entitate. Conform acestei metode un tip de produse cuplate se egalează cu o unitate convențională, iar celelalte tipuri de produse

sînt exprimate prin coeficienți convenționali. Astfel, toate tipurile de produse se recalculează în produse convenționale, ulterior se determină ponderea fiecărui tip de produse în volumul total convențional al acestora în raport cu care suma costurilor de producție se repartizează și se atribuie la fiecare tip de produse – se aplică la calcularea costului produselor cerealiere și a produselor de ierburi anuale și perene. Costurile pentru îngrijirea cirezii de bază, „Vaci pentru lapte” diminuate cu costul produselor secundare se repartizează între volumul laptelui muls și a vițelilor obținuți din fătare în baza coeficienților 0,9 și respectiv 0,1 stabiliți în politicile contabile ale entității;

- 3) în raport cu valoarea produselor cuplate determinată la preț de piață mediu – se aplică în calcularea costului grîului semincer, mierii, cerii, propolisului, noilor roiuri de albine etc.;
- 4) în raport cu expresia cantitativă a unei caracteristici comune pentru cîteva tipuri de produse (de exemplu, conținutul substanțelor nutritive) – poate fi aplicată la calcularea costului legumelor crescute în sol neprotejat pentru vînzare sau utilizare internă, costului nutrețurilor etc.;
- 5) atribuirea costurilor directe pe fiecare tip de produse și repartizarea celorlalte costuri proporțional cu baza stabilită (de exemplu, suprafața recoltată, coeficienții stabiliți în politicile contabile) care în momentul înregistrării acestora nu pot fi atribuite la fiecare obiect de calculație – se aplică la calcularea costului produselor legumicole crescute în sere (sol protejat), în calcularea costului fructelor recoltate, în livezile pe a cărui teren se cresc mai multe tipuri sau soiuri ampelografice etc.
- 6) alte metode stabilite în politicile contabile.

59. Modul de calculare a costului principalelor produse agricole și al activelor biologice adiționale este prezentat în:

- 1) anexa 2 – pentru grîul crescut pentru vînzare și utilizare internă;
- 2) anexa 9 – pentru grîul crescut pentru semințe;
- 3) anexa 10 – pentru 1 q de lapte și 1 vițel;
- 4) anexa 11 – pentru 1 q al adaosului greutatei vie al animalelor tinere.

Prezentarea informațiilor

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

- 1) veniturile și cheltuielile din ieșirea activelor biologice;
- 2) tipul, suprafața și valoarea contabilă a plantațiilor perene;
- 3) suprafața și valoarea terenurilor ocupate cu culturi anuale;
- 4) descrierea categoriilor semnificative de active biologice imobilizate și circulante;
- 5) costurile care nu au generat produse agricole și active biologice adiționale.

Prevederi tranzitorii

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

Data intrării în vigoare

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

Anexa 1*

Modul de contabilizare a operațiunilor aferente defrișării parțiale a plantelor perene din cauza evenimentelor excepționale

Date inițiale. O entitate în luna octombrie 201X a constatat că din cauza inundației exploatarea ulterioară a 2 ha din 10 ha de vie roditoare „Cabernet-Sauvignon” a devenit nerațională. Via a fost primită în exploatare la 1 ianuarie 201X-16 la costul de intrare de 342 000 lei, iar spalierul la 1 ianuarie 201X-19 la 272 000 lei, valoarea reziduală pentru vie – nulă, pentru spalier – 75 600 lei, durata de exploatare a viei – 20 ani, iar a spalierului – 23 ani. Conform deciziei conducerii entității aria de 2 ha de vie a fost defrișată, iar spalierul demontat. În rezultatul acestor lucrări s-au înregistrat:

- 1) cheltuieli privind:
 - serviciile parcului de tractoare – 4780 lei;
 - retribuirea muncii – 1860 lei;
 - contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – 493 lei;
 - 2) valoarea stîlpilor de spalier obținuți din demontare – 10 800 lei.
- Suma amortizării acumulate a viei (la momentul defrișării a 2 ha) constituie 287 850 lei, a spalierului – 167 225 lei.
- Indicatorii aferenți lotului de vie defrișat (2 ha):
- a) pentru vie:
 - suma amortizării acumulate – 57 570 lei (287 850 lei : 10 ha × 2 ha);
 - valoarea contabilă – 108 30 lei [(342 000 lei – 287 850 lei) : 10 ha × 2 ha];
 - b) pentru spalier:
 - suma amortizării acumulate – 33 445 lei (167 225 lei : 10 ha × 2 ha);
 - valoarea neamortizată – 5835 lei [(272 000 lei – 75 600 lei – 167 225 lei) : 10 ha × 2 ha].

Conform datelor din exemplu, entitatea în octombrie 201X contabilizează pentru lotul de vie defrișat (2 ha):

- decontarea amortizării acumulate aferente viei la suma de 57 570 lei – ca diminuare a amortizării activelor biologice imobilizate și a activelor biologice imobilizate;
- decontarea amortizării acumulate aferente spalierului la suma de 33 445 lei – ca diminuare a amortizării imobilizărilor corporale și a imobilizărilor corporale;
- casarea valorii contabile a viei în sumă de 10 830 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și micșorare a activelor biologice imobilizate;

- casarea valorii neamortizate a spalierului în sumă de 5835 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor corporale;
- înregistrarea cheltuielilor de defrișare a viei distruse și de demontare a spalierului în sumă de 7133 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare – 4780 lei, majorare a datoriilor curente – 2353 lei;
- înregistrarea la intrări a stîlpilor de spalier utilizabili în sumă de 10 800 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a imobilizărilor corporale.
- decontarea la cheltuieli a diferenței dintre valoarea reziduală și valoarea de intrare a stîlpilor de spalier în sumă de 4320 lei (75 600 lei : 10 ha × 2 ha) – 10 800 lei) – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a imobilizărilor corporale.

* Nomenclatoarele articolelor de costuri ale producțiilor de bază și auxiliare, precum și componența costurilor pe articole prezentate în anexe poartă un caracter de recomandare. Acestea se stabilesc de fiecare entitate de sine stătător, ținând cont de particularitățile activității agricole desfășurate.

Anexa 2

Modul de contabilizare a recoltei cerealiere și calcularea costului acesteia

Date inițiale. O entitate agricolă dispune de următoarele date aferente creșterii, înregistrării la intrări și utilizării grîului de toamnă în anul 201X:

- costuri privind creșterea și îngrijirea grîului de toamnă – 395 200 lei;
- costuri aferente ariei de pe care nu s-a recoltat roada din cauza inundației – 25 400 lei;
- grîu neprelucrat obținut după treierat – 5680 q;
- grîu obținut după prelucrare (uscare și curățare) – 4945 q;
- deșeuri cerealiere – 555 q;
- deșeuri neutilizabile și scăzămînt natural – 180 q;
- ponderea boabelor în deșeuri cerealiere – 38%;
- paie cu pleavă colectate – 6160 q.

Din recolta prelucrată, în octombrie 201X s-a semănat 330 q de grîu pentru roada anului 201X+1, în august 201X s-a vîndut 3100 q la preț de 300 lei/q, restul grîului a rămas în stoc. S-a consumat ca hrană a animalelor la creștere și îngrășat deșeuri cerealiere – 340 q, paie pentru așternut – 800 q, restul paielor și deșeurilor furajere au rămas în stoc.

Normativul costurilor aferente colectării, transportării și plasării în stoguri (scîrte) stabilit de entitate constituie 9% din mărimea costurilor aferente produselor obținute.

Costul planificat al 1 q de grîu neprelucrat constituie 70 lei, deșeuri cerealiere – 30 lei, de paie – 8 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea: în iulie-octombrie 201X contabilizează:

- costul planificat al produselor obținute din treieratul masei de grîu în sumă de 463 530 lei [397 600 lei (5680 q × 70 lei) + 492 80 lei (6160 q × 8 lei) + 16 650 lei (555 q × 30 lei)] – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;

- decontarea deșeurilor cerealiere, deșeurilor neutilizabile și scăzământului natural la cost planificat după curățarea și uscarea grâului pe fățare în sumă de 51 450 lei $[(555 \text{ q} + 180 \text{ q}) \times 70 \text{ lei}]$ – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază;
 - grâul vândut la preț de comercializare în sumă de 930 000 lei $(3100 \text{ q} \times 300 \text{ lei})$ – ca majorare concomitentă a creanțelor, numerarului și a venitului curent;
 - costul planificat al grâului vândut în sumă de 217 000 lei $(3100 \text{ q} \times 70 \text{ lei})$ – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;
 - costul planificat al deșeurilor cerealiere pentru hrană și al paielor pentru așternut animalelor în sumă de 16 600 lei $[(340 \text{ q} \times 30 \text{ lei} + (800 \text{ q} \times 8 \text{ lei}))]$ – ca majorare a costurilor activității de bază, contul analitic „Costuri pentru creșterea activelor biologice circulante” și diminuare a stocurilor;
 - costul planificat al grâului semănat toamna pentru roada anului 201X+1 în sumă de 23 100 lei $(330 \text{ q} \times 70 \text{ lei})$ – ca majorare a costurilor activităților de bază pentru roada anului viitor și diminuare a stocurilor;
- în decembrie 201X determină costul efectiv al produselor:*
- costurile produselor obținute fără costurile aferente semănturilor nimicite – 369 800 lei $(395 200 \text{ lei} - 25 400 \text{ lei})$;
 - volumul deșeurilor cerealiere recalculat la conținutul boabelor – 210,9 q $(555 \text{ q} \times 38\%)$;
 - cantitatea grâului curățat și a celui din deșeuri – 5155,9 q $(4945 \text{ q} + 210,9 \text{ q})$;
 - costul paielor colectate – 33 282 lei $(369 800 \text{ lei} \times 9\%)$;
 - costul grâului recoltat – 336 518 lei $(369 800 \text{ lei} - 33 282 \text{ lei})$;
 - costul efectiv al 1 q de:
 - grâu de toamnă – 65,27 lei $(336 518 \text{ lei} : 5155,9 \text{ q})$;
 - deșeuri cerealiere – 24,80 lei $(65,27 \text{ lei} \times 38\%)$;
 - paie – 5,40 lei $(33 282 \text{ lei} : 6160 \text{ q})$.
- În baza acestor calcule se repartizează abaterile dintre costul efectiv și cel planificat al produselor de bază și secundare (tabelul 1).

Tabelul 1

Repartizarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat aferente produselor obținute în anul 201X

Denumirea produselor	Cantitatea recoltată, q	Costul 1 q, lei			leșiri:						Stoc la 31.12.201X	
		efectiv	planificat	abateră	vînzare		semănatul pentru roada viitoare		consum pentru hrana așternut al animalelor		cantitatea, q	abateră, lei
					cantitatea, q	abateră, lei	cantitatea, q	abateră, lei	cantitatea, q	abateră, lei		
1	2	3	4	5	6	7 = 6×5	8	9 = 8×5	10	11 = 10×5	12	13 = 12×5
grâu de toamnă	4945	65,27	70	(4,73)	3100	(14 663)	330	(1561)	–	–	1515	(7166)
deșeuri cerealiere	555	24,80	30	(5,2)	–	–	–	–	340	(1768)	215	(1118)
paie	6160	5,40	8	(2,60)	–	–	–	–	800	(2080)	5360	(13 936)
Total	x	x	x	x	x	(14 663)	x	(1561)	x	(3848)	x	(22 220)

în decembrie 201X entitatea contabilizează:

- decontarea costurilor aferente suprafeței de pe care nu s-a recoltat roada în sumă de 25 400 lei – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității de bază;
- decontarea abaterilor costului efectiv de la cel planificat, aferent:
 - grâului vândut în sumă de 14 663 lei – ca stornare a cheltuielilor curente și a costurilor activităților de bază;
 - grâului semănat pentru roada anului 201X+1 în sumă de 1561 lei – ca stornare a costurilor activităților de bază 201X+1 și a costurilor activităților de bază pentru roada anului 201X;
 - produselor consumate ca hrană și așternut al animalelor tinere în sumă de 3848 lei – ca stornare a costurilor activităților de bază, contul analitic „Costuri pentru creșterea activelor biologice circulante” și a costurilor activităților de bază, cont analitic „Grâu de toamnă”;
 - produselor rămase în stoc la 31.12.201X în sumă de 22 220 lei – ca stornare a stocurilor și a costurilor activităților de bază.

**Nomenclatorul articolelor de costuri
ale activităților de bază
(fitotehnie și zootehnie)**

Denumirea articolelor	Fito- teh- nie	Zoo- teh- nie
1. Costuri de materiale directe, inclusiv:	+	+
a) semințe și material de plantat	+	-
b) îngrășăminte (minerale și organice)	+	-
c) mijloace de protecție a plantelor și animalelor	+	+
d) furaje	-	+
e) alte costuri de materiale	+	+
2. Costuri directe privind retribuirea muncii	+	+
3. Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	+	+
4. Servicii	+	+
5. Întreținerea mijloacelor fixe	+	+
6. Costuri indirecte de producție	+	+
7. Alte costuri	+	+

Notă:

Simbolul „+” exprimă existența articolului, iar simbolul „-” – lipsa acestuia.

Anexa 4

**Componența articolelor de costuri
în fitotehnie și zootehnie**

1. În articolul „Costuri de materiale directe” se includ componentele omogene ale acestuia, care se consideră drept articole distincte:

- a) semințe și material de plantat – costul semințelor și a materialului de plantat din producție proprie, cît și procurate, consumate pentru cultura respectivă, semănatul suplimentar al semănturilor rare și reîn-sămînțarea celor nimicite (în fitotehnie), precum și costul puietului (în piscicultură).

Nu se includ în articolul dat:

- costul semințelor și materialului de plantat utilizate la sădirea plantațiilor perene (acesta se atribuie la costurile de creștere și îngrijire a plantelor respective);
- costurile aferente pregătirii semințelor pentru semănat (încărcare, tratarea semințelor cu substanțe chimice etc.), transportării acestora în cîmp și semănatului propriu-zis (acestea se trec la tipul (grupul) respectiv de culturi omogene în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, „Servicii” etc.);
- b) îngrășăminte (minerale și organice) – costul îngrășămintelor minerale, bacteriene și microîngrășămintelor, precum și a celor organice:

- gunoiului de grajd, gunoiului de păsări, composturilor etc. aplicate pentru cultura (grupa de culturi) respectivă. Îngrășămintele minerale se reflectă în expresie naturală (cantitativă și recalculate în substanță activă) și valorică, iar cele organice – în expresie cantitativă și valorică.

Nu se includ în articolul dat:

- costurile aferente pregătirii îngrășămintelor (mărunțirea, amestecarea), încărcării acestora în mijloace de transport și transportării în cîmp, încărcării în distribuitoare de îngrășăminte și introducerii în sol (acestea se includ în costurile aferente cultivării culturii (grupului de culturi) respective în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, „Servicii” etc.);
- costuri aferente introducerii îngrășămintelor de către entitățile specializate se includ în articolul „Servicii”;
- c) mijloace de protecție a plantelor și animalelor:
 - în fitotehnie – costul pesticidelor, preparatelor insecto-fungicide, erbicidelor, defoliatelor, altor mijloace chimice și biologice (inclusiv costurile aferente transportării acestora) utilizate pentru combaterea dăunătorilor, buruienilor și bolilor plantelor agricole.

Nu se includ în articolul dat costurile aferente pregătirii, încărcării, prelucrării semințelor și protecției semănturilor de culturi și plantațiilor perene cu mijloacele nominalizate (stropirea, polenizarea, desecarea, defoliația etc.) la executarea lucrărilor respective (care se includ în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, „Servicii” etc.);

- în zootehnie – costul preparatelor biologice, medicamentelor, substanțelor dezinfectante.

Nu se includ în articolul dat alte costuri aferente dezinfectării grajdurilor, profilaxiei și tratamentului animalelor și păsărilor care se reflectă în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, „Servicii” la executarea lucrărilor respective;

- d) furaje – costul furajelor din producție proprie, și a celor procurate (în apicultură – mierea, zahărul), utilizate pentru hrănirea vitelor, păsărilor și albinelor. Furajele din producție proprie consumate în perioada de gestiune se evaluează la cost planificat cu ajustarea acestuia la data raportării la cel efectiv, iar furajele trecute din perioada de gestiune precedentă – la cost efectiv.

Nu se includ în articolul dat costurile aferente transportului furajelor din locurile păstrării permanente, la fermă pentru utilizare. Acestea se atribuie la costurile aferente întreținerii tipului (grupului) respectiv de animale și se reflectă în articolele „Costuri directe privind retribuirea muncii”, „Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală”, „Servicii” etc.;

- e) alte costuri de materiale – costul materialului de legat în vie, costul așternutului pentru animale, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată (în-

călțăminte și îmbrăcăminte speciale) în cazul când acestea pot fi raportate direct la costurile aferente întreținerii livezilor, viilor sau a unor tipuri (grupuri) de animale, păsări, precum și alte costuri de materiale neincluse în articolele precedente.

2. În articolul „Costuri directe privind retribuirea muncii” se reflectă costurile directe privind retribuțiile de bază și suplimentare ale muncitorilor de producție încadrați în lucrările executate manual, cu caii, cu tractorul pe obiecte concrete de evidență a costurilor în fitotehnie, inclusiv pregătirea solului pentru semănat, prelucrarea și recoltarea, lucrările de transport; ale mulgătoarelor, operatorilor mulsului mecanizat, îngrijitorilor de vite, brigadierilor, îngrijitoarelor de vițeii, îngrijitorilor de porci, ciobanilor, îngrijitoarelor de păsări etc. care execută operații tehnologice în zootehnie la îngrijirea tipului (grupului) respectiv de animale sau păsări, familiilor de albine, precum și la însămânțarea artificială a animalelor. În articolul dat se includ retribuțiile de salarii tarifare, salariilor funcției, pentru lucrările executate efectiv și premiile, inclusiv plata în natură cu produse pentru rezultatele anuale ale activității; adaosurile la salariile tarifare și a funcției pentru măiestria profesională; adaosurile și suplimentele pentru munca prestată noaptea; plata pentru munca suplimentară; adaosurile și suplimentele pentru cumul de profesii, pentru munca prestată în condiții grele, nocive și foarte nocive etc.; plățile pentru lucrările executate de către lucrătorii angajați temporar în bază de contract; alte tipuri de plăți.

3. În articolul „Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală” se includ contribuțiile de asigurările sociale de stat și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate în modul stabilit de legislație.

4. În articolul „Servicii” se include costul serviciilor transportului auto, transportului cu tracțiune animală, lucrărilor de transport executate de tractoare, aprovizionării cu energie electrică, apă și gaze, instalațiilor frigorifice, prestate pentru necesitățile de producție ale fitotehniei și zootehniei atât de activitățile auxiliare proprii ale entității, cât și de către terți. În acest articol de asemenea se includ costurile serviciilor agrochimice, de mecanizare, ameliorare, introducere a îngrășămintelor, de protecție chimică și biologică a plantelor și animalelor care sînt prestate de către terți. Serviciile proprii ce țin de introducerea îngrășămintelor și protecția plantelor se reflectă fără costul îngrășămintelor și substanțelor chimice toxice, care se include în articolul „Mijloace de protecție a plantelor și animalelor” (art. 1 c) din prezenta anexă).

5. În articolul „Întreținerea mijloacelor fixe” se reflectă costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit la producerea produselor în fitotehnie și zootehnie, cum ar fi:

- costurile privind retribuirea muncii lucrătorilor care îngrijesc mijloacele fixe (cu excepția tractoriștilor-mașiniști încadrați în procesele tehnologice de producere a produselor agricole);
- contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii și primele obligatorii de asistență medicală;
- valoarea lubrifianților și carburanților, și a altor tipuri de energie utilizate la întreținerea mijloacelor fixe, inclusiv la executarea lucrărilor agricole și altor lucrări, la deplasarea tractoarelor de pe un sector pe altul;

- sumele amortizării mijloacelor fixe raportate nemijlocit la cultura sau tipul de animale, respectiv;
- costurile aferente întreținerii tehnicii, reparației și rodajului după reparația tractoarelor, mașinilor, utilajului și altor obiecte, dacă acestea nu sînt capitalizate conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, valoarea peliculei utilizate pentru reparația serelor și răsadnițelor, costurile aferente înlocuirii și reparației șenilelor.

În fitotehnie costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe și plata pentru arendă, locațiune se includ în costurile aferente cultivării unor culturi (grupuri de culturi) distincte.

Costurile aferente întreținerii parcului de mașini și tractoare, combinelor autopropulsate, agregatelor, altor mașini și unelte agricole se reflectă în prealabil în componența costurilor activităților auxiliare. Pentru toate tipurile de mijloace fixe (clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje, instalații de transmisie etc.) utilizate în fitotehnie, costurile aferente întreținerii acestora pe parcursul perioadei de gestiune se contabilizează separat, cu evidențierea în componența acestora a amortizării, costurilor pentru reparații și costurile de exploatare, iar la data raportării se repartizează în modul stabilit de entitate în politicile contabile.

În zootehnie în acest articol se contabilizează amortizarea și costurile de reparație a mijloacelor fixe, plățile de arendă, locațiune, precum și costul efectiv al lubrifianților și carburanților pentru funcționarea tractoarelor și altor mijloace tehnice care deservește procesele tehnologice ale acestui sector. Dacă nu pot fi incluse direct în costul obiectelor de evidență a fiecărui grup (tip) de animale, costurile respective se repartizează proporțional cu suprafața încăperilor ocupate de fiecare grup de animale (păsări).

6. În articolul „Costurile indirecte de producție” se reflectă cota-parte a costurilor indirecte de producție repartizată și raportată la obiectele de evidență a costurilor.

7. În articolul „Alte costuri” se contabilizează costurile aferente producerii produselor care nu au fost reflectate în articolele precedente:

- primele de asigurare a semănăturilor, viilor, livezilor, animalelor, încăperilor pentru vite și a altor obiecte de mijloace fixe din fitotehnie și zootehnie;
- costurile aferente îngrădirii fermelor, construcției punctelor sanitare de dezinfecție și profilaxie, construcției și întreținerii țărcurilor de vară pentru animale – șoproanelor, ocoalelor cu caracter necapital (cota-parte a cheltuielilor anticipate curente sau pe termen lung cu raportarea ulterioară la costurile în zootehnie în termen de 3-4 ani în părți egale) în mod uniform stabilit de entitate;
- costurile aferente lucrărilor de reglare ce țin de atingerea nivelului stabilit al capacităților noi de producție ale fabricilor avicole, combinatelor de sere, complexelor de creștere a animalelor etc. care urmează a fi puse în funcțiune. Costurile în cauză de asemenea se contabilizează anterior în componența cheltuielilor anticipate și se includ în costurile aferente fitotehniei și zootehniei, ținînd cont de termenul nivelului atins al capacităților de producție efectiv de entitate.

Nomenclatorul articolelor de costuri ale activităților auxiliare

Costurile activităților auxiliare includ următoarele articole:

1. Costuri de materiale directe – costul materialelor auxiliare, carburanților și lubrifianților, pieselor de schimb pentru reparația mijloacelor fixe, materialelor de construcție și altor materiale.

2. Costuri directe privind retribuirea muncii – toate tipurile de retribuții de bază și suplimentare a angajaților care sînt calculate în baza tarifelor, volumului de lucrări executate și ale funcției, stabilite pentru toți angajații care participă nemijlocit la procesele tehnologice de producție al activităților auxiliare, prestare de servicii.

Din această categorie de angajați fac parte reglorii, lăcătușii, strungarii – în atelierile de reparații; șoferii – în transportul auto; inginerii, montorii, lăcătușii-montori – în subdiviziunile de aprovizionare cu energie electrică, apă, aburi etc.; îngrijitorii de cai în transportul cu tracțiune animală; mecanizatorii care execută lucrări de transport (cu excepția lucrărilor de cultivare a culturilor agricole) – în parcul de mașini și tractoare.

3. Contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală – contribuțiile de asigurări sociale de stat și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate în modul stabilit de legislație.

4. Servicii – costul energiei electrice, apei, aburilor și căldurii consumate, serviciilor de transport și de altă natură utilizate în activitățile auxiliare.

5. Întreținerea mijloacelor fixe – costurile aferente întreținerii mijloacelor fixe utilizate nemijlocit în activitățile auxiliare:

- costurile privind retribuirea muncii personalului care se ocupă cu întreținerea mijloacelor fixe;
- contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- valoarea lubrifianților și carburanților consumați;
- amortizarea mijloacelor fixe a anumitor tipuri de activități auxiliare;
- leasingul (arenda) mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în SNC „Contracte de leasing”;
- costurile de reparație a mijloacelor fixe conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

6. Costuri indirecte de producție – cota-parte a costurilor indirecte de producție repartizate ale activităților auxiliare.

7. Alte costuri – primele de asigurare a mijloacelor fixe ale activităților auxiliare, costurile serviciilor de spălat a automobilelor pentru transportul auto etc.

Anexa 6

Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție în activitățile de bază

Costurile indirecte de producție ale activităților de bază (fitotehnie și zootehnie) includ următoarele articole:

1. Costuri privind întreținerea personalului de conducere și a altui personal – retribuțiile (de bază și suplimentare) în formă naturală și bănească, contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală ale personalului de conducere și altui personal ale subdiviziunilor:

- în fitotehnie – agronomi, brigadieri, socotitori, paznici de câmpuri etc.;
- în zootehnie – zootehnicieni, medici veterinari, șefi de ferme și ale altui personal din brigăzi, ferme și alte subdiviziuni (socotitori, operatori la punctele de alimentare cu combustibil, hidrotehnicieni, laboranți la punctele veterinare, paznici în zootehnie etc.);

În acest articol se înregistrează, de asemenea, costurile aferente întreținerii mijloacelor de comunicații și altor mijloace tehnice de comandă, tehnicii de calcul utilizate în subdiviziuni, valoarea și uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată, a altor valori materiale utilizate de personalul de conducere și alt personal; costurile de delegare în interes de serviciu ale personalului de conducere și a altui personal.

2. Costuri privind întreținerea mijloacelor fixe – amortizarea mijloacelor fixe cu destinație generală a secțiilor și sectoarelor (clădirilor, construcțiilor speciale, inventarului, agrocabinetelor, laboratoarelor pentru controlul semințelor, laboratoarelor agrochimice, spitalelor veterinare, farmaciilor veterinare, instalațiilor sanitaro-veterinare); costurile aferente reparației conform regulilor generale stabilite în SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, exploatarea și întreținerea mijloacelor fixe similare; plata pentru leasingul (arenda) obiectelor cu destinație generală a brigăzii, fermei și sectorului conform regulilor generale stabilite în SNC „Contracte de leasing”.

3. Costuri privind asigurarea condițiilor favorabile de muncă, protecția muncii și tehnica securității – costurile aferente instalării și întreținerii îngrăditurilor pentru mașini, utilaje, agregate, instalații de ventilare, semnalizări, spălătorii, dușuri; valoarea îmbrăcăminte și încălțăminte speciale, ochelarilor și mănușilor de protecție și altor mijloace de protecție individuală eliberate lucrătorilor; costurile aferente procurării pancartelor și îndrumarelor referitoare la protecția muncii; costul hranei speciale eliberate lucrătorilor; costurile aferente asigurării securității antiincendiară a subdiviziunilor etc.

4. Alte costuri – valoarea și suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată; primele de asigurare a bunurilor cu destinație generală de sector, brigadă și fermă; costurile aferente transportului tur-retur a lucrătorilor la locul de muncă; transportului de produse petroliere și a apei pentru tractoare, combine; costurile aferente efectuării acțiunilor cu caracter necapital ce țin de combaterea eroziunii solului; amortizarea imobilizărilor necorporale cu destinație generală de brigada (fermă); costurile aferente amenajării cimitirelor de animale și efectuării altor măsuri de carantină; costul serviciilor activităților auxiliare; plățile de numerar pentru inovații și propuneri de perfecționare tehnică; costurile aferente întreținerii și exploatarea mijloacelor cu destinație de ocrotire a naturii etc.

Nomenclatorul articolelor de costuri indirecte de producție a activităților auxiliare

Costurile indirecte de producție ale activităților auxiliare în funcție de tipul acestora includ:

1. atelierele de reparație:

- retribuțiile șefului de atelier, inginerului-controlor, magazionerului și altor angajați care execută lucrări de organizare, aprovizionare și gestionare a atelierului, precum și contribuțiile respective de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- costul încălzirii, iluminatului, salubrității încăperilor;
- amortizarea clădirilor și utilajului atelierelor;
- costul privind exploatarea dușurilor (costul materialelor tehnico-sanitare și detergenților, costurile energiei ce țin de aducerea și încălzirea apei);
- costul privind aprovizionarea cu apă, instalarea îngrăditurilor și ventilația (cu excepția celor cu caracter capital);
- costul informației vizuale referitoare la protecția muncii și tehnica securității;
- amortizarea și reparația clădirilor și utilajelor atelierelor;
- leasingul (arenda) mijloacelor fixe ce deservește subdiviziunile de producție;
- asigurarea mijloacelor fixe;

2. transportul auto:

- retribuirea muncii șefului garajului, dispecerului, contabilului, paznicilor, precum și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- costurile privind întreținerea garajelor: reparația, iluminarea, amortizarea etc.;
- alte costuri care nu pot fi raportate la obiectele concrete de evidență a costurilor în transportul auto;

3. parcul de mașini și tractoare:

- retribuțiile inginerilor pentru exploatarea tractoarelor, combinelor și altor mașini, brigadierilor, paznicilor precum și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală;
- costurile privind tehnica securității și protecției muncii;
- amortizarea, reparația și întreținerea cantonamentelor de câmp etc.

Anexa 8

Nomenclatorul lucrărilor privind calcularea costului produselor agricole și activelor biologice adiționale

Pentru calcularea costului produselor agricole și activelor biologice adiționale entitatea efectuează următoarele lucrări:

- 1) repartizarea după destinație a costurilor aferente întreținerii parcului de mașini și tractoare;
- 2) repartizarea costurilor indirecte de producție ale activităților de bază și auxiliare;

- 3) atribuirea la costurile perioadei de gestiune a cotei-părți respective a cheltuielilor anticipate curente;
- 4) calcularea costului efectiv al produselor (serviciilor) activităților auxiliare și repartizarea acestora pe obiectele de evidență a costurilor activităților de bază cu decontarea ulterioară a abaterilor costului efectiv de la cel planificat;
- 5) repartizarea pe obiecte separate de evidență a costurilor activităților de bază și repartizarea pe articole a costurilor privind executarea lucrărilor: aratul, boronitul, introducerea îngrășămintelor minerale și organice etc.;
- 6) decontarea (integrală sau parțială) la cheltuieli curente a costurilor aferente semănăturilor și roadei nimicite din cauza evenimentelor excepționale;
- 7) determinarea costului efectiv al produselor în fitotehnie, ținând cont de particularitățile tehnologice și destinația de creștere a culturilor respective, existența produselor principale (conjugate și secundare), producției în curs de execuție cu calcularea abaterilor costului efectiv de la cel planificat și decontarea lor în funcție de destinația de utilizare a produselor;
- 8) repartizarea costurilor aferente întreținerii secțiilor (bucătăriilor) de preparare a furajelor în zootehnie;
- 9) stabilirea costurilor planificate aferente evacuării și depozitării gunoiului de grajd în zootehnie;
- 10) determinarea costurilor care nu au generat producție animalieră și/sau active biologice adiționale, din cauza evenimentelor excepționale (epizootie, febră și alte boli);
- 11) ajustarea sumei totale a costurilor de producție ale perioadei de gestiune cu mărimea modificării soldurilor producției în curs de execuție la începutul și sfârșitul acestei perioade pe obiectele respective de evidență a costurilor în zootehnie (în cazul când există solduri ale producției în curs de execuție):
 - în avicultură – cu costurile aferente incubării ouălor puse în incubatoare după prima decadă a lunii decembrie a perioadei de gestiune curente;
 - în apicultură – cu costul efectiv al mierii lăsate în stupi pe perioada de iarnă în calitate de hrană;
 - în piscicultură – cu costurile aferente creșterii peștilor de vară;
- 12) calcularea costului efectiv al activelor biologice adiționale și al produselor animaliere (metodele aplicate depind de particularitățile tehnologice de creștere a animalelor și utilizarea nutrețurilor de producție proprie sau procurate, existența produselor conjugate și secundare);
- 13) calcularea costului efectiv al greutateii vie a efectivului de animale;
- 14) determinarea și repartizarea după destinație a abaterilor costului efectiv al activelor biologice adiționale, greutateii vie a animalelor și produselor animaliere de la costul planificat.

În funcție de profilul activității entității, structura acesteia și tehnologiile aplicate nu toate lucrările preventive pot fi necesare pentru a calcula costul produselor și al activelor biologice adiționale.

Modul de calculare a costului grîului semincer

Date inițiale. O entitate în iunie-iulie 201X a înregistrat 10 700 q de grîu treierat și transportat pe fățare. După curățare, uscare și sortare s-a obținut grîu de calitate: superelită – 2000 q, elita – 2500 q, prima reproducție – 2700 q, alte reproducții – 3000 q, deșeuri furajere – 260 q cu conținutul de boabe – 40%, deșeuri neutilizabile și scăzămînt natural – 240 q. Prețul mediu de vînzare a 1 q de grîu pe categorii de calitate constituie: superelită – 380 lei, elita – 350 lei, prima reproducție – 300 lei, alte reproducții – 280 lei. S-a colectat și s-a scîrțuit 8000 q de paie, normativul costurilor de colectare a paielor constituie 11%. Suma costurilor de creștere, îngrijire și recoltare a grîului pentru semințe inclusiv costurile suplimentare de prelucrare primară, constituie 734 000 lei.

Costul producției de bază și secundare aferente grîului semincer se determină astfel:

- suma costurilor aferente paielor – 80 740 lei (734 000 lei × 11%);
- costul 1 q de paie – 10,09 lei (80 740 lei : 8000 q);
- suma costurilor aferente grîului și deșeurilor furajere – 653 260 lei (734 000 lei – 80 740 lei);
- cantitatea grîului, inclusiv cel din deșeuri furajere – 10 304 q [(260 q × 40%) + 2000 q + 2500 q + 2700 q + 3000 q];
- costul 1 q de grîu depersonalizat (fără a lua în considerare calitatea) – 63,40 lei (653 260 lei : 10 304 q);
- costul 1 q de deșeuri furajere – 25,36 lei (63,40 lei × 40%);
- suma costurilor aferente deșeurilor furajere – 6593,60 lei (25,36 lei × 260 q);
- suma costurilor aferente grîului semincer – 646 666,40 lei (653 260 lei – 6593,60 lei).

Tabelul 3

Costul grîului semincer pe categorii de calitate

Categoria de calitate	Masa grîului, q	Prețul 1 q, lei	Valoarea grîului, lei	Ponderea fiecărei categorii de calitate, %	Costuri totale, lei	Costul 1 q, lei
1	2	3	4 = 2 × 3	5*	6**	7=6:2
Superelită	2000	380	760 000	23,13	149 574	74,79
Elita	2500	350	875 000	26,64	172 272	68,91
Prima reproducție	2700	300	810 000	24,66	159 468	59,06
Alte reproducții	3000	280	840 000	25,57	165 352,40	55,12
Total	10 200	x	3 285 000	x	646 666,40	x

* Ponderea din col.5 – se determină prin raportul valorii produselor fiecărei categorii de calitate către valoarea totală a acestor categorii înmulțită cu 100, de exemplu, ponderea grîului superelită constituie 23,13% (760 000 lei : 3 285 000 lei × 100).

** Suma costurilor din col.6 – se determină prin produsul ponderii categoriei respective de calitate și a sumei totale a costurilor a acestor categorii de calitate. Astfel costurile totale a grîului superelită constituie 149 574 lei (23,13% × 646 666,40 lei : 100).

Anexa 10

Modul de calculare a costului 1 q de lapte și al 1 vițel

Date inițiale. O entitate în anul 201X a înregistrat costuri în sumă de 2 904 500 lei pentru îngrijirea cirezii de bază „Vaci pentru lapte”. S-a obținut 13 000 q de lapte și 450 viței. Costurile aferente evacuării și transportării gunoiului de grajd constituie 16 200 lei. Conform politicilor contabile ale entității costurile aferente laptelui constituie 90%, iar aferente produșilor – 10% din suma totală.

Costul 1 q de lapte și al 1 vițel se determină astfel:

- suma costurilor aferente laptelui muls și produșilor obținuți – 2 888 300 lei (2 904 500 lei – 16 200 lei);
- suma costurilor aferente:
 - laptelui – 2 599 470 lei (2 888 300 lei × 90%);
 - produșilor – 288 830 lei (2 888 300 lei × 10%);
- costul 1 q de lapte – 199,96 lei (2 599 470 lei : 13 000 q);
- costul 1 vițel – 641,84 lei (288 830 lei : 450 viței).

Anexa 11

Modul de calculare a costului 1 q al adaosului greutateii vie a animalelor tinere

Date inițiale. O entitate în anul 201X a înregistrat costurile de creștere și îngrijire a animalelor tinere de vite mari cornute în sumă de 7 550 000 lei. Mișcarea animalelor în perioada de gestiune include:

- greutatea vie la începutul perioadei de gestiune – 3000 q,
- greutatea vie la finele perioadei de gestiune – 3500 q,
- greutatea vie a animalelor ieșite – 5515 q,
- greutatea animalelor înregistrate la intrări – 410 q,
- greutatea animalelor rebutate din cireada de bază și trecute la îngrășat – 2990 q.

S-a înregistrat la intrări 12 000 t de gunoi de grajd. Costurile de evacuare și transportare a gunoiului de grajd – 18 000 lei.

Conform datelor din exemplu, entitatea întocmește următoarele calcule:

- adaosul global al greutateii vie – 2615 q (3500 q + 5515 q – 3000 q – 410 q – 2990 q);
- suma costurilor aferente adaosului greutateii vie – 7 532 000 lei (7 550 000 lei – 18 000 lei);
- costul 1 q al adaosului greutateii vie – 2880,31 lei (7 532 000 lei : 2615 q).

Standardul național de contabilitate

„Prezentarea situațiilor financiare consolidate”

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 93 din 07.06.2019)

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrelui general conceptual pentru raportarea financiară și IFRS 10 „Situații financiare consolidate”.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenței, formatelor și a modului de întocmire a situațiilor financiare consolidate.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard reglementează modul de întocmire și prezentare a situațiilor financiare consolidate ale entităților-mamă care aplică Standardele Naționale de Contabilitate.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Rezultat global – modificarea capitalului propriu în cursul perioadei de gestiune care rezultă din tranzacții și alte evenimente, cu excepția celor aferente tranzacțiilor cu proprietarii, în calitatea lor de proprietari.

Situații financiare consolidate – situațiile financiare ale unui grup în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de numerar ale entității-mamă și ale entităților-fiice sunt prezentate ca aparținând unei singure entități.

Interese care nu controlează – elementele de capital propriu ale entităților-fiice care nu pot fi atribuite direct sau indirect entității-mamă.

Obligația de întocmire a situațiilor financiare consolidate

5. Entitatea-mamă este obligată să întocmească situații financiare consolidate dacă aceasta deține controlul asupra entităților-fiice care se caracterizează prin:

- 1) majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate;
- 2) dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor consiliului, organului executiv și de supraveghere, după caz, ale altei entități și este simultan acționar sau asociat al acesteia;
- 3) dreptul de a exercita o influență semnificativă asupra unei entități al cărei acționar sau asociat este, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau din statutul entității respective;

4) faptul că este acționar sau asociat al unei entități și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților la entitatea respectivă, ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați ai entității.

6. În aplicarea pct. 5 subpct. 1), 2) și 4) drepturile de vot și drepturile de numire sau de revocare ale oricărei alte entități-fiice, precum și cele ale oricărei persoane care acționează în nume propriu, dar în contul entității-mamă sau al unei alte entități-fiice, se adaugă la cele ale entității-mamă.

7. În aplicarea pct. 5 subpct. 1), 2) și 4), drepturile menționate la pct. 6 se reduc cu drepturile aferente părților sociale deținute:

- 1) în contul unei persoane care nu este nici entitate-mamă, nici o entitate-fiică a acesteia;
- 2) ca garanție, cu condiția ca aceste drepturi să fie exercitate în conformitate cu condițiile stabilite;
- 3) pentru acordarea unor împrumuturi ca parte a activităților obișnuite, cu condiția ca drepturile de vot să fie exercitate în interesul persoanei care oferă garanția.

8. În aplicarea pct. 5 subpct. 1) și 4), numărul total al drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților în entitatea-fiică se reduce cu numărul drepturilor de vot aferente părților sociale deținute de entitatea în cauză, de către o entitate-fiică a acesteia sau de către o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul acelor entități.

Excepții de la obligația de întocmire a situațiilor financiare consolidate

9. Pe lângă cazurile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, entitatea-mamă se scutește de obligația de întocmire a situațiilor financiare consolidate în cazul în care toate entitățile-fiice sunt excluse din consolidare conform pct. 10 din prezentul standard.

10. O entitate se exclude din consolidare dacă părțile sociale ale sale sunt deținute exclusiv în vederea vânzării lor ulterioare într-o perioadă nu mai mare de 12 luni.

Scopul și componența situațiilor financiare consolidate

11. Scopul situațiilor financiare consolidate constă în prezentarea informațiilor privind poziția financiară, performanța financiară, modificările capitalului propriu și fluxurile de numerar la nivelul grupului.

12. Situațiile financiare consolidate cuprind:

- 1) bilanțul consolidat;
- 2) situația consolidată de profit și pierdere;
- 3) situația consolidată a modificărilor capitalului propriu;

- 4) situația consolidată a fluxurilor de numerar;
- 5) nota explicativă.

Rapoartele menționate la subpct. 1), 2) și 5) sunt obligatorii, iar cele din subpct. 3) și 4) au un caracter de recomandare și se întocmesc în funcție de necesitățile informaționale ale utilizatorilor.

13. Situațiile financiare consolidate se întocmesc în baza unor politici contabile uniforme pentru fapte economice asemănătoare în circumstanțe similare. În cazul în care o entitate inclusă în consolidare aplică alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare consolidate se efectuează ajustările corespunzătoare ale situațiilor financiare individuale.

Formatele și conținutul situațiilor financiare consolidate

Reguli generale

14. Situațiile financiare consolidate se întocmesc în baza situațiilor financiare individuale ale entității-mamă și entităților-fice, incluse în consolidare, conform formatelor din anexele la prezentul standard.

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

16. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate cuprind următoarele etape:

- 1) efectuarea lucrărilor de consolidare a indicatorilor din situațiile financiare individuale;
- 2) completarea formatelor situațiilor financiare consolidate;
- 3) întocmirea notei explicative la situațiile financiare consolidate;
- 4) aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare consolidate.

Bilanțul consolidat

Generalități

17. Bilanțul consolidat caracterizează poziția financiară a grupului și prezintă informații privind activele, capitalurile proprii și datoriile entității-mamă și ale entităților-fice.

18. Întocmirea bilanțului consolidat include următoarele etape:

- 1) conversia elementelor din bilanțurile individuale ale entităților-fice din străinătate în monedă națională (pct. 20 din prezentul standard);
- 2) însumarea elementelor similare din bilanțurile individuale ale entității-mamă și ale entităților-fice (pct. 21 din prezentul standard);
- 3) eliminarea reciprocă a investițiilor entității-mamă în entitățile-fice și părților de capital propriu ale entităților-fice, aferente entității-mamă (pct. 22-25 din prezentul standard);
- 4) determinarea fondului comercial rezultat din consolidarea situațiilor financiare (pct. 26-28 din prezentul standard);
- 5) determinarea intereselor care nu controlează (pct. 29-30 din prezentul standard);
- 6) determinarea modificărilor în capitalul propriu al entităților-fice de la data obținerii controlului de către

entitatea-mamă până la data raportării (pct. 31 din prezentul standard);

- 7) eliminarea soldurilor elementelor bilanțului aferente operațiunilor dintre entitățile grupului (pct. 32 din prezentul standard);
- 8) punerea în echivalență a investițiilor în entități asociate (pct. 34 din prezentul standard);
- 9) completarea formatului bilanțului consolidat (pct. 35-40 din prezentul standard).

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

Etapele de consolidare a bilanțului

20. Conversia elementelor bilanțurilor individuale ale entităților-fice din străinătate în monedă națională se efectuează în modul următor:

- 1) elementele bilanțului, cu excepția elementelor capitalului propriu, se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării;
- 2) elementele capitalului propriu, cu excepția profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune, se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii (contabilizării) acestora;
- 3) profitul net (pierdea netă) al perioadei de gestiune se preia din situațiile de profit și pierdere după recalcularea elementelor acestora în monedă națională (pct. 49-50 din prezentul standard);
- 4) diferențele de curs valutar din conversie se determină ca activele minus datoriile recalculat prin aplicarea cursului la data raportării, minus elementele capitalului propriu recalculat prin aplicarea cursului la data recunoașterii și minus profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune preluat din situațiile de profit și pierdere după recalcularea elementelor acestora în monedă națională.

Exemplul 1. Entitatea „A” (rezident al Republicii Moldova) la 15.02.201X a procurat 85% din capitalul social al entității „B” cu sediul în Slovenia. La 20.04.201X a fost constituit capitalul de rezervă al entității „B” în sumă de 3790 euro din profitul anilor precedenți. Informațiile din bilanțul individual al entității-fică „B” la 31.12.201X sînt prezentate în col. 2 din tabelul 1. În urma conversiei situației de profit și pierdere a entității-fică „B” a fost determinat profitul net al anului 201X în sumă de 28 135 lei moldovenești.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- 15.02.201X - 21,1082 MDL/EUR;
- 20.04.201X - 21,0548 MDL/EUR;
- 31.12.201X - 21,1073 MDL/EUR.

Tabelul 1

Conversia bilanțului entității-fică „B” la 31.12.201X

Elemente bilanțiere	Suma în euro	Cursul de schimb	Suma în lei
1	2	3	4 = 2 x 3
Mijloace fixe	57 328	21,1073	1 210 039
Active circulante	42 175	21,1073	890 200
Total active	99 503		2 100 239

Elemente bilanțiere	Suma în euro	Cursul de schimb	Suma în lei
Capital social	37 900	21,1082	800 001
Capital de rezervă	3790	21,0548	79 798
Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	1675	21,1082	35 356
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	1376		28 135
Diferențe de curs valutar din conversie			1071
Datorii	54 762	21,1073	1 155 878
Total pasive	99 503		2 100 239

În baza datelor din exemplu, diferențele de curs valutar din conversie au constituit 1071 lei (2 100 239 lei – 1 155 878 lei – 800 001 lei – 79 798 lei – 35 356 lei – 28 135 lei).

21. La consolidarea bilanțului elementele similare de active, capitaluri proprii și datorii din bilanțurile individuale ale entității-mamă și ale entităților-ficce se însumează.

22. La întocmirea bilanțului consolidat:

- 1) valoarea contabilă a investiției entității-mamă în entitatea-fică se elimină din activele grupului și, concomitent;
- 2) valoarea părții de capital propriu al entității-fică, aferentă entității-mamă se elimină din capitalul propriu al grupului.

23. Valoarea contabilă a investiției entității-mamă în entitatea-fică se determină în conformitate cu prevederile SNC „Creanțe și investiții financiare”. De exemplu, costul de intrare a investiției în entitatea-fică poate include valoarea: activelor (numerarului, altor active) transmise foștilor proprietari ca plată pentru partea socială achiziționată în capitalul entității-fică, datoriilor entității-mamă față de foști proprietari, instrumentelor de capital (acțiunilor emise, cotelor părți) ale entității-mamă transmise foștilor proprietari, costurilor direct atribuibile achiziției (comisioanelor de intermediere, onorariilor de consultanță, de evaluare etc.).

Exemplul 2. Entitatea „A” la 15.10.201X a procurat 70% din capitalul social al entității „B” cu 1 700 000 lei. În conformitate cu condițiile contractuale entitatea „A”:

- a achitat vânzătorului numerar în sumă de 300 000 lei;
- a recunoscut datoria față de vânzător în sumă de 400 000 lei care urmează a fi achitată pînă la 31.12.201X;
- a majorat capitalul său social cu 1 000 000 lei și a oferit cota-parte respectivă vânzătorului;
- a suportat costurile direct atribuibile achiziției în sumă de 45 280 lei.

În baza datelor din exemplu, costul de intrare a investiției entității „A” în entitatea-fică „B” constituie 1 745 280 lei (300 000 lei + 400 000 lei + 1 000 000 lei + 45 280 lei).

24. În scopul consolidării situațiilor financiare, valoarea părții aferente entității-mamă în capitalul propriu al entității-fică se determină în baza valorilor juste ale activelor nete (activelor cu scăderea datoriilor) ale entității-fică:

- 1) la data achiziției părților sociale, adică la data la care controlul asupra entității-fică este transferat efectiv la entitatea-mamă, sau
- 2) în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea achiziționată a devenit o entitate-fică.

25. În cazul în care la aplicarea prevederilor pct. 22 din prezentul standard, valoarea determinată conform sub-pct. 1) coincide cu valoarea determinată conform sub-pct. 2), în bilanțul grupului nu se formează fondul comercial rezultat din consolidarea situațiilor financiare.

Exemplul 3. Entitatea „A” la 31.12.201X a procurat contra numerar 100% din capitalul social al entității „B”. Costul de procurare este de 900 000 lei, ceea ce coincide cu valoarea justă a activelor nete ale entității „B”. Informațiile din bilanțurile individuale ale celor două entități la 31.12.201X sînt prezentate în col. 2 și 3 din tabelul 2.

Tabelul 2

Informații din bilanțurile individuale și bilanțul consolidat la 31.12.201X

(în lei)

Elemente bilanțiere	Elementele bilanțurilor individuale ale		Eliminări (ajustări) de consolidare	Elementele bilanțului consolidat
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Mijloace fixe	3 500 000	1 400 000		4 900 000
Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate	900 000		(900 000)	
Active circulante	1 500 000	700 000		2 200 000
Total active	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000
Capital social	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	400 000			400 000
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	600 000	100 000	(100 000)	600 000
Datorii	2 900 000	1 200 000		4 100 000
Total pasive	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000

În baza datelor din exemplu, la consolidarea bilanțului valoarea investițiilor în entitatea-fică „B” de 900 000 lei este exclusă din activele grupului, concomitent cu diminuarea respectivă a pasivelor în aceeași sumă. Întrucît entitatea „A” a procurat entitatea „B” în întregime (100%), toată valoarea capitalului propriu al entității-fică (800 000 lei + 100 000 lei) se exclude din capitalul propriu în bilanțul consolidat al grupului. Informațiile din col. 5 a tabelului 2 se prezintă în bilanțul consolidat.

26. Fondul comercial rezultat din consolidarea situațiilor financiare se recunoaște inițial, la data obținerii controlului asupra entității-fică, la valoarea determinată prin relația:

$$\text{Fondul comercial} = \text{Valoarea contabilă a investiției entității-mamă în entitatea-fică} - \text{Valoarea justă a activelor nete ale entității-fică la data obținerii controlului} \times \text{Cota-parte aferentă entității-mamă în capitalul entității-fică}$$

27. Fondul comercial pozitiv, recunoscut potrivit pct. 26 din prezentul standard, se include în componența imobilizărilor necorporale ale grupului. În bilanțul consolidat fondul comercial pozitiv se prezintă la data raportării la valoarea

contabilă care se determină în conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

Exemplul 4. Entitatea „A” la 31.12.201X a procurat 100% din capitalul social al entității „B”. Costul de procurare constituie 1 000 000 lei, ceea ce este cu 100 000 lei mai mult decât valoarea justă a activelor nete ale entității „B”. Informațiile din bilanțurile individuale ale celor două entități la 31.12.201X sînt prezentate în col. 2 și 3 din tabelul 3.

Tabelul 3

Informații din bilanțurile individuale și bilanțul consolidat la 31.12.201X

(în lei)

Elemente bilanțiere	Elementele bilanțurilor individuale ale		Eliminări (ajustări) de consolidare	Elementele bilanțului consolidat
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Fond comercial	x	x	100 000	100 000
Mijloace fixe	3 500 000	1 400 000		4 900 000
Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate	1 000 000		(1 000 000)	
Active circulante	1 400 000	700 000		2 100 000
Total active	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000
Capital social	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți	400 000			400 000
Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune	600 000	100 000	(100 000)	600 000
Datorii	2 900 000	1 200 000		4 100 000
Total pasive	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000

În cazul dat diferența de 100 000 lei dintre valoarea investiției entității-mamă „A” în entitatea-fică „B” și valoarea justă a activelor nete ale entității-fică reprezintă fondul comercial pozitiv care se indică în bilanțul consolidat al grupului (col. 5 din tabelul 3).

28. Fondul comercial negativ, recunoscut potrivit pct. 26 din prezentul standard, se include la valoarea negativă (cu semnul minus) în componența imobilizărilor necorporale ale grupului. În bilanțul consolidat fondul comercial negativ se prezintă la data raportării la valoarea contabilă care se determină în conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

Exemplul 5. Entitatea „A” la 31.12.201X a procurat 100% din capitalul social al entității „B”. Costul de procurare este de 700 000 lei, ceea ce este cu 200 000 lei mai puțin decât valoarea justă a activelor nete ale entității „B”. Informațiile din bilanțurile individuale ale celor două entități la 31.12.201X sînt prezentate în col. 2 și 3 din tabelul 4.

Informații din bilanțurile individuale și bilanțul consolidat la 31.12.201X

(în lei)

Elemente bilanțiere	Elementele bilanțurilor individuale ale		Eliminări (ajustări) de consolidare	Elementele bilanțului consolidat
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Fond comercial	x	x	(200 000)	(200 000)
Mijloace fixe	3 500 000	1 400 000		4 900 000
Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate	700 000		(700 000)	
Active circulante	1 700 000	700 000		2 400 000
Total active	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000
Capital social	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți	400 000			400 000
Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune	600 000	100 000	(100 000)	600 000
Datorii	2 900 000	1 200 000		4 100 000
Total pasive	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000

În cazul dat diferența de 200 000 lei dintre valoarea investiției entității-mamă „A” în entitatea-fică „B” și valoarea justă a activelor nete ale entității-fică reprezintă fondul comercial negativ care se include la valoarea negativă (cu semnul minus) în activul bilanțului consolidat al grupului (col. 5 din tabelul 4).

29. În cazul în care entitatea-mamă nu deține un control total (de 100%) asupra entității-fică, în componența capitalului propriu din bilanțul consolidat se reflectă în mod separat interesele proprietarilor care nu controlează grupul.

30. La data obținerii controlului asupra entității-fică, valoarea intereselor care nu controlează se determină proporțional cotei-părți ce revine altor proprietari decât celor incluși în consolidare, din valoarea justă a activelor nete ale entității-fică, conform relației:

$$\text{Valoarea intereselor care nu controlează} = (1 - \text{Cota-parte aferentă entității-mamă în capitalul entității-fică}) \times \text{Valoarea justă a activelor nete ale entității-fică la data obținerii controlului}$$

Exemplul 6. Entitatea „A” la 31.12.201X a procurat 80% din capitalul social al entității „B”. Costul de procurare este de 800 000 lei, valoarea justă a activelor nete ale entității „B” constituie 900 000 lei. Informațiile din bilanțurile individuale ale celor două entități la 31.12.201X sînt prezentate în col. 2 și 3 din tabelul 5.

Informații din bilanțurile individuale și bilanțul consolidat la 31.12.201X

(în lei)

Elemente bilanțiere	Elementele bilanțurilor individuale ale		Eliminări (ajustări) de consolidare	Elementele bilanțului consolidat
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Fond comercial	x	x	80 000	80 000
Mijloace fixe	3 500 000	1 400 000		4 900 000
Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate	800 000		(800 000)	
Active circulante	1 600 000	700 000		2 300 000
Total active	5 900 000	2 100 000	(720 000)	7 280 000
Capital social	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Profit nerepartizat (pierderea necoperită) al anilor precedenți	400 000			400 000
Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune	600 000	100 000	(100 000)	600 000
Interesele care nu controlează	x	x	180 000	180 000
Datorii	2 900 000	1 200 000		4 100 000
Total pasive	5 900 000	2 100 000	(720 000)	7 280 000

În baza datelor din exemplu, valoarea fondului comercial pozitiv constituie 80 000 lei (800 000 lei – 900 000 lei x 0,8). Valoarea intereselor care nu controlează în cazul dat este egală cu 180 000 lei [(1 – 0,8) x 900 000 lei]. Informațiile din col. 5 a tabelului 5 se prezintă în bilanțul consolidat.

31. Pentru întocmirea bilanțului consolidat la data raportării care este ulterioară datei obținerii controlului asupra entității-fică, în special, se determină:

- 1) fondul comercial la data obținerii controlului asupra entității-fică și la data raportării;
- 2) interesele care nu controlează la data obținerii controlului asupra entității-fică;
- 3) repartizarea proporțională a modificărilor profitului (pierderii) și rezervelor entității-fică (inclusiv rezervelor din reevaluare și diferențelor de curs valutar din conversie) de la data obținerii controlului până la data raportării, între entitatea-mamă și interesele care nu controlează;
- 4) profitul (pierderea) și rezervele grupului la data raportării luând în considerare partea entității-mamă în modificările elementelor analogice din bilanțul entității-fică survenite după data obținerii controlului;
- 5) interesele care nu controlează la data raportării luând în considerare partea respectivă în modificările profitului (pierderii) și rezervelor entității-fică survenite după data obținerii controlului.

Exemplul 7. Entitatea „A” la 30.06.201X a procurat 80% din capitalul social al entității „B”. Costul de procurare este de 800 000 lei. La data achiziției valoarea justă a activelor nete ale entității „B” a alcătuit 900 000 lei, profitul net – 100 000 lei. Conform politicilor contabile ale entității-mamă, fondul comercial se decontează liniar în 5 ani. Informațiile din bilanțurile indi-

viduale ale celor două entități la 31.12.201X sînt prezentate în col. 2 și 3 din tabelul 6.

Tabelul 6

Informații din bilanțurile individuale și bilanțul consolidat la 31.12.201X

(în lei)

Elemente bilanțiere	Elementele bilanțurilor individuale ale		Eliminări (ajustări) de consolidare	Elementele bilanțului consolidat
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Fond comercial	x	x	72 000	72 000
Mijloace fixe	3 900 000	1 700 000		5 600 000
Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate	800 000		(800 000)	
Active circulante	1 400 000	600 000		2 000 000
Total active	6 100 000	2 300 000	(728 000)	7 762 000
Capital social	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Profit nerepartizat (pierderea necoperită) al anilor precedenți	100 000			100 000
Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune	900 000	250 000	(250 000) 112 000	1 012 000
Interesele care nu controlează	x	x	210 000	210 000
Datorii	3 100 000	1 250 000		4 350 000
Total pasive	6 100 000	2 300 000	(728 000)	7 672 000

În baza datelor din exemplu, valoarea contabilă a fondului comercial la data achiziției entității-fică constituie 80 000 lei (800 000 lei – 900 000 lei x 0,8), iar la data raportării – 72 000 lei [80 000 lei - 80 000 lei : (5 ani x 12 luni) x 6 luni].

Interesele care nu controlează la data achiziției entității-fică constituie 180 000 lei [(1 – 0,8) x 900 000 lei].

Profitul net al entității-fică „B” s-a majorat de la data achiziției pînă la data raportării cu 150 000 lei (250 000 lei – 100 000 lei), din care 120 000 lei (150 000 lei x 0,8) se atribuie entității-mamă și 30 000 lei [150 000 x (1 – 0,8)] revin intereselor care nu controlează.

Pentru a determina profitul net al grupului la data raportării se efectuează calculul prezentat în tabelul 7.

Tabelul 7

Calculul profitului net al grupului la 31.12.201X

Indicatori	Suma, lei
Profitul net al entității-mamă la data raportării	900 000
Partea entității-mamă în majorarea profitului net al entității-fică după achiziție (150 000 lei x 80%)	120 000
Partea fondului comercial decontat la cheltuieli curente după achiziție [80 000 lei : (5 ani x 12 luni) x 6 luni]	(8000)
Profitul net al grupului la data raportării (900 000 lei + 120 000 lei – 8000 lei)	1 012 000

Astfel, profitul net al grupului la 31.12.201X este cu 112 000 lei (1 012 000 lei – 900 000 lei) mai mare decât profitul net al entității-mamă la aceeași dată.

Interesele care nu controlează la data raportării constituie în cazul dat 210 000 lei (180 000 lei + 30 000 lei).

Informațiile din col. 5 a tabelului 6 se prezintă în bilanțul consolidat.

32. La întocmirea bilanțului consolidat se elimină reciproc soldurile elementelor bilanțului aferente tranzacțiilor (operațiunilor) dintre entitățile grupului, în special:

- 1) creanțele și datoriile reciproce între entitățile grupului;
- 2) profiturile sau pierderile aferente operațiunilor în interiorul grupului, care sînt recunoscute în active;
- 3) dividendele calculate între entitățile grupului.

Exemplul 8. Entitatea „A” deține 100% din capitalul social al entității „B” din data constituirii acesteia. În cursul anului 201X au fost efectuate următoarele operațiuni în interiorul grupului:

- în mai entitatea-mamă a acordat entității-fică un împrumut fără dobîndă pe un termen de 3 ani în sumă de 120 000 lei;
- în iunie entitatea-fică a calculat dividende entității-mamă în sumă de 70 000 lei din profitul anului 201X-1;
- în octombrie entitatea-mamă a vîndut entității-fică o partidă de mărfuri cu plata amînată cu 48 000 lei (inclusiv TVA 20%). Mărfurile în aceeași perioadă de gestiune au fost vîndute de către entitatea-fică cumpărătorilor din afara grupului. Pînă la sfîrșitul anului 201X entitatea-fică a achitat doar 70% din datoria față de entitatea-mamă pentru mărfurile achiziționate;
- în decembrie entitatea-mamă a vîndut entității-fică o partidă de mărfuri cu achitarea imediată cu 60 000 lei (inclusiv TVA 20%), valoarea contabilă a mărfurilor fiind de 30 000 lei. Pînă la sfîrșitul anului această partidă de mărfuri nu a fost vîndută de către entitatea-fică.

Informațiile din bilanțurile individuale ale entității-mamă și ale entității-fică la 31.12.201X sînt prezentate în col. 2 și 3 din tabelul 8.

Tabelul 8

Informații din bilanțurile individuale și bilanțul consolidat la 31.12.201X

(în lei)

Elemente bilanțiere	Elementele bilanțurilor individuale ale		Eliminări (ajustări) de consolidare	Elementele bilanțului consolidat
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Mijloace fixe	3 900 000	1 700 000		5 600 000
Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate, inclusiv: cotă de participare împrumut acordat	800 000 120 000		(800 000) (120 000)	
Mărfuri	830 000	85 000	(20 000)	895 000
Creanțe comerciale	435 600	515 000		950 600
Creanțe ale părților afiliate	14 400		(14 400)	
Total active	6 100 000	2 300 000	(954 400)	7 445 600
Capital social	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000

Elemente bilanțiere	Elementele bilanțurilor individuale ale		Eliminări (ajustări) de consolidare	Elementele bilanțului consolidat
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”		
Profit nerepartizat (pierderea necoperită) al anilor precedenți	100 000	200 000	70 000	370 000
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	900 000	50 000	(70 000) (20 000)	860 000
Împrumuturi pe termen lung		120 000	(120 000)	
Datorii comerciale curente	3 100 000	1 115 600		4 215 600
Datorii curente față de părțile afiliate		14 400	(14 400)	
Total pasive	6 100 000	2 300 000	(954 400)	7 445 600

În cazul dat, la întocmirea bilanțului consolidat se efectuează următoarele eliminări:

- se exclud reciproc suma împrumutului acordat de entitatea-mamă entității-fică și, totodată, suma împrumutului primit de entitatea-fică de la entitatea-mamă;
- suma dividendelor calculate de entitatea-fică pentru entitatea-mamă se exclude din profitul net al perioadei de gestiune și, totodată, se include în profitul nerepartizat al anilor precedenți;
- se elimină reciproc soldurile creanței și datoriei comerciale de încasat/achitat în sumă de 14 400 lei [(48 000 lei x (100% - 70%)] pentru vînzarea mărfurilor intragrup în luna octombrie;
- profitul intern nerealizat în suma de 20 000 lei [60 000 lei – (60 000 lei : 6) – 30 000 lei] aferent vînzării mărfurilor intragrup în luna decembrie se exclude din profitul net al perioadei de gestiune și, totodată, din valoarea mărfurilor.

Informațiile din col. 5 a tabelului 8 se prezintă în bilanțul consolidat.

33. Dacă după data obținerii controlului asupra entității-fică se modifică cota-parte aferentă entității-mamă cu păstrarea controlului asupra entității-fică, în bilanțul consolidat se ajustează (se majorează sau se diminuează) valorile contabile ale intereselor care controlează și ale celor care nu controlează. Orice diferență dintre suma ajustării intereselor care nu controlează și costul de achiziție (de vînzare) a părții în capitalul entității-fică se atribuie părții capitalului care revine entității-mamă.

Exemplul 9. Entitatea „A” deține 70% din capitalul social al entității „B”. La 01.01.201X profitul nerepartizat al entității „B” a constituit 500 000 lei. La 30.06.201X entitatea-mamă a procurat suplimentar 10% în capitalul entității-fică „B”, costul de procurare fiind de 80 000 lei. La data achiziției profitul entității „B” a alcătuit 584 000 lei, iar la 31.12.201X – 670 000 lei.

În baza datelor din exemplu, la întocmirea bilanțului consolidat se determină:

- profitul entității-fică „B” venit intereselor care nu controlează la 01.01.201X în sumă de 150 000 lei (500 000 lei x 0,3);
- modificarea (creșterea) profitului entității-fică „B” venit intereselor care nu controlează de la 01.01.201X

**Informații din bilanțurile entităților „A” și „C”
la 31.12.201X**

(în lei)

Elemente bilanțiere	Elementele bilanțului consolidat al entității „A” până la punerea în echivalență	Elementele bilanțului individual al entității asociate „C”	Eliminări (ajustări) de punere în echivalență	Elementele bilanțului consolidat al entității „A” după punerea în echivalență
1	2	3	4	5 = 2 + 4
Mijloace fixe	3 900 000	1 700 000		3 900 000
Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate	280 000		(280 000)	
Investiții puse în echivalență			323 500	323 500
Active circulante	1 920 000	600 000		1 920 000
Total active	6 100 000	2 300 000	43 500	6 143 500
Capital social	2 000 000	800 000		2 000 000
Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți	100 000			100 000
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	900 000	250 000	45 000 (1500)	943 500
Datorii	3 100 000	1 250 000		3 100 000
Total pasive	6 100 000	2 300 000	43 500	6 143 500

- până la 30.06.201X în sumă de 25 200 lei [(584 000 lei – 500 000 lei) x 0,3];
- profitul entității-fică „B” atribuit intereselor care nu controlează la 30.06.201X până la efectuarea tranzacției este egal cu 175 200 lei (584 000 lei x 0,3), iar după efectuarea tranzacției – cu 116 800 lei (584 000 lei x 0,2);
- ajustarea (diminuarea) intereselor care nu controlează în rezultatul tranzacției cu 58 400 lei (116 800 lei – 175 200 lei);
- modificarea (creșterea) profitului entității-fică „B” revenit intereselor care nu controlează de la 30.06.201X până la 31.12.201X în sumă de 17 200 lei [(670 000 lei – 584 000 lei) x 0,2];
- modificarea (creșterea) profitului entității-fică „B” revenit intereselor care nu controlează în 201X este egal cu 42 400 lei (25 200 lei + 17 200 lei);
- profitul entității-fică „B” revenit intereselor care nu controlează la 31.12.201X în sumă de 134 000 lei (150 000 lei + 42 400 lei – 58 400 lei).

În cazul dat diferența de 22 000 lei dintre ajustarea intereselor care nu controlează în rezultatul tranzacției (58 400 lei) și costul de procurare a 10% suplimentare în capitalul entității-fică „B” (80 000 lei) va diminua profitul entității-fică ce revine entității-mamă.

34. Dacă orice entitate din grupul supus consolidării are entități asociate, atunci la întocmirea bilanțului consolidat se pun în echivalență investițiile în entități asociate în modul următor:

- din activele grupului se exclude investiția în entitatea asociată;
- în activele grupului se include un element separat „Investiții financiare puse în echivalență” care se determină ca activele nete ale entității asociate la data raportării înmulțite cu cota-parte aferentă grupului în capitalul entității asociate;
- dacă la data achiziției entității asociate a fost format fondul comercial (ca diferență între valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată și valoarea părții aferente grupului din activele nete ale entității asociate), atunci valoarea investițiilor puse în echivalență se majorează cu valoarea contabilă a fondului comercial pozitiv sau se diminuează cu valoarea contabilă a fondului comercial negativ la data raportării;
- în elementele componente ale capitalului propriu al grupei se includ părțile aferente grupului din modificarea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) și rezervelor entității asociate de la data achiziției până la data raportării.

Exemplul 10. Entitatea „A” la 31.03.201X a procurat 30% din capitalul social al entității „C”. Valoarea de procurare este de 280 000 lei. La data achiziției valoarea justă a activelor nete ale entității „C” a alcătuit 900 000 lei, profitul net – 100 000 lei. Conform politicilor contabile fondul comercial se decontează liniar în 5 ani. Informațiile din bilanțul consolidat al entității „A” (până la punerea în echivalență a investițiilor în entitatea asociată) și bilanțul individual al entității „C” la 31.12.201X sînt prezentate în col. 2 și 3 din tabelul 9.

În baza datelor din exemplu, valoarea contabilă a fondului comercial la data achiziției cotei din capitalul entității asociate „C” constituie 10 000 lei (280 000 lei – 900 000 lei x 0,3), iar la data raportării – 8500 lei [10 000 lei - 10 000 lei : (5 ani x 12 luni) x 9 luni].

Valoarea investiției puse în echivalență va fi egală cu 323 500 lei [(2 300 000 lei – 1 250 000 lei) x 0,3 + 8500 lei].

Modificarea profitului entității asociate „C” în perioada după achiziție alcătuiește 150 000 lei (250 000 lei – 100 000 lei) din care grupului revine suma de 45 000 lei (150 000 lei x 0,3). Plus la aceasta, profitul grupului se diminuează cu decontarea fondului comercial în sumă de 1500 lei [10 000 lei : (5 ani x 12 luni) x 9 luni].

Modul de întocmire a bilanțului consolidat

35. În rîndurile bilanțului consolidat se prezintă valoarea totală a elementelor similare din bilanțurile individuale ale entităților grupului, ținînd cont de ajustările specifice provenite din efectuarea etapelor de consolidare, ale căror conținut este expus în pct. 20-34 din prezentul standard.

36. În rîndul 030 „Fond comercial” se indică valoarea contabilă a fondului comercial determinată potrivit pct. 26-28 din prezentul standard. Valoarea contabilă a fondului comercial pozitiv se indică în mod obișnuit (fără paranteze), valoarea contabilă a fondului comercial negativ – cu semnul minus (între paranteze). În cazul în care fondul comercial aferent deținerii controlului asupra unei entități-fică are o valoare pozitivă, iar asupra altei entități-fică – o valoare ne-

gativă, atunci la prezentarea fondului comercial în bilanțul consolidat se indică suma algebrică a acestor valori.

37. În rîndurile 150 „Investiții financiare pe termen lung puse în echivalență” și 400 „Investiții financiare curente puse în echivalență” se reflectă valoarea echivalentă a investițiilor grupului în entități asociate, determinată conform pct. 34 din prezentul standard.

38. În rîndul 590 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” se înscrie suma profitului net (pierderii nete – între paranteze) al perioadei de gestiune, care s-a determinat în situația consolidată de profit și pierdere.

39. În rîndul 640 „Diferențe de curs valutar din conversie” se indică valoarea totală a diferențelor din recalcularea elementelor situațiilor financiare ale entităților-fice din străinătate în monedă națională potrivit pct. 20 din prezentul standard. Valoarea diferențelor pozitive se prezintă în mod obișnuit (fără paranteze), celor negative – cu semnul minus (între paranteze).

40. În rîndul 660 „Interese care nu controlează” se prezintă valoarea părții capitalului grupului (entităților-fice) care revine altor proprietari decît proprietarii entității-mamă, determinată conform pct. 29-31 din prezentul standard.

Situația consolidată de profit și pierdere

Generalități

41. Situația consolidată de profit și pierdere caracterizează performanța financiară a grupului pentru perioada de gestiune și prezintă informații privind veniturile, cheltuielile, rezultatele financiare și alte elemente ale rezultatului global ale entității-mamă și entităților-fice, incluse în consolidare.

42. Situația consolidată de profit și pierdere se întocmește în baza situațiilor de profit și pierdere individuale ale entității-mamă și ale entităților-fice și conține 2 secțiuni:

- 1) profit și pierdere;
- 2) alte elemente ale rezultatului global.

43. Secțiunea „Profit și pierdere” conține informații privind veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare consolidate ale grupului. Suplimentar la indicatorii situației de profit și pierdere individuale, secțiunea „Profit și pierdere” prezintă informații privind cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun.

44. Secțiunea „Alte elemente ale rezultatului global” conține informații privind elementele care:

- 1) vor fi prezentate ulterior în secțiunea de profit și pierdere, atunci cînd vor îndeplini anumite condiții;
- 2) nu vor fi prezentate ulterior în situația de profit și pierdere;

45. Alte elemente ale rezultatului global includ:

- 1) diferențe din conversia în monedă națională a elementelor din situațiile financiare a entităților-fice din străinătate;
- 2) alte elemente ale rezultatului global (de exemplu: surplusul de reevaluare a imobilizărilor corporale, prime de capital aferent aporturilor proprietarilor în capitalul social).

46. Situația consolidată de profit și pierdere include suplimentar informații privind alocarea profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global aferente perioadei de gestiune, precum:

- 1) profitul sau pierderea aferent(ă) perioadei de gestiune care se atribuie:
 - a) proprietarilor entității-mamă, și
 - b) intereselor care nu controlează;
- 2) rezultatul global aferent perioadei de gestiune care se atribuie:
 - a) proprietarilor entității-mamă, și
 - b) intereselor care nu controlează.

47. Situația consolidată de profit și pierdere se întocmește conform formatului prezentat în anexa 2 la prezentul standard.

Etapele de consolidare a situației de profit și pierdere

48. Întocmirea situației consolidate de profit și pierdere include următoarele etape:

- 1) conversia elementelor din situațiile de profit și pierdere individuale ale entităților-fice din străinătate în monedă națională (pct. 49-50 din prezentul standard);
- 2) însumarea elementelor similare din situațiile de profit și pierdere individuale ale entităților incluse în consolidare;
- 3) eliminarea veniturilor și cheltuielilor aferente tranzacțiilor dintre entitățile incluse în consolidare (pct. 52 din prezentul standard);
- 4) eliminarea profiturilor și pierderilor nerealizate de la achizițiile de active între entitățile grupului, care la data raportării sunt incluse în valoarea contabilă a activelor (pct. 53 din prezentul standard);
- 5) eliminarea reciprocă a dividendelor calculate între entitățile grupului, și prezentarea dividendelor calculate de entitatea-mamă entităților din afara grupului (pct. 54 din prezentul standard);
- 6) calcularea sumei decontate și a pierderilor din depreciere a fondului comercial;
- 7) calcularea cotei-părți a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent entităților asociate și entităților controlate în comun (pct. 55 din prezentul standard);
- 8) atribuirea profitului net (pierderii nete) și rezultatului global aferent perioadei de gestiune proprietarilor entității-mamă și intereselor care nu controlează (pct. 56 din prezentul standard);
- 9) completarea formatului situației consolidate de profit și pierdere.

49. La întocmirea situației consolidate de profit și pierdere, elementele din situațiile de profit și pierdere individuale ale entităților incluse în consolidare din străinătate se recalculează în monedă națională prin aplicarea cursului oficial mediu pentru perioada de gestiune.

50. Diferențele de la conversia în monedă națională se prezintă ca element separat în bilanțul consolidat și în secțiunea „Alte elemente ale rezultatului global” din situația consolidată de profit și pierdere.

Exemplul 11. Entitatea „A” deține de la data fondării 100% din capitalul social al entității „S” cu sediul în România. Entitatea „S” a fost înregistrată la 01.02.201X cu capital social în mărime de 5 000 lei românești. Informațiile din situația de profit și pierdere a entității „S” pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în col. 2 din tabelul 10. Cursul oficial mediu pentru perioada 01.02.201X – 31.12.201X este de 4,50 MDL/RON.

Conversia elementelor situației de profit și pierdere a entității „S” la 31.12.201X

Indicatori	Suma în lei românești	Cursul de schimb	Suma în lei moldovenești
1	2	3	4 = 2 x 3
Venituri din vânzări	30 000	4,50	135 000
Costul vânzărilor	20 000	4,50	90 000
Profit brut	10 000		45 000
Alte cheltuieli din activitatea operațională	3000	4,50	13 500
Profit (pierdere) pînă la impozitare	7000		31 500
Cheltuieli privind impozitul pe venit	1500	4,50	6750
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	5500		24 750

În baza datelor din exemplu, elementele situației de profit și pierdere a entității „S” în lei românești sunt convertite în lei moldovenești prin utilizarea cursului oficial mediu de 4,50 MDL/RON. Suma profitului net în mărime de 24 750 lei se va lua în calcul la determinarea diferenței din conversie conform pct. 50 din prezentul standard.

51. În situația consolidată de profit și pierdere elementele similare de venituri și cheltuieli din situațiile de profit și pierdere individuale ale entității-mamă și ale entităților-fice se sumează.

52. Veniturile, cheltuielile și rezultatele (profitul și pierderile) generate de tranzacțiile dintre entitățile incluse în consolidare sunt eliminate la întocmirea situației consolidate de profit și pierdere.

Exemplul 12. Pe parcursul perioadei de gestiune 201X, entitatea-mamă „A” a vîndut entității-fice „S” mărfuri cu 240 000 lei, inclusiv TVA 20%. Costul de achiziție a mărfurilor de către entitatea-mamă este de 180 000 lei, inclusiv TVA 20%. Entitatea „S” a vîndut la rîndul său aceste mărfuri unei entități terțe, din afara grupului, cu 300 000 lei inclusiv TVA 20%. Pîna la sfîrșitul perioadei de gestiune entitatea-fică „S” a achitat integral datoria pentru mărfurile vîndute de entitatea-mamă „A”. Informațiile din situațiile de profit și pierdere individuale ale celor două entități pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în col. 2 și 3 din tabelul 11.

Tabelul 11

Informații din situațiile de profit și pierdere individuale și consolidate pe perioada de gestiune 201X

(în lei)

Indicatori	Elementele din situațiile de profit și pierdere individuale		Eliminări de consolidare	Elementele din situația consolidată de profit și pierdere
	entitatea-mamă „A”	entitatea-fică „S”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Venituri din vânzări	5 000 000	1 000 000	(200 000)	5 800 000

Indicatori	Elementele din situațiile de profit și pierdere individuale		Eliminări de consolidare	Elementele din situația consolidată de profit și pierdere
	entitatea-mamă „A”	entitatea-fică „S”		
Costul vânzărilor	2 900 000	600 000	(150 000)	3 350 000
Profit brut	2 100 000	400 000	(50 000)	2 450 000
Alte cheltuieli din activitatea operațională	1 700 000	320 000		2 020 000
Profit (pierdere) pînă la impozitare	400 000	80 000	(50 000)	430 000
Cheltuieli privind impozitul pe venit	130 000	25 000		155 000
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	270 000	55 000	(50 000)	275 000

În baza datelor din exemplu, veniturile din vânzarea mărfurilor în mărime de 200 000 lei (240 000 lei – 20% TVA) și costul de achiziție a mărfurilor vîndute în mărime 150 000 lei (180 000 lei – 20% TVA) de entitatea-mamă către entitatea-fică în perioada de gestiune sunt eliminate la întocmirea situației consolidate de profit și pierdere.

53. Profitul sau pierderea nerealizate ca urmare a tranzacțiilor efectuate între entitățile incluse în consolidare sunt eliminate la consolidarea situațiilor de profit și pierdere individuale. Eliminarea tranzacțiilor la consolidare vizează:

- 1) rezultatul aferent stocurilor inițiale și finale achiziționate în cadrul grupului și incluse în valoarea contabilă a stocurilor;
- 2) rezultatul generat de vânzarea de imobilizări necorporale și corporale.

Exemplul 13. Entitatea-mamă „A” deține 80% din capitalul social al entității-fice „S” de la momentul înființării acesteia. La 31.12.201X entitatea-mamă „A” a vîndut mărfuri la cost de 90 000 lei către entitatea-fică „S”, înregistrînd venituri în sumă de 110 000 lei, fără TVA. Entitatea-fică „S” a primit și a înregistrat bunurile în perioada următoare - la 03.01.201X+1. Informații din situațiile de profit și pierdere individuale ale entităților „A” și „S” pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în tabelul 12.

Tabelul 12

Informații din situațiile de profit și pierdere individuale și consolidate pe perioada de gestiune 201X

(în lei)

Indicatori	Elementele din situațiile de profit și pierdere individuale		Eliminări de consolidare	Elementele din situația consolidată de profit și pierdere
	entitatea-mamă „A”	entitatea-fică „S”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Venituri din vânzări	5 000 000	1 000 000	(110 000)	5 890 000
Costul vânzărilor	2 900 000	600 000	(90 000)	3 410 000
Profit brut	2 100 000	400 000	(20 000)	2 480 000
Alte cheltuieli din activitatea operațională	1 700 000	320 000		2 020 000

Indicatori	Elementele din situațiile de profit și pierdere individuale		Eliminări de consolidare	Elementele din situația consolidată de profit și pierdere
	entitatea-mamă „A”	entitatea-fică „S”		
Profit (pierdere) pînă la impozitare	400 000	80 000	(20 000)	460 000
Cheltuieli privind impozitul pe venit	130 000	25 000		155 000
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune, atribuibil:	270 000	55 000	(20 000)	305 000
Proprietarilor entității-mamă				294 000
Intereselor care nu controlează				11 000

În baza datelor din exemplu, venitul din vânzări în mărime de 110 000 lei și costul vânzărilor în sumă de 90 000 lei înregistrat de entitatea-mamă „A” în tranzacția cu entitatea-fică „S” inclusă în consolidare sunt eliminate din situația consolidată de profit și pierdere.

Pentru a determina profitul net al grupului la data raportării se efectuează calculul prezentat în tabelul 13.

Tabelul 13

Calcularea profitului net al grupului pe perioada de gestiune 201X

(în lei)

Indicatori	Entitatea-mamă „A”	Entitatea-fică „S”
Profit net din situațiile de profit și pierdere individuale	270 000	55 000
Costul vânzărilor stocurilor vîndute în interiorul grupului și nevîndute în afara grupului la sfîrșitul perioadei	90 000	
Venituri din vânzări în interiorul grupului	(110 000)	
Cota-parte a profitului net în entitatea-fică „S”	44 000 (55 000 x 80%)	
Profit net al Grupului	294 000	

În baza datelor din exemplu, profitul net al perioadei de gestiune atribuibil grupului constituie 294 000 lei (270 000 lei + 90 000 lei – 110 000 lei + 55 000 lei x 80%) și este prezentat separat în situația consolidată de profit și pierdere.

Exemplul 14. Entitățile „A” și „S” fac parte din același grup. La data de 15.01.201X entitatea-fică „S” a procurat de la o entitate terță o imobilizare corporală în valoare de 500 000 lei (fără TVA), care la 31.12.201X a fost comercializată entității-mamă „A” la suma de 600 000 lei (fără TVA). Suma amortizării acumulate la momentul vânzării constituie 25 000 lei. Informații din situațiile de profit și pierdere individuale ale entită-

ților „A” și „S” pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în tabelul 14.

Tabelul 14

Informații din situațiile de profit și pierdere individuale și consolidată pe perioada de gestiune 201X

(în lei)

Indicatori	Elementele din situațiile de profit și pierdere individuale		Eliminări de consolidare	Elementele din situația consolidată de profit și pierdere
	entitatea-mamă „A”	entitatea-fică „S”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Venituri din vânzări	4 000 000	1 000 000		5 000 000
Costul vânzărilor	2 900 000	600 000		3 500 000
Profit brut	1 100 000	400 000		1 500 000
Venituri din alte activități	1 700 000	600 000	(600 000)	1 700 000
Cheltuieli ale altor activități	200 000	475 000	(475 000)	200 000
Profit (pierdere) pînă la impozitare	2 600 000	525 000	(125 000)	3 000 000
Cheltuieli privind impozitul pe venit	500 000	125 000		625 000
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	2 100 000	400 000	(125 000)	2 375 000

În baza datelor din exemplu, venitul înregistrat de la vânzarea imobilizării corporale în mărime de 600 000 lei și cheltuielile aferente ieșirii acesteia în sumă de 475 000 lei (500 000 lei – 25 000 lei), înregistrate de entitatea-fică „S” sunt eliminate la consolidarea situațiilor de profit și pierdere.

54. Dividendele calculate între entitățile grupului la consolidare:

- 1) se elimină pentru entitățile incluse în consolidare;
- 2) nu se elimină pentru entitățile neincluse în consolidare.

Exemplul 15. Entitatea-mamă „A” deține 100% din capitalul social al entității-fice „S” din data constituirii acesteia și 15% din capitalul social al entității „N”. În cursul perioadei de gestiune 201X entitatea-fică „S” a calculat dividende entității-mamă în mărime de 70 000 lei din profitul anului 201X-1 și entitatea „N” a calculat dividende în sumă de 100 000 lei. Informații din situațiile de profit și pierdere individuale ale entităților „A” și „S” pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în tabelul 15.

Tabelul 15

Informații din situațiile de profit și pierdere individuale și consolidată pe perioada de gestiune 201X

(în lei)

Indicatori	Elementele din situațiile de profit și pierdere individuale		Eliminări de consolidare	Elementele din situația consolidată de profit și pierdere
	entitatea-mamă „A”	entitatea-fică „S”		
1	2	3	4	5=2+3+4
Venituri din vânzări	4 000 000	1 000 000		5 000 000
Costul vânzărilor	2 900 000	600 000		3 500 000
Profit brut	1 100 000	400 000		1 500 000

Indicatori	Elementele din situațiile de profit și pierdere individuale		Eliminări de consolidare	Elementele din situația consolidată de profit și pierdere
	entitatea-mamă „A”	entitatea-fică „S”		
Venituri din alte activități	170000	200 000	(70 000)	300 000
Cheltuieli ale altor activități	100 000	100 000		200 000
Profit (pierdere) pînă la impozitare	1 170 000	500 000	(70 000)	1 600 000
Cheltuieli privind impozitul pe venit	170 000	80 000		250 000
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	1 000 000	420 000	(70 000)	1 350 000

În baza datelor din exemplu, la întocmirea situației consolidate de profit și pierdere se corectează veniturile din alte activități prin eliminarea totală a dividendelor calculate în mărime de 70 000 lei de entitatea-fică „S” în favoarea entității-mamă „A”. Dividendele calculate de entitatea „N” în mărime de 100 000 lei sînt consolidate, deoarece entitatea „N” nu este parte a grupului.

55. Partea de profit sau pierdere a entităților asociate și entităților controlate în comun, atribuibilă interesului de participare în aceste entități, este prezentată separat în situația consolidată de profit și pierdere, la indicatorul „Cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun”. Acest indicator se determină prin metoda punerii în echivalență, prin înmulțirea cotei-părți deținute în entitățile asociate și entitățile controlate în comun cu profitul net (pierdere netă) atribuibil entității incluse în consolidare.

Exemplul 16. Entitatea „A” deține 25% din capitalul social al entității „C” și de la momentul înregistrării acesteia exercită o influență semnificativă. Pe parcursul perioadei de gestiune entitatea „C” a înregistrat profit net în mărime de 500 000 lei.

În baza datelor din exemplu, la întocmirea situației consolidate de profit și pierdere a entității „A”, se va consolida numai profitul în mărimea cotei-părți deținute în entitatea „C” în sumă de 125 000 lei (500 000 lei x 25%). Această sumă se prezintă separat la indicatorul „Cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun”.

56. Suma profitului sau pierderii și a rezultatului global atribuibile acțiunilor sau cotelor de participare deținute de alte persoane decît entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în situația consolidată de profit și pierdere în rîndurile 192 și 222 „Intereselor care nu controlează”.

Modul de întocmire a situației consolidate de profit și pierdere

57. În rîndurile situației consolidate de profit și pierdere se prezintă valoarea totală a elementelor care se determină în mod similar cu indicatorii situațiilor de profit și pierdere individuale ale entităților incluse în consolidare, ținînd cont de cotele-părți ale entității-mamă și ajustările specifice provenite din efectuarea etapelor de consolidare, în modul expus în pct. 41-56 din prezentul standard.

58. În rîndul 150 „Cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităților asociate și entităților

controlate în comun” se indică suma profitului sau pierderii entităților asociate și entităților controlate în comun determinat conform pct. 55 al prezentului standard.

59. În rîndul 160 „Rezultatul din alte activități: profit (pierdere)” se sumează profitul (pierdere) financiară, rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale și cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun prin relația: rd. 110 + rd. 140 + rd. 150.

60. În rîndul 191 „Proprietarilor entității-mamă” se reflectă profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune atribuibilă proprietarilor care controlează grupul determinat ca produsul dintre profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune și cota de participare a proprietarilor care controlează grupul.

61. În rîndul 192 „Intereselor care nu controlează” se prezintă profitul net (pierdere netă) al perioadei de gestiune atribuibilă părților entităților-fice care revine altor proprietari decît proprietarilor entității-mamă, determinat prin înmulțirea cotelor-părți ale intereselor care nu controlează la valoarea profitului net (pierdere netă) al perioadei de gestiune.

62. În rîndul 200 „Elemente care pot fi ulterior prezentate în situația de profit și pierdere” se reflectă valoarea elementelor care vor fi prezentate în situația de profit și pierdere, atunci cînd vor fi îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor.

63. În rîndul 201 „Diferențe de curs valutar din conversie” se prezintă suma diferenței de conversie în monedă națională a elementelor din situațiile de profit și pierdere individuale ale entităților-fice din străinătate.

64. În rîndul 202 „Alte elemente” se reflectă valoarea altor elemente care produc modificări în capitalul propriu și ulterior vor fi prezentate în situația de profit și pierdere, atunci cînd vor fi îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor.

65. În rîndul 210 „Elemente care nu vor fi prezentate în situația de profit și pierdere” se prezintă elementele rezultatului global care produc modificări în capitalul propriu pe parcursul perioadei de gestiune și nu vor fi prezentate în situația de profit și pierdere.

66. În rîndul 211 „Surplus din reevaluarea imobilizărilor corporale” se reflectă surplusul de reevaluare a imobilizărilor corporale recunoscut pe parcursul perioadei de gestiune și în capitalul propriu.

67. În rîndul 212 „Alte elemente” se reflectă valoarea altor elemente care produc modificări în capitalul propriu și nu vor fi prezentate în situația de profit și pierdere.

68. În rîndul 220 „Rezultatul global al perioadei de gestiune” se indică valoarea tuturor elementelor rezultatului global determinat prin relația: rd. 190 + rd. 200 + rd. 210.

69. În rîndul 221 „Proprietarilor entității-mamă” se reflectă rezultatul global al perioadei de gestiune atribuibilă proprietarilor grupului determinat ca produsul dintre rezultatul global net al perioadei de gestiune și cota de participare a proprietarilor care controlează grupul.

70. În rîndul 222 „Intereselor care nu controlează” se prezintă rezultatul global al perioadei de gestiune atribuibilă părților entităților-fice care revine altor proprietari decît proprietarilor entității-mamă, determinat prin înmulțirea

cotelor-părți ale intereselor care nu controlează grupul la valoarea rezultatului global al perioadei de gestiune.

Situația consolidată a modificărilor capitalului propriu

Generalități

71. Situația consolidată a modificărilor capitalului propriu caracterizează soldurile și modificările elementelor capitalului propriu ale grupului și prezintă informații privind capitalul social și neînregistrat, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare, alte elemente ale capitalului propriu, diferențele de curs valutar din conversie ale entităților incluse în consolidare, precum și interesele care nu controlează.

72. Situația consolidată a modificărilor capitalului propriu se întocmește în baza situațiilor modificărilor capitalului propriu individuale ale entităților incluse în consolidare, precum și a informațiilor din bilanțul consolidat și situația consolidată de profit și pierdere.

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

$$\begin{array}{r} \text{Sold la sfârșitul} \\ \text{perioadei de} \\ \text{gestiune} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Sold la începutul} \\ \text{perioadei de} \\ \text{gestiune} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Majo-} \\ \text{rările} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Dimi-} \\ \text{nuările} \end{array}$$

74. Soldurile la începutul perioadei de gestiune aferente corecțiilor rezultatelor anilor precedenți, profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune și profitului utilizat al perioadei de gestiune întotdeauna sînt egale cu zero, ca urmare a reformării bilanțurilor individuale ale entităților incluse în consolidare pentru perioada de gestiune precedentă.

75. În situația consolidată a modificărilor capitalului propriu elementele atribuibile proprietarilor entității-mamă și intereselor care nu controlează se prezintă separat.

76. Situația consolidată a modificărilor capitalului propriu se întocmește conform formatului prezentat în anexa 3 la prezentul standard.

Etape de consolidare a situației modificărilor capitalului propriu

77. Întocmirea situației consolidate a modificărilor capitalului propriu include următoarele etape:

- 1) conversia indicatorilor din situațiile modificărilor capitalului propriu individuale ale entităților-fiice din străinătate în monedă națională și determinarea diferențelor de curs valutar din conversie;
- 2) însumarea elementelor similare din situațiile modificărilor capitalului propriu individuale ale entităților incluse în consolidare;
- 3) eliminarea modificărilor elementelor capitalului propriu ale entităților incluse în consolidare;
- 4) determinarea mărimii elementelor capitalului propriu atribuibile proprietarilor entității-mamă și intereselor care nu controlează;
- 5) completarea formatului situației consolidate a modificărilor capitalului propriu.

78. La întocmirea situației consolidate a modificărilor capitalului propriu, elementele din situațiile modificărilor ca-

pitalului propriu individuale ale entităților din străinătate, incluse în consolidare, se recalculează în monedă națională în următorul mod:

- 1) soldurile elementelor capitalului propriu la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune se preiau din bilanțurile individuale după conversie;
- 2) majorările și diminuările elementelor capitalului propriu se recalculează prin aplicarea cursului oficial mediu de schimb al leului moldovenesc pentru perioada de gestiune în modul prevăzut în pct. 20 din prezentul standard.

79. La consolidarea elementelor situațiilor modificărilor capitalului propriu individuale se elimină:

- 1) profiturile (pierderile) aferente operațiunilor interne în cadrul grupului în modul prevăzut de pct. 53 din prezentul standard;
- 2) dividendele calculate între entitățile grupului.

Exemplul 17. Entitatea „A” deține 100% din capitalul social al entității „B”. În februarie 201X, adunarea generală a asociațiilor entității „B” a repartizat dividende pe seama profitului anului 201X-1 în sumă totală de 280 000 lei care pînă la finele anului 201X nu au fost achitate.

În baza datelor din exemplu, la întocmirea situației consolidate a modificărilor capitalului propriu pe 201X dividendele calculate în sumă totală de 280 000 lei vor fi luate în calcul la determinarea profitului nerepartizat al anilor precedenți.

80. Mărirea elementelor capitalului propriu atribuibile proprietarilor entității-mamă și intereselor care nu controlează se determină în funcție de cotele-părți ale acestora în capitalurile sociale ale entităților-fiice, incluse în consolidare, ținînd cont de soldurile elementelor capitalului propriu ale entităților-fiice la data procurării cotelor-părți.

Exemplu 18. Entitatea „A” deține 80% din capitalul social al entității „B”. Capitalul social al entității „A” constituie 286 000 lei, iar al entității „B” – 78 600 lei. La data procurării cotei în capitalul social al entității „B”, profitul nerepartizat al anilor precedenți al acesteia a constituit 16 000 lei.

Soldul la 01.01.201X a profitului entității „A” constituie 198 800 lei, iar a profitului entității „B” – 63 700 lei. În anul 201X entitatea „A” a obținut profit net în sumă de 58 200 lei, iar entitatea „B” – 21 500 lei. Alte operațiuni cu elementele cu capital propriu nu au fost înregistrate.

Conform datelor din exemplu, la întocmirea situației consolidate a modificărilor capitalului propriu se calculează:

- profitul nerepartizat atribuibil proprietarilor entității „A”: la 01.01.201X – 151 100 lei [198 800 lei – (63 700 lei – 16 000 lei)]; pe anul 201X – 75 400 lei [(58 200 lei + 21 500 lei) – (21 500 lei x 20%)]; la 31.12.201X – 226 500 lei (151 100 lei + 75 400 lei);
- interesele care nu controlează: în capitalul social și profitul entității „B” la 01.01.201X – 28 460 lei [(78 600 lei + 63 700 lei) x 20%]; în profitul entității „B” pe anul 201X – 4 300 lei (21 500 lei x 20%); în capitalul social și profitul entității „B” la 31.12.201X – 32 760 lei (28 460 lei + 4 300 lei).

În baza calculelor efectuate în situația consolidată a modificărilor capitalului propriu se prezintă indicatorii calculați în tabelul 16.

Tabelul 16

Calculul elementelor situației consolidate a modificărilor capitalului propriu

(în lei)

Indicatori	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
Capital social	286 000			286 000
Profit nerepartizat	151 100	75 400		226 500
Capital propriu atribuibil proprietarilor entității-mamă	437 100	75 400		512 500
Interese care nu controlează	28 460	4300		32 760
Total capital propriu	465 560	79 700		545 260

Modul de întocmire a situației consolidate a modificărilor capitalului propriu

81. În rîndurile situației consolidate a modificărilor capitalului propriu se prezintă valoarea totală a elementelor care se determină în mod similar cu indicatorii situațiilor modificărilor capitalului propriu individuale ale entităților incluse în consolidare, ținînd cont de cotele-părți ale entității-mamă și ajustările specifice provenite din efectuarea etapelor de consolidare, în modul expus în pct. 79-80 din prezentul standard.

82. În rîndul 180 „Diferențe de curs valutar din conversie” se indică valoarea totală a soldurilor și modificărilor aferente diferențelor din recalcularea elementelor situațiilor financiare individuale ale entităților-fice din străinătate în monedă națională.

83. În rîndul 190 „Capitalul propriu atribuibil proprietarilor entității-mamă” se reflectă valoarea soldurilor și modificărilor aferente cotelor-părți ale proprietarilor entității-mamă determinată după relația: rd. 050 + rd. 060 + rd. 100 + rd. 150 + rd. 160 + rd. 170 + rd. 180.

84. În rîndul 200 „Interese care nu controlează” se prezintă valoarea soldurilor și modificărilor aferente părților entităților-fice în capitalul grupului care revine altor proprietari decît proprietarilor entității-mamă. Acest indicator se determină prin înmulțirea cotelor-părți ale intereselor care nu controlează grupul la valoarea totală a soldurilor și modificărilor elementelor capitalului propriu ale entităților-fice, determinată în modul expus în pct. 80 din prezentul standard.

85. În rîndul 210 „Total capital propriu” se reflectă valoarea totală a soldurilor și modificărilor capitalului propriu, determinată după relația: rd. 190 + rd. 200.

86. Soldurile elementelor capitalului propriu la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune prezentate în rîndurile 050, 060, 100, 150, 160, 170, 180, 190, 200 și 210 a situației consolidate a modificărilor capitalului propriu trebuie să fie identice soldurilor elementelor din rîndurile 500, 510, 550, 600, 610, 620, 630, 640, 650, 660 ale bilanțului consolidat.

Situația consolidată a fluxurilor de numerar

Generalități

87. Situația consolidată a fluxurilor de numerar caracterizează soldurile și fluxurile de numerar ale grupului pentru perioada de gestiune.

88. Situația consolidată a fluxurilor de numerar se întocmește în baza situațiilor fluxurilor de numerar individuale ale entităților incluse în consolidare.

89. Elementele situației consolidate a fluxurilor de numerar sînt prezentate separat pe activitățile: operațională, de investiții și financiară, cu evidențierea distinctă a diferențelor de curs valutar și diferențelor de curs valutar din conversie.

90. Situația consolidată a fluxurilor de numerar se întocmește conform formatului prezentat în anexa 4 la prezentul standard.

Etape de consolidare a situației fluxurilor de numerar

91. Întocmirea situației consolidate a fluxurilor de numerar include următoarele etape:

- 1) conversia indicatorilor din situațiile fluxurilor de numerar individuale ale entităților-fice din străinătate în monedă națională și determinarea diferențelor de curs valutar din conversie;
- 2) însumarea elementelor similare din situațiile fluxurilor de numerar individuale ale entităților incluse în consolidare;
- 3) eliminarea fluxurilor de numerar reciproce ale entităților incluse în consolidare;
- 4) determinarea fluxurilor de numerar din obținerea/pierderea controlului asupra entităților-fice și din modificări ale participațiilor care nu conduc la pierderea controlului;
- 5) completarea formatului situației consolidate a fluxurilor de numerar.

92. La întocmirea situației consolidate a fluxurilor de numerar, elementele din situațiile fluxurilor de numerar individuale ale entităților-fice din străinătate, incluse în consolidare, se recalculează în monedă națională după cum urmează:

- 1) elementele de încasări și plăți de numerar se recalculează prin aplicarea cursului oficial mediu de schimb al leului moldovenesc pentru perioada de gestiune;
- 2) soldul de numerar la începutul perioadei de gestiune se recalculează prin aplicarea cursului oficial de schimb al leului moldovenesc la data raportării pentru perioada de gestiune precedentă;
- 3) soldul de numerar la sfîrșitul perioadei de gestiune se recalculează prin aplicarea cursului oficial de schimb al leului moldovenesc la data raportării.

93. Diferențele de curs valutar, reflectate în situația fluxurilor de numerar individuală a entității-fice din străinătate, nu se recalculează în monedă națională la consolidare și nu se includ în situația consolidată a fluxurilor de numerar.

94. Diferențele de curs valutar din conversie se determină, după recalcularea, în conformitate cu pct. 92, a elementelor situației fluxurilor de numerar individuale a entității-fice din străinătate incluse în consolidare, ca soldul de numerar la sfîrșitul perioadei de gestiune minus soldul de numerar la începutul perioadei de gestiune minus fluxul net de numerar total. Această valoare se prezintă separat de fluxurile de numerar din activitatea operațională, de investiții și financiară.

Exemplul 19. Entitatea „A” deține 70% din capitalul social al entității „B” cu sediul în Grecia. Informațiile din situația flu-

xurilor de numerar individuală a entității-fică „B” pentru perioada de gestiune 201X sunt prezentate în col. 2 din tabelul 17. În urma conversiei situației fluxurilor de numerar a entității „B” au fost determinate diferențele de curs valutar din conversie în sumă de 67 233 lei moldovenești.

Cursul oficial al leului moldovenesc a constituit:

- la 01.01.201X – 20,8895 MDL /EUR;
- cursul mediu de schimb pentru perioada de gestiune 201X – 20,9338 MDL /EUR;
- la 31.12.201X – 21,4858 MDL /EUR.

Tabelul 17

Conversia indicatorilor situației fluxurilor de numerar a entității-fică „B” pentru perioada de gestiune 201X

Indicatori	Suma în euro	Cursul de schimb	Suma în lei
1	2	3	4=2 x 3
Fluxul net de numerar din activitatea operațională	150 000	20,9338	3 140 070
Fluxul net de numerar din activitatea de investiții	(35 000)	20,9338	(732 683)
Fluxul net de numerar din activitatea financiară	12 100	20,9338	253 299
Fluxul net de numerar total	127 100	20,9338	2 660 686
Diferențe de curs valutar favorabile (nefavorabile)	(200)	X	X
Diferențe de curs valutar din conversie	X	X	67 233
Soldul de numerar la începutul perioadei de gestiune	2300	20,8895	48 046
Soldul de numerar la sfârșitul perioadei de gestiune	129 200	21,4858	2 775 965

În baza datelor din exemplu, diferențele de curs valutar din conversie constituie 67 233 lei (2 775 965 lei - 48 046 lei - 2 660 686 lei).

95. În cazul în care plățile și încasările de numerar între entitățile incluse în consolidare au loc în perioade de gestiune diferite, la întocmirea situației consolidate a fluxurilor de numerar, valoarea fluxului de numerar al grupului se diminuează, iar soldul numerarului raportat de grup la finele perioadei de gestiune în care a avut loc transferul se majorează cu sumele corespunzătoare.

Exemplul 20. La 31.12.201X-1 entitatea-fică „B” a transferat 10 000 lei în beneficiul entității-mamă „A” în contul achitării

datoriei pentru marfa livrată. Entitatea-mamă „A” a înregistrat în contul curent suma respectivă în data de 02.01.201X.

În baza datelor din exemplu, în situația consolidată a fluxurilor de numerar pentru anul 201X, fluxul de numerar din activitatea operațională se diminuează cu 10 000 lei și se consideră că entitatea-mamă „A” a încasat această sumă în anul 201X-1, când a fost făcut transferul de către entitatea-fică „B”. Soldul de numerar la începutul perioadei de gestiune în situația consolidată a fluxurilor de numerar pentru anul 201X se majorează 10 000 lei.

La întocmirea bilanțului consolidat la data de 31.12.201X, soldul creanțelor comerciale la începutul perioadei de gestiune se diminuează cu 10 000 lei.

La întocmirea situației consolidate a fluxurilor de numerar se consideră că tranzația de transfer/încasare a avut loc în totalitate în anul 201X-1, iar soldul numerarului la 01.01.201X include suma de 10 000 lei.

96. La consolidarea situației fluxurilor de numerar, elementele similare de încasări și plăți din situațiile fluxurilor de numerar individuale ale entităților incluse în consolidare se însumează.

97. La întocmirea situației consolidate a fluxurilor de numerar, încasările și plățile generate de tranzațiile dintre entitățile incluse în consolidare se elimină și se prezintă numai fluxurile de numerar din tranzațiile cu entitățile din afara grupului.

Exemplul 21. Grupul este format din trei entități – entitatea-mamă „A” și entitățile-fice „B” și „C”. Entitatea-mamă deține 100% în capitalul social al entităților-fice. Toate entitățile incluse în consolidare sunt rezidente ale Republicii Moldova.

Pe parcursul perioadei de gestiune 201X au avut loc următoarele tranzații în interiorul grupului:

- entitatea-fică „B” a transferat entității-mamă „A” numerar în contul achitării datoriei pentru marfa procurată în sumă de 100 000 lei;
- entitatea-fică „B” a plătit 130 200 lei entității-mamă „A” în calitate de dobândă pentru împrumutul acordat în perioada 201X-1. De asemenea, entitatea-fică „B” a rambursat în anul 201X 300 000 lei împrumut acordat în anul 201X-1 de către entitatea-mamă „A”;
- în anul 201X entitatea-fică „B” a plătit dividende entității-mamă „A” în sumă de 200 000 lei;
- entitatea-mamă „A” a transferat entității-fică „C” 1 200 000 lei în calitate de plată pentru serviciile prestate;
- entitatea-fică „C” a achitat entității-mamă „A” 200 000 lei pentru utilajul procurat.

Informațiile din situațiile fluxurilor de numerar individuale ale entității-mamă „A” și ale entităților-fice „B” și „C” sînt prezentate în col. 2-4 din tabelul 18.

Tabelul 18

Informațiile din situațiile fluxurilor de numerar individuale și consolidată pentru anul 201X

(în lei)

Indicatori	Elementele situațiilor fluxurilor de numerar individuale ale			Eliminări de consolidare aferente tranzațiilor cu		Elementele situației consolidate a fluxurilor de numerar
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”	entității-fică „C”	entitatea-fică „B”	entitatea-fică „C”	
1	2	3	4	5	6	7
Fluxuri de numerar din activitatea operațională	85 456 200	14 850 700	12 485 600	(100 000)	(1 200 000)	111 492 500
Încasări din vânzări						
Plăți pentru stocuri și servicii procurate	67 240 100	10 365 200	10 785 000	(100 000)	(1 200 000)	87 090 300

Indicatori	Elementele situațiilor fluxurilor de numerar individuale ale			Eliminări de consolidare aferente tranzacțiilor cu		Elementele situației consolidate a fluxurilor de numerar
	entității-mamă „A”	entității-fică „B”	entității-fică „C”	entitatea-fică „B”	entitatea-fică „C”	
Plăți către angajați și organe de asigurare socială și medicală	15 230 400	2 800 400	784 600			18 815 400
Dobânzi plătite	401 500	130 200		(130 200)		401 500
Plata impozitului pe venit	1 500 000	137 500	65 700			1 703 200
Alte încasări	1 025 080	58 450	44 860			1 128 390
Alte plăți	3 140 300	308 710	60 200			3 509 210
Fluxul net de numerar din activitatea operațională	(1 031 020)	1 167 140	834 960	(130 200)	0	1 101 280
<i>Fluxuri de numerar din activitatea de investiții</i>						
Încasări din vânzarea activelor imobilizate	3 100 300				(200 000)	2 900 300
Plăți aferente intrărilor de active imobilizate	4 120 600		200 000		(200 000)	4 120 600
Dobânzi încasate	200 450			(130 200)		70 250
Dividende încasate	380 600			(200 000)		180 600
inclusiv: dividende încasate din străinătate						
Alte încasări (plăți)	300 000			(300 000)		0
Fluxul net de numerar din activitatea de investiții	(139 250)	0	(200 000)	(630 200)	0	(969 450)
<i>Fluxuri de numerar din activitatea financiară</i>						
Încasări sub formă de credite și împrumuturi	12 000 000					12 000 000
Plăți aferente rambursării creditelor și împrumuturilor	8 500 000	300 000		(300 000)		8 500 000
Dividende plătite		200 000		(200 000)		0
inclusiv: dividende plătite nerezidenților						
Fluxul net de numerar din activitatea financiară	3 500 000	(500 000)	0	500 000	0	3 500 000
Fluxul net de numerar total	2 329 730	667 140	634 960	0	0	3 631 830
Diferențe de curs valutar favorabile (nefavorabile)	(110 200)	(56 700)	(154 600)			(321 500)
Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune	4 200 350	120 600	22 140	X	X	4 343 090
Sold de numerar la sfârșitul perioadei de gestiune	6 419 880	731 040	502 500	X	X	7 653 420

În baza datelor din exemplu, se efectuează următoarele eliminări la consolidare:

- încasările din vânzări ale entității-mamă „A” și plățile pentru stocuri și servicii procurate ale entității-fică „B” se diminuează cu 100 000 lei;
- dobânzile plătite de entitatea-fică „B”, respectiv dobânzile încasate de entitatea-mamă „A” se micșorează cu 130 200 lei;
- dividendele încasate de entitatea-mamă „A” și dividendele plătite de entitatea-fică „B” se micșorează cu 200 000 lei;
- plățile aferente rambursării creditelor și împrumuturilor, efectuate de entitatea-fică „B” și alte încasări din activitatea de investiții ale entității-mamă „A” se diminuează cu 300 000 lei;
- încasările din vânzări ale entității-fică „C” și plățile pentru stocuri și servicii procurate ale entității-mamă „A” se diminuează cu 1 200 000 lei;

- încasările din vânzarea activelor imobilizate ale entității-mamă „A” și plățile aferente intrărilor de active imobilizate ale entității-fică „B” se diminuează cu 200 000 lei;

Informațiile din col. 7 din tabelul 18 se prezintă în situația consolidată a fluxurilor de numerar pentru perioada 201X.

98. Fluxurile de numerar provenite din pierderea sau obținerea controlului asupra entităților-fice se clasifică și se prezintă separat în cadrul activității de investiții. Suma numerarului încasat sau plătit drept contravaloare pentru pierderea sau obținerea controlului asupra entităților se raportează în situația consolidată a fluxurilor de numerar, după deducerea numerarului și a echivalentelor de numerar dobândite sau cedate în cadrul acestor tranzacții.

99. Fluxurile de numerar aferente pierderii controlului nu se deduc din cele aferente obținerii controlului.

Exemplul 22. Acțiunile entității-fice au fost procurate contra sumei de 980 000 lei. Valoarea justă a activelor achiziționate și a datoriilor asumate a constituit:

- stocuri – 700 000 lei;
- creanțe curente – 1 100 000 lei;
- numerar – 40 000 lei;
- imobilizări – 940 000 lei;
- datorii curente – 1 200 000 lei;
- datorii pe termen lung – 600 000 lei.

În baza datelor din exemplu, fluxul de numerar de la obținerea controlului asupra entității-fice constituie 940 000 lei ((700 000 lei + 1 100 000 lei + 40 000 lei + 940 000 lei – 1 200 000 lei – 600 000 lei) – 40 000 lei) și se prezintă în rîndul 130 „Încasări (plăți) din obținerea/pierderea controlului” al situației consolidate a fluxurilor de numerar.

Exemplul 23. Entitatea-mamă a vîndut investiția sa în entitatea-fică contra sumei de 450 000 lei. Soldul numerarului în bilanțul entității-fice la data pierderii controlului a constituit 47 000 lei.

În baza datelor din exemplu, fluxul de numerar de la pierderea controlului asupra entității-fice constituie 403 000 lei (450 000 lei – 47 000 lei) și se prezintă în rîndul 130 „Încasări (plăți) din obținerea/pierderea controlului” al situației consolidate a fluxurilor de numerar.

100. Fluxul de numerar, care rezultă din modificări ale cotelor-părți în capitalul social al entității-fice și care nu conduce la pierderea controlului, se prezintă în componența fluxului de numerar din activitatea financiară, cu excepția cazului în care cota-parte este deținută de o societate de investiții și este evaluată la valoarea justă.

Exemplul 24. Entitatea „A” a majorat cota-parte în capitalul entității „B” de la 80% la 90%. Valoarea tranzacției a constituit 150 000 lei.

În baza datelor din exemplu, suma de 150 000 lei se prezintă în rîndul 200 „Încasări (plăți) din modificări ale cotelor-părți” al situației consolidate a fluxurilor de numerar.

Modul de întocmire a situației consolidate a fluxurilor de numerar

101. În rîndurile situației consolidate a fluxurilor de numerar se prezintă valoarea totală a elementelor care se determină în mod similar cu indicatorii situațiilor fluxurilor de numerar individuale ale entităților incluse în consolidare, ținînd cont de ajustările specifice provenite din efectuarea etapelor de consolidare, în modul expus în pct. 92-100 ale prezentului standard.

102. În rîndul 130 „Încasări (plăți) din pierderea/obținerea controlului” se reflectă suma numerarului plătit sau încasat drept contravaloare pentru obținerea sau pierderea controlului asupra entităților incluse în consolidare cu scăderea numerarului și a echivalentelor de numerar dobîndite sau cedate în cadrul acestor tranzacții.

103. În rîndul 150 „Fluxul net de numerar din activitatea de investiții” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și plătit în cursul perioadei de gestiune din activitatea de investiții, determinată prin relația: rd. 090 – rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 ± rd. 130 ± rd. 140.

104. În rîndul 200 „Încasări (plăți) din modificări ale cotelor-părți” se indică suma numerarului care rezultă din modificarea participației în capitalul social al entității care nu conduce la obținerea/pierderea controlului.

105. În rîndul 220 „Fluxul net de numerar din activitatea financiară” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și plătit în perioada de gestiune din activitatea financiară, determinată prin relația: rd. 160 – rd. 170 – rd. 180 + rd. 190 ± rd. 200 ± rd. 210.

106. În rîndul 230 „Fluxul net de numerar total” se indică fluxul de numerar al perioadei de gestiune rezultat din activitățile: operațională, de investiții și financiară, determinat prin relația: ± rd. 080 ± rd. 150 ± rd. 220.

107. În rîndul 250 „Diferențe de curs valutar din conversie” se prezintă diferențele rezultate din recalcularea în monedă națională a elementelor situațiilor fluxurilor de numerar individuale ale entităților-fice din străinătate, necesare pentru a reconcilia soldurile de numerar la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune.

108. În rîndul 260 „Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune” se reflectă soldul de numerar în conturile de evidență a mijloacelor și documentelor bănești la începutul perioadei de gestiune curente. Acesta trebuie să fie egal cu suma soldurilor numerarului la începutul perioadei de gestiune ale tuturor entităților incluse în consolidare și să corespundă cu soldul numerarului reflectat în rîndul 430 col. 4 din bilanțul consolidat.

109. În rîndul 270 „Sold de numerar la sfîrșitul perioadei de gestiune” se prezintă soldul de numerar în conturile de evidență a mijloacelor și documentelor bănești la sfîrșitul perioadei de gestiune curente. Acesta trebuie să fie egal cu suma soldurilor numerarului la sfîrșitul perioadei de gestiune ale tuturor entităților incluse în consolidare și să corespundă cu soldul numerarului reflectat în rîndul 430 col. 5 din bilanțul consolidat.

Nota explicativă la situațiile financiare consolidate

110. Nota explicativă la situațiile financiare consolidate conține, pe lîngă informațiile prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare, cel puțin următoarele informații:

- 1) cu caracter general:
 - a) faptul că situațiile financiare sînt consolidate;
 - b) baza concluziei că există control atunci cînd entitatea-mamă nu deține direct sau indirect prin entitățile-fice mai mult de jumătate din drepturile de vot;
 - c) cotele-părți deținute de entitatea-mamă în capitalul social al fiecărei entități-fice;
 - d) cotele-părți deținute de entitățile grupului în capitalul social al fiecărei entități asociate;
 - e) orice diferență privind data de raportare a situațiilor financiare ale entității-mamă și a entităților-fice ale acesteia utilizate la întocmirea situațiilor financiare consolidate;
 - f) denumirea entităților-fice, neincluse în consolidare;
 - g) modificări semnificative în componența entităților incluse în consolidare;
- 2) privind poziția financiară:
 - a) fondului comercial pozitiv și negativ, dacă la consolidarea bilanțului s-a efectuat compensarea acestora;
 - b) perioada de decontare a fondului comercial;
- 3) privind performanța financiară:
 - a) venitul din vînzări, cheltuielile și rezultatul global al perioadei de gestiune prezentat pe segmente de activitate și pe zone geografice;
 - b) detalierea veniturilor și cheltuielilor din alte activități;

- c) informații suplimentare despre natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu deprecierea și amortizarea și cheltuielile cu beneficiile angajaților;
 - d) ajustările din reclasificare aferente componentelor altor elemente ale rezultatului global;
 - e) informații privind profitul net (pierderea netă) din activitățile continue și întrerupte;
 - f) natura și valoarea elementelor semnificative de venituri, cheltuieli și rezultatului global;
- 4) privind modificările capitalului propriu:
- a) modificările semnificative ale elementelor capitalului propriu aferente tranzacțiilor cu proprietarii entității-mamă;
 - b) valoarea semnificativă ale intereselor care nu controlează aferentă fiecărui element de capital propriu;
- 5) privind fluxurile de numerar:
- a) încasările, plățile și fluxurile de numerar prezentate pe segmente de activitate și pe zone geografice;
 - b) ajustările din reclasificare aferente elementelor situațiilor fluxurilor de numerar individuale ale entităților incluse în consolidare;
 - c) fluxurile de numerar din obținerea sau pierderea controlului asupra entităților incluse în consolidare în cursul perioadei de gestiune;
 - d) fluxurile de numerar aferente modificărilor cotelor-părți în capitalul social al entităților incluse în consolidare, care nu conduc la pierderea controlului.

Aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare consolidate

111. Situațiile financiare consolidate se aprobă, se semnează și se prezintă utilizatorilor în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare.

Prevederi tranzitorii

112. Pentru prima perioadă de gestiune în care se aplică prezentul standard indicatorii aferenți perioadei de gestiune precedente nu se prezintă în situațiile financiare consolidate.

Anexa 1

BILANȚUL CONSOLIDAT la _____ 20__

Nr. cpt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. Imobilizări necorporale			
	1. Imobilizări necorporale în curs de execuție	010		

Nr. cpt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
	2. Imobilizări necorporale în exploatare, total	020		
	din care:			
	2.1. concesiuni, licențe și mărci	021		
	2.2. drepturi de autor și titluri de protecție	022		
	2.3. programe informatice	023		
	2.4. alte imobilizări necorporale	024		
	3. Fond comercial	030		
	4. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	040		
	Total imobilizări necorporale (rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040)	050		
	II. Imobilizări corporale			
	1. Imobilizări corporale în curs de execuție	060		
	2. Terenuri	070		
	3. Mijloace fixe, total	080		
	din care:			
	3.1. clădiri	081		
	3.2. construcții speciale	082		
	3.3. mașini, utilaje și instalații tehnice	083		
	3.4. mijloace de transport	084		
	3.5. inventar și mobilier	085		
	3.6. alte mijloace fixe	086		
	4. Resurse minerale	090		
	5. Active biologice imobilizate	100		
	6. Investiții imobiliare	110		
	7. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	120		
	Total imobilizări corporale (rd.060 + rd.070 + rd.080 + rd.090 + rd. 100 + rd. 110 + rd. 120)	130		
	III. Investiții financiare pe termen lung			
	1. Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate	140		
	2. Investiții financiare pe termen lung puse în echivalență	150		
	3. Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate, total	160		
	din care:			
	3.1. împrumuturi acordate părților afiliate	161		
	3.2. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare	162		
	3.3. alte investiții financiare	163		
	Total investiții financiare pe termen lung (rd. 140 + rd. 150 + rd. 160)	170		

Nr. cpt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
IV. Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate				
	1. Creanțe comerciale pe termen lung	180		
	2. Creanțe ale părților afiliate pe termen lung	190		
	inclusiv: creanțe aferente intereselor de participare	191		
	3. Alte creanțe pe termen lung	200		
	4. Cheltuieli anticipate pe termen lung	210		
	5. Alte active imobilizate	220		
	Total creanțe pe termen lung și alte active imobilizate (rd. 180 + rd. 190 + rd. 200 + rd. 210 + rd. 220)	230		
	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE (rd. 050 + rd. 130 + rd. 170 + rd. 230)	240		
B. ACTIVE CIRCULANTE				
I. Stocuri				
	1. Materiale și obiecte de mică valoare și scurtă durată	250		
	2. Active biologice circulante	260		
	3. Producția în curs de execuție	270		
	4. Produse și mărfuri	280		
	5. Avansuri acordate pentru stocuri	290		
	Total stocuri (rd. 250 + rd. 260 + rd. 270 + rd. 280 + rd. 290)	300		
II. Creanțe curente și alte active circulante				
	1. Creanțe comerciale curente	310		
	2. Creanțe ale părților afiliate curente	320		
	inclusiv: creanțe aferente intereselor de participare	321		
	3. Creanțe ale bugetului	330		
	4. Creanțele ale personalului	340		
	5. Alte creanțe curente	350		
	6. Cheltuieli anticipate curente	360		
	7. Alte active circulante	370		
	Total creanțe curente și alte active circulante (rd. 310 + rd. 320 + rd. 330 + rd. 340 + rd. 350 + rd. 360 + rd. 370)	380		
III. Investiții financiare curente				
	1. Investiții financiare curente în părți neafiliate	390		
	2. Investiții financiare curente puse în echivalență	400		

Nr. cpt.	Activ	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
	3. Investiții financiare curente în părți afiliate, total	410		
	din care:			
	3.1. împrumuturi acordate părților afiliate	411		
	3.2. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare	412		
	3.3. alte investiții financiare în părți afiliate	413		
	Total investiții financiare curente (rd. 390 + rd. 400 + rd. 410)	420		
	IV. Numerar și documente bănești	430		
	TOTAL ACTIVE CIRCULANTE (rd.300 + rd.380 + rd.420 + rd.430)	440		
	TOTAL ACTIVE (rd.240 + rd.440)	450		

Nr. cpt.	Pasiv	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
C. CAPITAL PROPRIU				
I. Capital social și neînregistrat				
	1. Capital social	460		
	2. Capital nevărsat	470		
	3. Capital neînregistrat	480		
	4. Capital retras	490		
	5. Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate	500		
	Total capital social și neînregistrat (rd. 460 + rd. 470 + rd. 480 + rd. 490 + rd. 500)	510		
	II. Prime de capital	520		
III. Rezerve				
	1. Capital de rezervă	530		
	2. Rezerve statutare	540		
	3. Alte rezerve	550		
	Total rezerve (rd. 530 + rd. 540 + rd. 550)	560		
IV. Profit (pierdere)				
	1. Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	570		
	2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	580		
	3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	590		

Nr. cpt.	Pasiv	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
	4. Profit utilizat al perioadei de gestiune	600		
	Total profit (pierdere) (rd. 570 + rd. 580 + rd. 590 + rd. 600)	610		
	V. Rezerve din reevaluare	620		
	VI. Alte elemente de capital propriu	630		
	VII. Diferențe de curs valutar din conversie	640		
	Capitalul propriu al proprietarilor entității-mamă (rd. 510 + rd. 520 + rd. 560 + rd. 610 + rd. 620 + rd. 630 + rd. 640)	650		
	VIII. Interese care nu controlează	660		
	TOTAL CAPITAL PROPRIU (rd. 650 + rd. 660)	670		
D.	DATORII PE TERMEN LUNG			
	1. Credite bancare pe termen lung	680		
	2. Împrumuturi pe termen lung din care:	690		
	2.1. împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	691		
	inclusiv:			
	împrumuturi din emisiunea de obligațiuni convertibile	692		
	2.2. alte împrumuturi pe termen lung	693		
	3. Datorii comerciale pe termen lung	700		
	4. Datorii față de părțile afiliate pe termen lung	710		
	inclusiv:			
	datorii aferente intereselor de participare	711		
	5. Avansuri primite pe termen lung	720		
	6. Venituri anticipate pe termen lung	730		
	7. Alte datorii pe termen lung	740		
	TOTAL DATORII PE TERMEN LUNG (rd. 680 + rd. 690 + rd. 700 + rd. 710 + rd. 720 + rd. 730 + rd. 740)	750		
E.	DATORII CURENTE			
	1. Credite bancare pe termen scurt	760		
	2. Împrumuturi pe termen scurt, total	770		
	din care:			
	2.1. împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	771		

Nr. cpt.	Pasiv	Cod. rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
	inclusiv:			
	împrumuturi din emisiunea de obligațiuni convertibile	772		
	2.2. alte împrumuturi pe termen scurt	773		
	3. Datorii comerciale curente	780		
	4. Datorii față de părțile afiliate curente	790		
	inclusiv:			
	datorii aferente intereselor de participare	791		
	5. Avansuri primite curente	800		
	6. Datorii față de personal	810		
	7. Datorii privind asigurările sociale și medicale	820		
	8. Datorii față de buget	830		
	9. Datorii față de proprietari	840		
	10. Venituri anticipate curente	850		
	11. Alte datorii curente	860		
	TOTAL DATORII CURENTE (rd. 760 + rd. 770 + rd. 780 + rd. 790 + rd. 800 + rd. 810 + rd. 820 + rd. 830 + rd. 840 + rd. 850 + rd. 860)	870		
F.	PROVIZIOANE			
	1. Provizioane pentru beneficiile angajaților	880		
	2. Provizioane pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor	890		
	3. Provizioane pentru impozite	900		
	4. Alte provizioane	910		
	TOTAL PROVIZIOANE (rd. 880 + rd. 890 + rd. 900 + rd. 910)	920		
	TOTAL PASIVE (rd. 670 + rd. 750 + rd. 870 + rd. 920)	930		

Anexa 2

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

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	curentă
1	2	3	4
Secțiunea „Profit și pierdere”			
Venituri din vânzări, total	010		
din care:			
venituri din vânzarea produselor și mărfurilor	011		
venituri din prestarea serviciilor și executarea lucrărilor	012		

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
venituri din contracte de construcție	013		
venituri din contracte de leasing	014		
venituri din contracte de microfinanțare	015		
alte venituri din vânzări	016		
Costul vânzărilor, total	020		
din care:			
valoarea contabilă a produselor și mărfurilor vândute	021		
costul serviciilor prestate și lucrărilor executate terților	022		
costuri aferente contractelor de construcție	023		
costuri aferente contractelor de leasing	024		
costuri aferente contractelor de microfinanțare	025		
alte costuri aferente vânzărilor	026		
Profit brut (pierdere brută) (rd. 010 – rd. 020)	030		
Alte venituri din activitatea operațională	040		
Cheltuieli de distribuire	050		
Cheltuieli administrative	060		
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070		
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd. 030 + rd. 040 – rd. 050 – rd. 060 – rd. 070)	080		
Venituri financiare	090		
Cheltuieli financiare	100		
Rezultatul: profit (pierdere) financiar(ă) (rd. 090 – rd. 100)	110		
Venituri cu active imobilizate și excepționale	120		
Cheltuieli cu active imobilizate și excepționale	130		
Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere) (rd. 120 – rd. 130)	140		
Cota-parte a profitului (pierderii) perioadei de gestiune aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun	150		
Rezultatul din alte activități: profit (pierdere) (rd. 110 + rd. 140 + rd. 150)	160		
Profit (pierdere) pînă la impozitare (rd. 080 + rd. 160)	170		
Cheltuieli privind impozitul pe venit	180		
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd. 170 – rd. 180), atribuibil:	190		
Proprietarilor entității-mamă	191		
Intereselor care nu controlează	192		
Secțiunea „Alte elemente ale rezultatului global”			
Elemente care pot fi ulterior prezentate în situația de profit și pierdere	200		

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
Diferențe de curs valutar din conversie	201		
Alte elemente	202		
Elemente care nu vor fi prezentate în situația de profit și pierdere	210		
Surplus din reevaluarea imobilizărilor corporale	211		
Alte elemente	212		
Rezultatul global al perioadei de gestiune (rd. 190 + rd. 200 + rd. 210), atribuibil:	220		
Proprietarilor entității-mamă	221		
Intereselor care nu controlează	222		

Anexa 3

SITUAȚIA CONSOLIDATĂ A MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

de la _____ pînă la _____ 20__

Nr. cpt.	Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfîrșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6	7
	CAPITAL PROPRIU					
I.	Capital social și neînregistrat					
	1. Capital social	010				
	2. Capital nevărsat	020				
	3. Capital neînregistrat	030				
	4. Capital retras	040				
	5. Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate	050				
	Total capital social și neînregistrat (rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050)	060				
II.	Prime de capital	070				
III.	Rezerve					
	1. Capital de rezervă	080				
	2. Rezerve statutare	090				
	3. Alte rezerve	100				
	Total rezerve (rd. 080 + rd. 090 + rd. 100)	110				
IV.	Profit (pierdere)					
	1. Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	120				

Nr. cpt.	Indicatori	Cod. rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
	2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	130				
	3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	140				
	4. Profit utilizat al perioadei de gestiune	150				
	Total profit (pierdere) (rd. 120 + rd. 130 + rd. 140 + rd. 150)	160				
V.	Rezerve din reevaluare	170				
VI.	Alte elemente de capital propriu	180				
VII.	Diferențe de curs valutar din conversie	190				
	Capitalul propriu atribuibil proprietarilor entității-mamă (rd. 060 + rd. 070 + rd. 110 + rd. 160 + rd. 170 + rd. 180 + rd. 190)	200				
	Interese care nu controlează	210				
	total capital propriu (rd. 200 + rd. 210)	220				

Anexa 4

SITUAȚIA CONSOLIDATĂ A FLUXURILOR DE NUMERAR
de la _____ pînă la _____ 20__

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
1	2	3	4
Fluxuri de numerar din activitatea operațională			
Încasări din vânzări	010		
Plăți pentru stocuri și servicii procurate	020		
Plăți către angajați și organe de asigurare socială și medicală	030		
Dobânzi plătite	040		

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
Plata impozitului pe venit	050		
Alte încasări	060		
Alte plăți	070		
Fluxul net de numerar din activitatea operațională (rd. 010 – rd. 020 – rd. 030 – rd. 040 – rd. 050 + rd. 060 – rd. 070)	080		
Fluxuri de numerar din activitatea de investiții			
Încasări din vânzarea activelor imobilizate	090		
Plăți aferente intrărilor de active imobilizate	100		
Dobânzi încasate	110		
Dividende încasate	120		
inclusiv: dividende încasate din străinătate	121		
Încasări (plăți) din obținerea/pierderea controlului	130		
Alte încasări (plăți)	140		
Fluxul net de numerar din activitatea de investiții (rd. 090 – rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 ± rd. 130 ± rd. 140)	150		
Fluxuri de numerar din activitatea financiară			
Încasări sub formă de credite și împrumuturi	160		
Plăți aferente rambursării creditelor și împrumuturilor	170		
Dividende plătite	180		
inclusiv: dividende plătite nerezidenților	181		
Încasări din operațiuni de capital	190		
Încasări (plăți) din modificări ale cotelor-părți	200		
Alte încasări (plăți)	210		
Fluxul net de numerar din activitatea financiară (rd. 160 – rd. 170 – rd. 180 + rd. 190 ± rd. 200 ± rd. 210)	220		
Fluxul net de numerar total (± rd. 080 ± rd. 150 ± rd. 220)	230		
Diferențe de curs valutar favorabile (nefavorabile)	240		
Diferențe de curs valutar din conversie	250		
Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune	260		
Sold de numerar la sfârșitul perioadei de gestiune (± rd. 230 ± rd. 240 ± rd. 250 + rd. 260)	270		

Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor

(Aprobate prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate pornind de la necesitatea stabilirii unor reguli (norme) generale privind contabilizarea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice constă în stabilirea modului de contabilizare a costurilor de producție și de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice sînt aplicabile entităților care utilizează standardele naționale de contabilitate și desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii.

4. Prezentele indicații metodice nu reglementează modul de contabilizare a costurilor aferente:

- 1) stocurilor procurate sau primite de la terți (SNC „Stocuri”);
- 2) imobilizărilor necorporale și corporale (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”);
- 3) contractelor de construcție (SNC „Contracte de construcții”);
- 4) activelor primite în leasing financiar (SNC „Contracte de leasing”);
- 5) investițiilor financiare (SNC „Creanțe și investiții financiare”);
- 6) activelor cu ciclu lung de producție (SNC „Costurile îndatorării”);
- 8) activelor biologice și produselor agricole (SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”).

Definiții

5. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:
Activități de bază – activități legate de fabricația produselor și/sau de prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității.

Activități auxiliare – activități de deservire a activităților de bază ale entității (de exemplu, fabricația ambalajului și instrumentelor, deservirea cu transport, furnizarea diferitelor tipuri de energie, reparația mijloacelor fixe).

Calculația costului – totalitatea procedurilor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate.

Costuri de producție – resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor/prestarea serviciilor.

Costuri directe – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație în mod direct fără calcule intermediare.

Costuri repartizabile – costuri care pot fi atribuite unui anumit obiect de calculație, doar după calcule intermediare de repartizare.

Costuri indirecte de producție – costuri legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție ale entității.

Obiect de calculație – produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pentru care se calculează costul.

Obiect de evidență a costurilor – loc (centru) de apariție a costurilor (de exemplu, activitate, secție, sector, fază), produs, lucrare, serviciu, comandă, grupă de produse (servicii) pe care se ține contabilitatea costurilor de producție.

Perioadă de calculație – perioadă pentru care se calculează costul produselor fabricate/serviciilor prestate (de exemplu, lună, trimestru, an).

Proces de producție – totalitatea operațiunilor aferente fabricării produselor/prestării serviciilor.

Produse finite – bunuri care au parcurs în întregime stadiile procesului de producție și nu necesită prelucrări ulterioare în cadrul entității, au fost supuse probelor tehnice și recepției, sînt integral completate și pot fi depozitate în vederea vânzării sau livrate direct cumpărătorilor.

Producția în curs de execuție – bunuri care nu au trecut toate stadiile de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor tehnice și recepției sau necompletate în întregime, precum și costurile aferente serviciilor și lucrărilor în curs de execuție.

Produse secundare – bunuri care se obțin în procesul de producție concomitent cu produsele principale și au o importanță secundară și valoare nesemnificativă față de acestea.

Producții și unități de deservire – subdiviziuni ale entității cu destinație social-culturală (de exemplu, cantine, cămine, centre de agrement-sport, case de odihnă, instituții preșcolare).

Semifabricate – bunuri al căror proces de producție a fost finalizat într-o secție (fază de fabricație) și care sînt supuse în continuare prelucrării în altă secție (fază de fabricație) sau se livrează cumpărătorilor.

Servicii – lucrări executate de către entitate pentru terți și/sau subdiviziuni interne (de exemplu, servicii de transport, reparație, intermediere, consultanță, instruire, agrement-sport, telefonie, internet, turism, lucrări de instalare a utilajului).

Reguli generale

6. Entitățile care desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii au obligația să țină contabilitatea costurilor

de producție și să calculeze costul produselor fabricate/serviciilor prestate.

7. Costurile de producție se recunosc în baza contabilității de angajamente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate. În acest scop este necesară contabilizarea separată a:

- 1) costurilor curente, care cuprind costurile suportate și recunoscute în perioada curentă (luna, trimestrul, anul) (de exemplu, costul materialelor consumate, salariile calculate muncitorilor de bază, energia electrică consumată);
- 2) costurilor anticipate, care cuprind costurile efectuate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele viitoare (de exemplu, costurile aferente reparațiilor mijloacelor fixe, certificărilor, expertizelor, evaluărilor);
- 3) costurilor preliminate, care cuprind costurile ce urmează a fi suportate în perioadele viitoare, dar se recunosc în perioada curentă (de exemplu, proviziunile privind concediile de odihnă ale muncitorilor de bază).

8. Costurile de producție se evaluează la valoarea contabilă a stocurilor consumate, suma retribuițiilor efectiv calculate personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor/prestare a serviciilor, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuițiilor calculate, suma amortizării activelor imobilizate cu destinație de producție, valoarea serviciilor procurate de la terți etc.

9. Contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate/serviciilor prestate se delimitează pe perioade de calculație.

10. Contabilitatea costurilor de producție se ține separat pe activitățile de bază și auxiliare. Conform politicilor contabile, în cadrul activităților de bază și auxiliare contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută pe subdiviziuni (de exemplu, secții, ateliere, linii), tipuri de produse/servicii și alte direcții stabilite de entitate.

11. Costurile produselor finite și serviciilor se delimitează de costurile producției/serviciilor în curs de execuție.

12. Contabilitatea costurilor de producție se ține pe articole de costuri care cuprind:

- 1) costuri materiale directe și repartizabile;
- 2) costuri cu personalul directe și repartizabile;
- 3) costuri indirecte de producție.

13. Entitatea poate modifica nomenclatorul articolelor de costuri prevăzut în pct. 12 din prezentele indicații metodice în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice, necesitățile informaționale, precum și de semnificația anumitor tipuri de costuri (de exemplu, în ramura extractivă poate fi prevăzut un articol suplimentar de costuri – amortizarea resurselor minerale, în industria energetică – amortizarea mijloacelor fixe).

14. Nomenclatorul, componența și modul de contabilizare a costurilor de producție, obiectele de evidență a costurilor și de calculație, perioada și metodele de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate se stabilesc în politicile contabile ale entității.

15. În baza prezentelor indicații metodice pot fi elaborate și aprobate în modul stabilit de legislație indicații metodice

privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor fabricate și serviciilor prestate în diferite ramuri/sectoare ale economiei naționale ținând cont de particularitățile acestora.

16. În conformitate cu politicile contabile ale entității, contabilitatea costurilor de producție poate fi ținută:

- 1) cu aplicarea conturilor de gestiune;
- 2) fără aplicarea conturilor de gestiune.

Modul de contabilizare a costurilor de producție se alege de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de mărimea, particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale ale acesteia.

Contabilitatea costurilor de producție cu aplicarea conturilor de gestiune

17. Contabilitatea costurilor de producție cu aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităților care confecționează diferite tipuri de produse și/sau prestează diferite tipuri de servicii. În cazul aplicării conturilor de gestiune costurile de producție se contabilizează în modul prevăzut în pct. 18–46 din prezentele indicații metodice.

Costuri de producție ale activităților de bază

18. Costurile de producție ale activităților de bază reprezintă costurile ce țin de fabricația produselor și/sau prestarea serviciilor ce constituie scopul activității entității.

Costuri materiale directe și repartizabile

19. Costurile materiale reprezintă valoarea contabilă a stocurilor sau altor resurse materiale utilizate nemijlocit la fabricația produselor/prestarea serviciilor. În funcție de modul de includere în costul produselor fabricate/serviciilor prestate, costurile materiale se divizează în:

- 1) costuri materiale directe – sînt legate de fabricația unui tip de produs sau de prestarea unui tip de serviciu și pot fi identificate ușor și exact pe obiecte de evidență a costurilor și de calculație nemijlocit prin observare și măsurare;
- 2) costuri materiale repartizabile – sînt legate de fabricația produselor cuplate și pot fi atribuite obiectelor de calculație prin repartizare.

20. Costurile materiale directe și repartizabile aferente fabricației produselor includ costurile privind:

- 1) materiile prime și materialele, care constituie baza produselor sau o componentă indispensabilă la fabricația acestora;
- 2) articolele accesorii (piesele de completare) și semifabricatele supuse asamblării sau prelucrării suplimentare la entitatea respectivă;
- 3) serviciile cu caracter de producție prestate de terți (de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru fabricația produselor, prelucrarea materiilor prime și materialelor);
- 4) combustibilul de toate tipurile, consumat în scopuri tehnologice;
- 5) energia de toate tipurile (de exemplu, energia electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa), consumată în scopuri tehnologice;

- 6) ambalajul și materialele de ambalat consumate în subdiviziunile de producție;
- 7) alte costuri materiale directe și repartizabile aferente fabricației produselor.

21. Costurile materiale directe și repartizabile aferente prestării serviciilor includ costurile privind:

- 1) materialele, care constituie o componentă indispensabilă la prestarea serviciilor;
- 2) piesele de schimb consumate în scopuri tehnologice;
- 3) serviciile cu caracter de producție prestate de terți (de exemplu, privind executarea unor operații distincte pentru prestarea serviciilor);
- 4) combustibilul de toate tipurile, carburanții și lubrifiții consumați în scopuri tehnologice;
- 5) energia de toate tipurile (de exemplu, energia electrică, termică, aerul comprimat, frigul, apa), consumată în scopuri tehnologice;
- 6) alte costuri materiale directe și repartizabile aferente prestării serviciilor.

22. Conform politicilor contabile ale entității, materialele consumate la prestarea serviciilor pot fi înregistrate ca operațiuni separate de ieșire a stocurilor în conformitate cu SNC „Stocuri”. În acest caz, valoarea materialelor consumate nu se include în costul serviciilor prestate.

23. Costurile materiale directe și repartizabile aferente activităților de bază se contabilizează separat pe obiecte de evidență și de calculație a costurilor. Aceste costuri se recunosc în perioada utilizării efective a stocurilor sau altor resurse materiale în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor și se înregistrează ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a stocurilor sau majorare a datoriilor curente. Stocurile consumate se evaluează în conformitate cu SNC „Stocuri”.

24. Costurile materiale repartizabile apar la prelucrarea complexă a materialelor, în cazul în care dintr-un tip de material se fabrică concomitent mai multe tipuri de produse cuplate (de exemplu, la producerea smântînii din lapte integral se obține simultan și lapte degresat). Aceste costuri se atribuie produselor cuplate proporțional normelor de consum a materialelor, volumului produselor fabricate (în expresie cantitativă sau convențional-cantitativă) sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 1. În septembrie 201X prin prelucrarea complexă a materialului „X” au fost obținute concomitent 300 unități de produs „A” și 200 kg de produs „B”. În acest scop s-a consumat 5824 kg de material „X” costul unitar al căruia constituie 150 lei.

Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, costurile materiale repartizabile se atribuie pe tipuri de produse cuplate proporțional consumului normativ al materialelor. Norma de consum a materialului „X” pentru o unitate a produsului „A” constituie 8 kg, iar pentru o unitate a produsului „B” – 14 kg.

În baza datelor din exemplu, costurile materiale repartizabile totale constituie 873 600 lei (5824 kg × 150 lei) și se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 1.

Repartizarea costurilor materiale pe tipuri de produse proporțional consumului normativ al materialelor

Tipuri de produse	Unitatea de măsură	Volu-mul efectiv de producție	Nor-ma de consum, kg	Con-sumul norma-tiv de materi-al, kg	Coe-ficient de repa-rtizare	Con-sumul efectiv de ma-terial, kg	Costu-rile ma-teriale repa-rti-za-bile, lei
1	2	3	4	5	$6 = \frac{\Sigma 7}{\Sigma 5}$	$7 = 5 \times 6$	8
„A”	buc.	300	8	2400	1,12	2688	403 200
„B”	kg	200	14	2800	1,12	3136	470 400
Total	-	-	-	5200		5824	873 600

Potrivit calculelor din tabelul 1, costurile materiale repartizabile suportate în septembrie 201X se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază în sumă de 403 200 lei pentru produsul „A” și 470 400 lei pentru produsul „B” concomitent cu diminuarea stocurilor în sumă de 873 600 lei.

25. Produsele secundare obținute în procesul de producție se evaluează conform SNC „Stocuri” la valoarea realizabilă netă. Valoarea produselor secundare se deduce din costul produsului principal sau al produselor cuplate și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În cazul fabricației produselor cuplate, valoarea realizabilă netă a produselor secundare se repartizează între cele cuplate proporțional cantității, valorii materialului inițial consumat sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 2. Utilizînd datele din exemplul 1, să admitem că entitatea în septembrie 201X în procesul prelucrării materialului „X” a obținut suplimentar și produsul secundar „C” în cantitate de 364 kg. Valoarea realizabilă netă a unei unități de produs „C” constituie 40 lei. Conform politicilor contabile ale entității valoarea produsului secundar se repartizează între produsele cuplate proporțional cantității efective a materialului consumat.

În baza datelor din exemplu, valoarea realizabilă netă a produsului secundar constituie 14 560 lei (364 kg × 40 lei) și se atribuie tipurilor de produse cuplate conform calculului prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Repartizarea valorii produsului secundar pe tipuri de produse cuplate proporțional cantității materialului inițial consumat

Tipuri de produse	Consumul efectiv de material, kg	Coe-ficient de repa-rtizare	Valoarea produsului secundar, lei
1	2	$3 = \frac{\Sigma 4}{\Sigma 2}$	4
„A”	2688	2,5	6720
„B”	3136	2,5	7840
Total	5824		14 560

Potrivit calculelor din tabelul 2, produsul secundar obținut de entitate în septembrie 201X se contabilizează ca

majorare a stocurilor în sumă de 14 560 lei concomitent cu diminuarea costurilor activităților de bază în sumă de 6 720 lei pentru produsul „A” și 7 840 lei pentru produsul „B”.

26. Deșeurile recuperabile obținute în procesul de producție se evaluează conform SNC „Stocuri” la valoarea justă. Valoarea deșeurilor recuperabile se deduce din costul produsului principal sau costul produselor cuplate și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază. În cazul fabricației produselor cuplate, valoarea justă a deșeurilor recuperabile se repartizează între tipurile de produse cuplate proporțional normelor deșeurilor sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

27. Consumul energiei de toate tipurile (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei) în scopuri tehnologice se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază și majorare a datoriilor curente sau diminuare a costurilor activităților auxiliare. Dacă consumurile energiei nu pot fi identificate distinct pe obiecte de calculație, ele se repartizează proporțional normelor de consum a energiei, capacității de consum și numărului de mașini-ore lucrate sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

28. Serviciile cu caracter de producție primite de la terți în procesul fabricației produselor și prestării serviciilor se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

Costuri cu personalul directe și repartizabile

29. Costurile cu personalul directe și repartizabile reprezintă remunerațiile, contribuțiile și alte plăți aferente personalului încadrat nemijlocit în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor. Aceste costuri includ:

- 1) retribuțiile pentru munca prestată, timpul efectiv lucrat, calculate potrivit formelor și sistemelor de retribuire a muncii aplicate de entitate;
- 2) sporurile și adaosurile la salarii, calculate personalului;
- 3) premiile calculate pentru rezultatele obținute;
- 4) remunerarea concediilor de odihnă anuale și suplimentare a personalului încadrat în procesul de fabricație a produselor/de prestare a serviciilor sau provizioanele constituie în aceste scopuri, plata orelor cu îlesniri pentru adolescenți, pentru îndeplinirea atribuțiilor de stat și alte plăți obligatorii în conformitate cu legislația în vigoare;
- 5) alte retribuții personalului încadrat nemijlocit în procesul de producție a produselor și/sau de prestare a serviciilor;
- 6) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente retribuțiilor personalului încadrat nemijlocit în fabricația produselor și/sau prestarea serviciilor.

30. Costurile cu personalul directe și repartizabile se recunosc în perioada calculării acestora și se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

31. Costurile cu personalul directe (de exemplu, retribuțiile muncitorilor de bază calculate conform sistemului de salarizare în acord) se includ direct în costul produselor/serviciilor distincte.

32. Costurile cu personalul repartizabile se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporțional salariilor tarifare (normative), retribuțiilor calculate în acord sau altei baze stabilite în politicile contabile ale entității.

Exemplul 3. În mai 201X muncitorilor unei secții de bază a entității s-au calculat salariile conform sistemului de salarizare:

- în acord, în suma de 86 300 lei pentru fabricația produsului „A” și 52 700 lei pentru fabricația produsului „B”;
- în regie în suma de 48 650 lei pentru fabricația produsului „A” și „B”.

Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, salariile muncitorilor de bază calculate în regie se repartizează pe obiecte de calculație proporțional salariilor calculate în acord.

În baza datelor din exemplu, salariile muncitorilor de bază se atribuie produselor distincte conform calculului prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Repartizarea salariilor muncitorilor de bază pe tipuri de produse

Tipuri de produse	Salarii calculate în acord, lei	Coeficient de repartizare	Salarii calculate în regie, lei	Total salariile muncitorilor de bază, lei
1	2	$3 = \Sigma 4 : \Sigma 2$	$4 = 2 \times 3$	$5 = 2 + 4$
„A”	86 300	0,35	30 205	116 505
„B”	52 700	0,35	18 445	71 145
Total	139 000		48 650	187 650

Potrivit calculelor din tabelul 3, costurile privind salariile muncitorilor de bază se contabilizează ca majorare a costurilor activităților de bază în sumă de 116 505 lei pentru produsul „A” și 71 145 lei pentru produsul „B” concomitent cu majorarea datoriilor curente în sumă de 187 650 lei.

33. Contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului se includ în costul produselor/serviciilor distincte proporțional retribuțiilor personalului încadrat nemijlocit în producerea produselor și/sau prestarea serviciilor. Aceste contribuții și prime se contabilizează ca majorare concomitentă a costurilor activităților de bază și datoriilor curente.

Costuri indirecte de producție

34. Costurile indirecte de producție includ:

- 1) amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale cu destinație de producție;
- 2) costurile de întreținere, deservire și reparație a imobilizărilor corporale cu destinație de producție;
- 3) plata pentru leasingul operațional (arendă, locațiune) al activelor cu destinație de producție;
- 4) retribuțiile calculate și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale personalului administrativ și de deservire a subdiviziunilor de producție ale entității;

- 5) costurile aferente perfecționării tehnologiilor, organizării producției, îmbunătățirii calității produselor/serviciilor;
- 6) costul (uzura) obiectelor de mică valoare și scurtă durată utilizate în subdiviziunile de producție ale entității;
- 7) costurile de asigurare a tehnicii securității și sănătății în muncă, precum și a condițiilor normale de lucru în subdiviziunile de producție ale entității;
- 8) costurile serviciilor de pază a subdiviziunilor de producție ale entității;
- 9) costurile de delegare în scopuri de producție a lucrătorilor încadrați în procesul fabricației produselor/prestării serviciilor;
- 10) costurile serviciilor activităților auxiliare aferente fabricației produselor/prestării serviciilor (de exemplu, energiei electrice și termice de producție proprie);
- 11) alte costuri indirecte legate de gestiunea și deservirea subdiviziunilor de producție.

35. Costurile indirecte de producție se contabilizează separat de costurile activităților de bază și auxiliare și se înregistrează ca majorare a costurilor indirecte de producție și majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, diminuare a stocurilor, costurilor activităților auxiliare etc.

36. Costurile indirecte de producție se repartizează în conformitate cu SNC „Stocuri” și se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente, costurilor activităților de bază și auxiliare și diminuare a costurilor indirecte de producție.

Particularitățile contabilității costurilor de producție ale activităților auxiliare

37. Costurile de producție ale activităților auxiliare reprezintă costurile legate de:

- 1) producerea ambalajelor;
- 2) furnizarea diferitor tipuri de energie (de exemplu, energiei electrice, termice, aerului comprimat, frigului, apei);
- 3) deservirea cu transport;
- 4) reparația mijloacelor fixe;
- 5) fabricația instrumentelor, echipamentelor speciale, pieselor de schimb etc.;
- 6) fabricația altor produse sau prestarea altor servicii cu caracter auxiliar pentru necesitățile interne ale entității și/sau destinate livrării terților.

38. Costurile materiale, cu personalul și indirecte de producție ale activităților auxiliare se contabilizează în conformitate cu pct. 19-36 din prezentele indicații metodice. Aceste costuri se înregistrează ca majorare a costurilor activităților auxiliare și majorare a datoriilor curente, amortizării imobilizărilor necorporale și corporale, uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată, diminuare a stocurilor etc.

39. Dacă în cadrul unei activități auxiliare se prestează un tip de servicii (se fabrică un tip de produse), toate costurile aferente se contabilizează ca directe. În caz contrar, se evidențiază în mod separat costurile directe și repartizabile ale activității auxiliare și costurile indirecte aferente deservirii și gestiunii activității auxiliare.

40. Serviciile prestate și produsele transmise reciproc între subdiviziunile (secțiile) auxiliare ale entității se evaluează la cost normativ (planificat) sau în alt mod stabilit în politici-

le contabile ale entității. Costul acestor servicii/produse se contabilizează ca majorare a costurilor unui tip și diminuare a costurilor altui tip de activități auxiliare.

41. Serviciile/produsele subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se evaluează la cost efectiv care se determină prin relația:

$$\text{Cost efectiv unitar al serviciului/ produsului activității auxiliare} = \frac{\text{Costuri de producție, cu excepția costului serviciilor/ produselor reciproc primite}}{\text{Cantitatea totală a serviciului/ produsului activității auxiliare}} + \frac{\text{Costul serviciilor/ produselor reciproc primite}}{\text{Cantitatea serviciului/ produsului reciproc prestat/ transmis}} - \frac{\text{Costul serviciului/ produsului reciproc prestat/ transmis}}{\text{Cantitatea serviciului/ produsului reciproc prestat/ transmis}}$$

42. Costul serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare, cu excepția serviciilor/produselor reciproce, se contabilizează ca diminuare a costurilor activităților auxiliare concomitent cu majorarea:

- 1) activelor – la includerea costului serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare în costul de intrare a imobilizărilor corporale, la reparația (modernizarea) imobilizărilor corporale cu respectarea condițiilor de capitalizare conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, la fabricația activelor în subdiviziunile auxiliare;
- 2) costurilor activităților de bază – la prestarea/transmiterea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare către subdiviziunile activităților de bază;
- 3) cheltuielilor curente – la livrarea serviciilor/produselor subdiviziunilor auxiliare la terți, în scopuri de distribuție, administrative sau de ieșire a activelor imobilizate și circulante etc.

Exemplul 4. O entitate dispune de o secție de transport și o cazangerie care prestează servicii secțiilor de bază, oficiului entității, terților și reciproc una la alta. Conform politicilor contabile ale entității, costurile de producție se înregistrează prin aplicarea conturilor de gestiune, livrările reciproce dintre secțiile auxiliare se evaluează la cost planificat. Pentru septembrie 201X costul planificat al serviciilor prestate de secția de transport constituie 4,3 lei pe t/km, iar costul planificat al aburilor produși de cazangerie – 1,1 lei/m³.

În septembrie 201X secția de transport a prestat servicii în volum de 10920 t/km, inclusiv 6500 t/km pentru secțiile de bază, 2620 t/km – pentru oficiul entității, 340 t/km – pentru cazangerie și 1460 t/km – pentru terți. În această lună secția de transport a suportat costuri în sumă de 48438 lei, cu excepția costului aburului consumat în volum de 2500 m³.

În baza datelor din exemplu, entitatea în septembrie 201X contabilizează costul aburului consumat în secția de transport în sumă de 2750 lei (2500 m³ × 1,1 lei) – ca majorare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) și diminuare a costurilor activităților auxiliare (cazangerie).

În septembrie 201X costul efectiv al serviciilor secției de transport constituie 4,7 lei pe t/km (48438 lei + 2750 lei – 340 t/km × 4,3 lei pe t/km) : (10920 t/km – 340 t/km).

Entitatea decontează costurile secției de transport aferente serviciilor prestate în septembrie 201X pentru:

- secțiile de bază – ca majorare a costurilor activităților de bază și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 30 550 lei (6500 t/km × 4,7 lei pe t/km);
- oficiul entității – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 12 314 lei (2620 t/km × 4,7 lei pe t/km);
- terți – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activității auxiliare (secției de transport) în sumă de 6862 lei (1460 t/km × 4,7 lei pe t/km);
- cazangerie – ca majorare a costurilor activităților auxiliare (cazangerie) și diminuare a costurilor activităților auxiliare (secției de transport) în sumă de 1462 lei (340 t/km × 4,3 lei pe t/km).

Contabilitatea pierderilor de producție

43. Pierderile de producție cuprind pierderile de stocuri, aferente personalului (de exemplu, retribuțiile aferente staționărilor prevăzute de procesul tehnologic), rebuturile și alte pierderi similare înregistrate în procesul de fabricație a produselor și/sau de prestare a serviciilor.

44. Pierderile de producție se contabilizează:

- 1) în limita normelor admise – ca majorare a costurilor de producție și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.;
- 2) peste limita normelor admise – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

45. Bunurile obținute din rebuturi definitive se evaluează la valoarea realizabilă netă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor de producție.

46. Prejudiciul material aferent pierderilor de producție din vina personalului și/sau a terților se recunoaște și se evaluează în conformitate cu legislația în vigoare. Suma prejudiciului material se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente.

Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune

47. Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune se recomandă entităților care confecționează un tip de produs (grupă de produse omogene) sau prestează un tip de serviciu (grupă de servicii omogene). În acest caz costurile de producție se înregistrează nemijlocit în conturile contabilității financiare și se contabilizează ca majorare a stocurilor (producției în curs de execuție) și majorare a datoriilor curente, a amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc.

Contabilitatea costurilor producțiilor și unităților de deservire

48. Costurile producțiilor și unităților de deservire se înregistrează separat de costurile activităților de bază și auxiliare și se contabilizează într-un cont de gestiune separat. Con-

form politicilor contabile și pragului de semnificație, aceste costuri pot fi contabilizate nemijlocit ca cheltuieli curente. În cursul perioadei de gestiune costurile producțiilor și unităților de deservire se contabilizează ca majorare a costurilor sau cheltuielilor curente și majorare a datoriilor curente, amortizării activelor imobilizate, diminuare a stocurilor etc. În cazul contabilizării costurilor într-un cont de gestiune la sfârșitul perioadei de calculație se determină costul produselor și serviciilor producțiilor și unităților de deservire, care se contabilizează ca majorare a stocurilor, cheltuielilor curente și diminuare a costurilor.

Calculația costurilor produselor fabricate și serviciilor prestate

Reguli generale

49. Calculația costului produselor/serviciilor cuprinde următoarele etape principale:

- 1) determinarea producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune;
- 2) înregistrarea costurilor directe și indirecte pe activități de bază și auxiliare;
- 3) repartizarea costurilor indirecte de producție între costul produselor fabricate /serviciilor prestate și cheltuielile curente;
- 4) repartizarea costurilor indirecte de producție repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor auxiliare;
- 5) repartizarea costurilor indirecte de producție repartizabile pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate ale subdiviziunilor de bază;
- 6) repartizarea costurilor activităților auxiliare pe tipurile activităților de bază;
- 7) evaluarea deșeurilor recuperabile și excluderea valorii lor din costurile de producție;
- 8) determinarea costului rebuturilor definitive și scăderea lui din costurile de producție;
- 9) determinarea costului produselor secundare și scăderea lui din costurile de producție;
- 10) determinarea costului producției în curs de execuție la sfârșitul perioadei de calculație conform SNC „Stocuri” și excluderea acestuia din costul de producție.

50. Calculația costului produselor/serviciilor se efectuează pe obiecte de calculație (de exemplu, produs/grupe de produse omogene, serviciu/grupe de servicii omogene) și perioade de calculație (de exemplu, lună, trimestru, an).

51. Conform politicilor contabile, entitatea determină costul total și/sau costul unitar al produselor fabricate/serviciilor prestate. Costul total se determină pentru cantitatea (volumul) totală a produselor fabricate/serviciilor prestate. Costul unitar al produsului/serviciului se calculează prin raportarea costului total la cantitatea (volumul) totală de produse fabricate/servicii prestate, care este stabilit de entitate în funcție de particularitățile tehnologice (de exemplu, costul unui km, costul unui metru cub, costul unei bucăți).

52. Calculația costului se efectuează în baza unităților de calculație (unităților de măsură), care diferă în funcție de tipul și caracterul produselor fabricate/serviciilor prestate, principalele fiind următoarele:

- 1) unitățile fizice (de exemplu, m², m³, kg);
- 2) unitățile de timp (de exemplu, ore, zile);
- 3) unitățile convenționale (de exemplu, unitățile tehnice de măsură, cum ar fi: litru de lapte cu 2,5% grăsimi, cai-putere la motoare).

53. Costul efectiv al produselor fabricate se contabilizează ca majorare a stocurilor, activelor imobilizate, cheltuielilor curente (de exemplu, la livrarea producției direct din subdiviziunea de bază) etc. și diminuare a costurilor activităților de bază și auxiliare sau a producției în curs de execuție etc.

54. Costul efectiv al serviciilor prestate se contabilizează ca majorare a activelor imobilizate și circulante, costurilor, cheltuielilor curente și diminuare a costurilor activităților de bază și auxiliare etc.

Metode de calculație a costurilor

55. Calculația costurilor poate fi efectuată prin următoarele metode principale: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard sau alte metode stabilite în politicile contabile.

56. În conformitate cu politicile contabile, entitatea poate să utilizeze o metodă distinctă de calculație, mai multe metode sau o combinație de metode de calculație a costurilor produselor fabricate/serviciilor prestate, în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale.

57. În cazul în care se modifică semnificativ procesul organizatorico-tehnologic, se poate schimba și metoda de calculație a costului. Efectele modificării metodei de calculație se contabilizează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

58. Metoda globală de calculație a costurilor poate fi aplicată de către entitățile care confecționează un tip de produs sau o grupă de produse omogene, execută un tip de lucrări sau prestează un tip de serviciu (de exemplu, producerea de energie electrică, extragerea de piatră, prestarea serviciilor de transport).

59. În cazul aplicării metodei globale toate costurile de producție sînt considerate costuri directe.

60. Costul unitar pe produs sau serviciu la aplicarea metodei globale se determină prin raportarea totalului costurilor directe la cantitatea de produse fabricate/servicii prestate în perioada de calculație.

Exemplul 5. În iunie 201X o entitate a fabricat 150 kg de produs și a suportat următoarele costuri:

- materiale în sumă de 20 000 lei,
- cu personalul (inclusiv contribuțiile pentru asigurările sociale obligatorii de stat și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală) – 6000 lei; și
- amortizarea utilajului de producție – 6250 lei.

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

- a) costurile de producție suportate în sumă de 32 250 lei (20 000 lei + 6000 lei + 6250 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază și:
 - diminuare a stocurilor – 20 000 lei;
 - majorare a datoriilor curente – 6000 lei;

- majorarea amortizării imobilizărilor corporale – 6250 lei;

- b) costul produselor fabricate în sumă de 32 250 lei – ca majorare a stocurilor (produselor finite) și diminuare a costurilor activităților de bază.

Conform datelor din exemplu, costul unitar al produsului fabricat constituie 215 lei/kg (32 250 lei : 150 kg).

61. Metoda de calculație a costului pe faze poate fi aplicată în cazul confecționării produselor în masă sau în serii mari (de exemplu, producerea cimentului, ceramicii, zahărului, conservelor, înghețatei, produselor de panificație, uleiului vegetal, textilelor). Faza de calculație se stabilește de către entitate de sine stătător și poate să coincidă sau să nu coincidă cu faza (stadiul) de producție.

62. În cazul aplicării metodei de calculație a costului pe faze, costurile se acumulează pe faze de calculație. Costul produselor cuprinde costurile acumulate în fazele precedente și costurile aferente fazei de fabricație respective.

63. Metoda de calculație a costului pe faze are două variante:

- 1) fără semifabricate, care prevede calcularea costurilor producției în curs de execuție și a produselor finite pe faze de fabricație la finele perioadei stabilite de entitate, prin însumarea costurilor tuturor fazelor;
- 2) cu semifabricate, care prevede calculația costurilor produselor finite, producției în curs de execuție și a semifabricatelor din producție proprie. Aplicarea variantei cu semifabricate prevede acumularea costurilor directe și indirecte, inclusiv costul semifabricatului din faza anterioară. În acest caz, costul semifabricatului obținut se transferă, după caz, în faza următoare în care, de asemenea, se alocă costurile de producție acumulate. Costul calculat în ultima fază constituie costul produsului finit. Semifabricatele din producție proprie pot fi utilizate în procesul de producție, pentru necesitățile interne ale entității sau pot fi vîndute.

Metoda de calculație a costului pe faze este prezentată în exemplul din anexa 1.

64. Metoda de calculație a costului pe comenzi poate fi aplicată de entitățile ce fabrică producție individuală sau în serii mici, care se caracterizează prin exemplare (grupe) unice care nu se repetă sau se repetă rar (de exemplu, fabricația de utilaje, producerea mobilei la comandă, reparația mașinilor și utilajelor). În cazul acestei metode obiectul de calculație îl constituie comanda care poate fi: un produs sau o serie de produse, un serviciu sau o grupă de servicii, o lucrare sau un complex de lucrări etc.

65. În cazul aplicării metodei de calculație a costului pe comenzi costurile se identifică și se acumulează pe fiecare comandă. Pentru comenzile nefinisate costul producției în curs de execuție include costurile acumulate în perioadele de gestiune precedente și curentă. Perioada de calculație constituie termenul de executare a comenzii.

Exemplul 6. În noiembrie 201X o entitate a început executarea comenzilor „A” și „B”. Comanda „A” a fost finisată în aceeași lună, iar comanda „B” a rămas neterminată la sfîrșitul anului 201X. Informația cu privire la costurile suportate este prezentată în tabelul 4.

Date inițiale

(în lei)

Costuri	noiembrie	decembrie	
	comanda		
	„A”	„B”	„B”
1. Costul producției în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune	-	-	18 060
2. Costurile suportate în perioada de gestiune, inclusiv:	9030	18 060	4150
2.1. Costuri materiale directe și repartizabile	5000	10 000	2500
2.2. Costuri cu personalul directe și repartizabile	2530	5060	1500
2.3. Costuri indirecte de producție	1500	3000	150
3. Costul producției în curs de execuție la sfârșitul lunii	-	18 060	22 210
4. Costul total pe comanda finisată	9030	-	-

În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:
în noiembrie 201X:

- costurile de producție suportate aferente comenzii „A” în sumă de 9030 lei (5000 lei + 2530 lei + 1500 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:
 - diminuare a stocurilor – 5000 lei,
 - majorare a datoriilor curente – 2530 lei,
 - diminuare a costurilor indirecte de producție – 1500 lei;
- costul produselor finite aferente comenzii „A” în sumă de 9030 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază;
- costurile de producție suportate aferente comenzii „B” în sumă de 18060 lei (10000 lei + 5060 lei + 3000 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:
 - diminuare a stocurilor – 10000 lei;
 - majorare a datoriilor curente – 5060 lei;
 - diminuare a costurilor indirecte de producție – 3000 lei;
- costul producției în curs de execuție aferente comenzii „B” în sumă de 18060 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

în decembrie 201X

- costurile de producție suportate aferente comenzii „B” în sumă de 22210 lei (20560 lei + 1500 lei + 150 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:
 - diminuare a stocurilor – 20560 lei (18060 lei + 2500 lei);
 - majorare a datoriilor curente – 1500 lei;
 - diminuare a costurilor indirecte de producție – 150 lei;
- costul produselor în curs de execuție aferente comenzii „B” în sumă de 22210 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

66. Metoda de calculație a costului standard prevede stabilirea unor standarde (norme) în baza normelor de consum al materialelor, normativelor costurilor cu personalul

etc. Aceste standarde trebuie revizuite și ajustate periodic în funcție de modificarea condițiilor procesului de producție sau de prestare a serviciilor (de exemplu, aplicarea unor tehnologii noi), precum și a altor modificări (de exemplu, a tarifelor, a prețurilor).

67. În cadrul metodei de calculație a costului standard, costul stocurilor și al altor resurse consumate la fabricația produselor/prestarea serviciilor se contabilizează la costul standard (normat) ca majorare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare și diminuare a stocurilor, majorare a amortizării a activelor imobilizate, a datoriilor curente etc. Produsele obținute în cursul perioadei se evaluează la costul standard (normativ) și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază și/sau auxiliare.

68. Abaterile (modificările) costurilor standard se înregistrează în mod separat și se contabilizează, astfel:

- abaterile favorabile (costul efectiv este mai mic decât costul standard) – ca majorare a stocurilor, diminuare a datoriilor curente și diminuare a abaterilor;
- abaterile nefavorabile (costul efectiv este mai mare decât costul standard) – ca majorare a abaterilor și diminuare a stocurilor, majorare a datoriilor curente etc.

69. În cazul utilizării metodei de calculație a costului standard costul efectiv al produselor fabricate/serviciilor prestate se determină prin ajustarea costului standard cu abaterile (modificările) înregistrate și se contabilizează în felul următor:

- abaterile favorabile – ca majorare a abaterilor și diminuare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuție) și/sau a cheltuielilor curente (costul vânzătorilor);
- abaterile nefavorabile – ca majorare a stocurilor (produse finite/produse în curs de execuție) și/sau a cheltuielilor curente (costul vânzătorilor) și diminuare a abaterilor.

Prezentarea informațiilor

70. În nota explicativă la situațiile financiare ale entității se prezintă cel puțin următoarele informații privind costurile de producție:

- modul (variante) de contabilizare a costurilor de producție;
- metodele de repartizare a costurilor materiale și cu personalul repartizabile;
- metodele (procedeele) de repartizare a costurilor indirecte de producție;
- metodele de calculație a costului produselor fabricate și serviciilor prestate;
- pierderile din producție înregistrate în perioada de gestiune.

Prevederi tranzitorii

71. Prezentele indicații metodice se aplică începând cu data intrării în vigoare.

Data intrării în vigoare

72. Prezentele indicații metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Modul de calculație a costului produselor prin metoda pe faze

Date inițiale. În august 201X o entitate a confecționat două tipuri de produse „A” și „C”, precum și semifabricatul „X” care se fabrică în faza I și este utilizat în confecționarea produsului „C” și vândut terților.

Conform politicilor contabile, entitatea aplică metoda de calculație pe faze pentru produsul „A” (variantea fără semifabricate), pentru produsul „C” și semifabricatul „X” (variantea cu semifabricate), iar perioada de calculație este stabilită luna.

Semifabricatul „X” în valoare de 1200 lei a fost utilizat în procesul de producție a produsului „C”, iar restul – depozitat.

La începutul lunii august 201X costul producției în curs de execuție pentru produsul „A” constituie 1100 lei.

Mai jos este prezentată informația cu privire la costurile suportate de către entitate.

(în lei)

Costuri	Produse		Semifabricate
	„A”	„C”	„X”
Faza I			
1. Costuri suportate, inclusiv:	1450	–	1500
1.1. Costuri materiale directe	1000		1000
1.2. Costuri directe cu personalul	300		400
1.3. Costuri indirecte de producție	150		100
Faza II			
2. Costuri suportate, inclusiv:	2200	1400	
2.1. Costuri materiale directe	900	100	
2.2. Costuri directe cu personalul	1200	1000	
2.3. Costuri indirecte de producție	100	300	

În baza datelor din exemplu, în august 201X entitatea contabilizează costurile în cazul aplicării variantei:

fără semifabricate (produsul „A”):

în faza I:

- a) costurile de producție suportate pentru fabricația produsului „A” în sumă de 2550 lei (1100 lei + 1000

lei + 300 lei + 150 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 2100 lei (1100 lei + 1000 lei);
- majorare a datoriilor curente – 300 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 150 lei.

în faza II:

- a) costurile de producție suportate pentru produsul „A” în sumă de 2200 lei (900 lei + 1200 lei + 100 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 900 lei;
- majorare a datoriilor curente – 1200 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 100 lei;

- b) costul produsului „A” în sumă de 4750 lei (2550 lei + 2200 lei) – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

cu semifabricate (semifabricatul „X” și produsul „C”):

în faza I:

- a) costurile de producție suportate pentru fabricația semifabricatului „X” în sumă de 1500 lei (1000 lei + 400 lei + 100 lei) – ca majorare a costurilor activităților de bază și:

- diminuare a stocurilor – 1000 lei;
- majorare a datoriilor curente – 400 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 100 lei;

- b) costul semifabricatului „X” din producție proprie în sumă de 1500 lei – ca majorare a stocurilor (semifabricatelor) și diminuare a costurilor activităților de bază.

în faza II:

- a) costurile de producție suportate pentru fabricația produsului „C” în sumă de 2600 lei [1200 lei (costul semifabricatului „X”) + 1400 lei (costuri suportate în faza II)] – ca majorare a costurilor activităților de bază, și:

- diminuare a stocurilor – 1300 lei (1200 lei + 100 lei);
- majorare a datoriilor curente – 1000 lei;
- diminuare a costurilor indirecte de producție – 300 lei;

- b) costul produsului „C” în sumă de 2600 lei – ca majorare a stocurilor și diminuare a costurilor activităților de bază.

Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale/reprezentanțele entității nerezidente

(Aprobate prin Ordinul MF nr. 188 din 30.12.2014, cu modificările și completările aprobate prin OMF nr. 135 din 15.10.2019)

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate pornind de la necesitatea reglementării specificului contabilității în organizațiile necomerciale /reprezentanțele entității nerezidente.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice îl constituie descrierea particularităților contabilității și raportării financiare în organizațiile necomerciale /reprezentanțele entității nerezidente.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele Indicații metodice se extind asupra:

- 1) organizațiilor necomerciale, înregistrate în conformitate cu legislația Republicii Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora, cu sediul atît pe teritoriul țării cît și peste hotarele ei;
- 2) reprezentanțelor entităților nerezidente, înregistrate în conformitate cu legislația Republicii Moldova.

4. Prezentele indicații metodice nu se extind asupra:

- 1) instituțiilor cu autonomie financiară;
- 2) instituțiilor publice;
- 3) reprezentanțelor permanente și filialelor entităților nerezidente.

Definiții

5. În prezentele Indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:

Active transferabile – active imobilizate sau circulante primite sau deținute temporar de organizația necomercială, cu scopul de a fi transmise ulterior unor beneficiari în cadrul misiunilor speciale.

Activitate statutară a organizației necomerciale – orice gen de activitate neinterzis de legislație, inclusiv activitate economică, ce ține de realizarea obiectivelor statutare care cuprinde:

- 1) activități de prezentare și promovare a scopurilor organizației;
- 2) misiuni speciale;
- 3) acțiuni de utilitate publică și de colectare a fondurilor;
- 4) activitatea economică care reiese din obiectivele statutare;
- 5) alte activități neinterzise de legislație.

Activitate de bază a reprezentanței entității nerezidente – gen de activitate cu caracter pregătitor, auxiliar sau de alt caracter

stabilit în regulamentul aprobat de către entitatea nerezidentă care a înregistrat reprezentanța în Republica Moldova;

Contabilitate de angajamente – bază de contabilizare conform căreia elementele contabile sînt recunoscute pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății numerarului sau compensării în altă formă.

Cheltuieli ale organizației necomerciale – cheltuieli suportate în procesul realizării activității statutare, inclusiv a misiunilor speciale și activității economice.

Cheltuieli ale reprezentanței entității nerezidente – cheltuieli suportate în procesul realizării activității de bază prevăzute în regulamentul aprobat de către entitatea nerezidentă care a înregistrat reprezentanța în Republica Moldova;

Contribuții ale fondatorilor și membrilor organizației necomerciale – taxe de aderare și cotizații de membru, alte contribuții, donații ale fondatorilor și membrilor organizației.

Fonduri ale organizației necomerciale – totalitatea surselor proprii de finanțare ale organizației necomerciale aferente activelor imobilizate (imobilizărilor necorporale și corporale etc.) primite cu titlul gratuit sau primite/procurate pe seama mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, precum și din rezultatele activității economice.

Mijloace cu destinație specială ale organizației necomerciale – active și servicii primite sau care urmează să fie primite sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări și încasări, mijloace și fonduri proprii a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale (procurarea/crearea anumitor active, finanțarea unor programe/proiecte etc.).

Mijloace cu destinație specială ale reprezentanței entității nerezidente – active și asistență financiară primite sau care urmează să fie primite de la entitatea nerezidentă care a înregistrat reprezentanța în Republica Moldova, a căror utilizare este condiționată de realizarea activității de bază prevăzute în regulamentul.

Misiune specială – acțiune (procurarea/crearea anumitor active, finanțarea unor programe/proiecte concrete etc.) a unei organizații necomerciale desfășurată pe seama mijloacelor cu destinație specială.

Mijloace nepredestinate – active și servicii primite sau care urmează să fie primite, a căror utilizare nu este condiționată de realizarea unor misiuni speciale.

Organizație necomercială – persoană juridică a cărei scop este altul decît obținerea de venit și care este înregistrată în modul prevăzut de legislație.

Program/proiect – totalitatea acțiunilor, în concordanță cu resursele și termenele de realizare, direcționate spre realizarea unor misiuni speciale ce corespund obiectivelor statutare și cerințelor finanțatorilor, fondatorilor și membrilor organizației necomerciale.

Rapoarte ale organizației necomerciale/ reprezentanței entității nerezidente – situații financiare, rapoarte statistice, dări de seamă fiscale și de alt gen care caracterizează activitatea acestora.

Utilizatori ai rapoartelor organizației necomerciale – fondatorii, membrii și organele de conducere a organizației necomerciale, finanțatorii, donatorii, sponsorii, autoritățile publice, furnizorii și alți creditori, beneficiarii serviciilor oferite, publicul și alte persoane interesate.

Venituri ale organizației necomerciale – venituri obținute din utilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate și contribuțiilor fondatorilor și membrilor, precum și din activitatea economică.

Venituri ale reprezentanței entității nerezidente – venituri obținute din utilizarea mijloacelor cu destinație specială, precum și din activitatea prevăzută la art. 5 pct. 20 din Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997.

Organizarea contabilității

6. Organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente ține contabilitatea și întocmește situații financiare în conformitate cu principiile de bază și regulile stabilite în Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, Standardele Naționale de Contabilitate, Planul general de conturi contabile, prezentele indicații metodice și alte acte normative.

7. Organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente organizează și aplică sistemul contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare, conform formularelor din anexele la prezentele indicații metodice.

8. Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară a organizației necomerciale revine conducătorului (organului executiv), iar a reprezentanței entității nerezidente revine administratorului.

9. Organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente are obligația să:

- 1) înregistreze elementele contabile conform contabilității de angajamente;
- 2) elaboreze și să aplice politici contabile proprii;
- 3) elaboreze planul de conturi de lucru;
- 4) efectueze toate etapele ciclului contabil care cuprind:
 - a) întocmirea documentelor primare și centralizatoare;
 - b) evaluarea și recunoașterea elementelor contabile;
 - c) reflectarea informației contabile în conturi contabile;
 - d) întocmirea registrelor contabile;
 - e) inventarierea elementelor contabile;
 - f) întocmirea bilanței de verificare sau a cărții mari și a situațiilor financiare.

10. Politicile contabile ale organizației necomerciale /reprezentanței entității nerezidente trebuie să conțină cel puțin următoarele elemente:

- 1) genurile de activități statutare ale organizației necomerciale/activități prevăzute de regulamentul reprezentanței entității nerezidente;
- 2) componența surselor de finanțare;

- 3) modul de întocmire și utilizare a documentelor primare și centralizatoare și a registrelor contabile;
- 4) procedeele de contabilizare a:
 - a) mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate, după caz;
 - b) contribuțiilor fondatorilor și membrilor;
 - c) imobilizărilor necorporale și corporale, altor active imobilizate, activelor circulante, procurate/ create din diverse surse de finanțare, inclusiv din activitatea economică, după caz;
 - d) activelor primite pentru utilizare temporară;
 - e) activelor transferabile;
 - f) veniturilor și cheltuielilor;
 - g) fondurilor;
- 5) procedeele elaborate de sine stătător, inclusiv modul de contabilizare a:
 - a) surselor de finanțare destinate acoperirii cheltuielilor administrative, de întreținere a organizației necomerciale /reprezentanței entității nerezidente, de program/proiect și a altor cheltuieli;
 - b) surselor de autofinanțare utilizate pentru realizarea misiunilor speciale;
 - c) salariilor, impozitelor și taxelor calculate din diferite surse de finanțare etc.;
- 6) alte aspecte metodologice și de organizare ale contabilității.

La politicile contabile se anexează:

- 1) formularele de documente primare și registre contabile elaborate de către organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente de sine stătător;
- 2) lista funcțiilor persoanelor responsabile de întocmirea și semnarea documentelor primare și registrelor contabile;
- 3) planul de conturi de lucru;
- 4) alte informații necesare care au impact asupra modului de contabilizare a faptelor economice (de exemplu, condițiile specifice ale donatorilor sau a prevederilor actelor normative care reglementează domeniul de activitate al organizației necomerciale /reprezentanței entității nerezidente privind utilizarea mijloacelor cu destinație specială, normele de consum ale carburanților, normele de parcurs ale anvelopelor etc.).

11. Politicile contabile se aprobă pentru fiecare perioadă de gestiune prin ordinul (dispoziția) conducătorului organului executiv al organizației necomerciale emis în baza hotărârii organului de conducere al acesteia. Politicile contabile ale reprezentanței entității nerezidente se aprobă pentru fiecare perioadă de gestiune prin ordinul (dispoziția) administratorului. Organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente nou-creată aprobă politicile contabile până la prezentarea situațiilor financiare pentru prima perioadă de gestiune, dar nu mai târziu de 90 zile de la data înregistrării.

12. Planul de conturi de lucru cuprinde conturile sintetice și subconturile necesare pentru evidența elementelor contabile și determinarea indicatorilor situațiilor financiare.

13. Organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente are obligația să efectueze inventarierea generală a activelor și datoriiilor, cel puțin o dată pe an pe parcursul desfășurării activității sale, în cazul reorganizării sau încetării activității, precum și în situațiile prevăzute în Regulamentul privind inventarierea, aprobat de Ministerul Finanțelor.

14. Organizația necomercială /reprezentanța entității ne-rezidente este obligată să păstreze pe suport de hirtie sau în formă electronică documentele contabile care includ: documentele primare, registrele contabile, situațiile financiare și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității.

Particularitățile contabilității

15. În organizațiile necomerciale apar un șir de particularități ale contabilității care în principal se referă la:

- 1) mijloacele cu destinație specială, inclusiv mijloacele financiare primite în urma desemnării procentuale;
- 2) mijloacele nepredestinate;
- 3) contribuțiile fondatorilor și membrilor organizației necomerciale;
- 4) alte venituri și cheltuieli;
- 5) veniturile și cheltuielile aferente activității economice;
- 6) imobilizările necorporale și corporale;
- 7) stocurile și alte active circulante;
- 8) capitalul propriu.

15¹. Particularități ale contabilității reprezentanțelor entităților nerezidente se referă la:

- 1) mijloacele cu destinație specială;
- 2) alte venituri și cheltuieli;
- 3) venituri și cheltuieli aferente activităților prevăzute la art. 5 punct 15) lit. b) din Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997, care nu depășește 6 luni;
- 4) imobilizările necorporale și corporale;
- 5) stocurile și alte active circulante;
- 6) capitalul propriu.

Contabilitatea mijloacelor cu destinație specială

Reguli generale

16. Contabilitatea organizației necomerciale trebuie să asigure delimitarea și înregistrarea separată a mijloacelor cu destinație specială a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale (procurarea/crearea anumitor active, finanțarea unor programe/proiecte concrete etc.).

16¹. Contabilitatea reprezentanței trebuie să asigure înregistrarea mijloacelor cu destinație specială a căror utilizare este prevăzută în regulamentul reprezentanței entității nerezidente.

17. Recunoașterea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în baza contabilității de angajamente.

Intrarea mijloacelor cu destinație specială

18. Mijloacele cu destinație specială pot fi primite sub formă de active imobilizate (imobilizări necorporale și corporale etc.) stocuri, servicii sau sub formă de numerar destinate procurării/creării activelor, precum și acoperirii costurilor și/sau cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială.

19. Mijloacele cu destinație specială se recunosc în cazul existenței unei certitudini întemeiate că:

- 1) mijloacele vor fi primite;
- 2) condițiile aferente utilizării acestor mijloace vor fi îndeplinite;
- 3) valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil.

20. Mijloacele cu destinație specială ce urmează să fie primite se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente, iar intrarea efectivă a mijloacelor cu destinație specială se înregistrează ca majorare a activelor și diminuare a creanțelor.

Exemplul 1. Organizația necomercială a încheiat cu donatorul un contract de grant în noiembrie 201X pentru realizarea unui proiect cu termenul de 12 luni, începând cu 1 decembrie 201X. Conform graficului, prima tranșă a mijloacelor de grant în mărime de 50 000 lei urma să fie transferată organizației necomerciale la 10 decembrie 201X. Mijloacele de grant au fost încasate la contul curent al organizației în ianuarie 201X+1.

În baza datelor din exemplu tranzațiile aferente mijloacelor cu destinație specială se contabilizează:

decembrie 201X:

- recunoașterea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 50 000 lei.

ianuarie 201X+1:

- primirea primei tranșe a grantului – ca majorare a numerarului la contul curent în moneda națională și diminuare a creanțelor în sumă de 50 000 lei.

20¹. Mijloacele financiare primite în urma desemnării procentuale se înregistrează ca majorare concomitentă a numerarului și a veniturilor anticipate. Pe măsura utilizării acestora, veniturile anticipate se decontează la venituri curente.

21. Evaluarea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Mijloacele primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară – la costul de intrare, care se determină în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate, ținând cont de regulile stabilite în prezentele indicații metodice.

Utilizarea mijloacelor cu destinație specială

22. Mijloacele cu destinație specială utilizate pentru acoperirea/compensarea cheltuielilor curente ale organizației necomerciale/cheltuielilor suportate conform bugetului aprobat de entitatea nerezidentă se înregistrează concomitent ca:

- 1) majorare concomitentă a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și a datorii, și
- 2) diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială.

23. Utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea/fabricarea stocurilor și a altor active circulante, precum și pentru acordarea avansurilor se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a:

- 1) veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială – la valoarea stocurilor utilizate;
- 2) veniturilor anticipate – la valoarea stocurilor și avansurilor acordate neutilizate.

În conformitate cu politicile contabile, organizația necomercială poate înregistra finanțările și încasările cu destinație specială aferente stocurilor și avansurilor acordate la venituri anticipate în sumă totală. În acest caz pe măsura utilizării stocurilor și decontării avansurilor acordate, veniturile anticipate se vor deconta la venituri curente.

Exemplul 2. În iunie 201X, organizația necomercială a primit conform graficului stabilit mijloace de grant în sumă de 60 000 lei, pentru realizarea unui proiect tematic pe un termen de 8 luni. Pe parcurs, din contul mijloacelor grantului au fost procurate și achitate rechizite de birou în valoare de 8000 lei, din care, efectiv au fost consumate rechizite în sumă de 5000 lei. Rechizitele de birou rămase în stoc, în valoare de 3000 lei au fost consumate în luna august 201X.

Conform datelor din exemplu, tranzacțiile aferente primirii și utilizării mijloacelor din contul grantului se contabilizează:

iunie 201X:

- recunoașterea mijloacelor din contul grantului – ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 60 000 lei;
- încasarea mijloacelor din contul grantului – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor în sumă de 60 000 lei;
- procurarea rechizitelor de birou – ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor comerciale în valoare de 8000 lei;
- achitarea datoriilor – ca diminuare concomitentă a datoriilor comerciale și a numerarului în sumă de 8000 lei;
- utilizarea rechizitelor de birou – ca majorare a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și diminuare a stocurilor în valoare de 5000 lei;
- decontarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială aferente:
 - rechizitelor de birou consumate – ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente și majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială în sumă de 5000 lei;
 - rechizitelor de birou neutilizate – ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente și majorare a veniturilor anticipate curente în sumă de 3000 lei.

august 201X:

- utilizarea rechizitelor de birou – ca majorare a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și diminuare a stocurilor – 3000 lei;
- decontarea veniturilor anticipate curente aferente rechizitelor de birou consumate – ca diminuare a veniturilor anticipate curente și majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială în sumă de 3000 lei.

24. Mijloacele cu destinație specială primite sub formă de active imobilizate sau utilizate pentru procurarea/crearea unor astfel de active se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a fondului de active imobilizate.

Exemplul 3. Utilizând datele din exemplul 1, să admitem că în decembrie 201X organizația necomercială, în baza bugetului de grant aprobat, a achiziționat și a pus în funcțiune un calculator la costul de intrare 18 000 lei. Datoria față de furnizor pentru calculatorul achiziționat s-a achitat integral în ianuarie 201X+1. Conform politicilor contabile, amortizarea calculatorului se calculează începând cu luna următoare și pentru luna ianuarie 201X+1 constituie 500 lei.

Conform datelor din exemplu organizația necomercială contabilizează:

decembrie 201X:

- intrarea și punerea în funcțiune a calculatorului – ca majorare concomitentă a mijloacelor fixe și a datoriilor comerciale în sumă de 18 000 lei;
- decontarea mijloacelor cu destinație specială curente utilizate pentru procurarea calculatorului – ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente și majorare a fondului de active imobilizate în sumă de 18 000 lei;

ianuarie 201X+1:

- achitarea datoriei față de furnizor pentru calculator – ca diminuare concomitentă a datoriilor comerciale și a numerarului în sumă de 18 000 lei;
- calcularea amortizării calculatorului – ca diminuare a fondului de active imobilizate și majorare a amortizării mijloacelor fixe – în sumă de 500 lei.

25. Cheltuielile și veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială se recunosc și se înregistrează concomitent în aceeași perioadă și în aceeași mărime.

26. Organizațiile necomerciale care acumulează și distribuie mijloace cu destinație specială altor beneficiari, contabilizează utilizarea acestor mijloace în următorul mod:

- 1) transferarea/transmiterea numerarului și/sau a altor active beneficiarilor – ca majorare a creanțelor și diminuare a numerarului și/sau a altor active;
- 2) decontarea mijloacelor cu destinație specială transferate/transmise beneficiarilor – ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a datoriilor curente;
- 3) decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente mijloacelor cu destinație specială utilizate și confirmate prin rapoartele beneficiarilor – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

Diferențe de curs valutar și dobânzi

27. În cazul recunoașterii/primirii și utilizării mijloacelor cu destinație specială în valută străină, precum și la data raportării (întocmirii situațiilor financiare) apar diferențe de curs valutar favorabile sau nefavorabile, care se înregistrează ca majorare sau diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială. Aceste diferențe se referă la soldurile numerarului în casierie și la conturile curente în valută străină, la conturile de depozit, la creanțele și datoriile în valută străină aferente mijloacelor cu destinație specială și se contabilizează la data efectuării tranzacției și la data raportării.

Exemplul 4. Organizația necomercială în luna decembrie 201X a încheiat un contract de grant în valută străină în mărime de 50 000 euro pentru realizarea unui proiect pe un termen de 7 luni. La 17 ianuarie 201X+1 organizația a încasat mijloacele la contul curent în valută străină în valoare de 50 000 euro. La 23 ianuarie 201X+1 organizația a achiziționat materiale didactice din străinătate în valoare de 5000 euro pentru utilizare în cadrul proiectului.

Achitarea integrală a datoriilor furnizorului străin s-a efectuat la 28 ianuarie 201X+1.

Cursul oficial al leului moldovenesc constituie la data:

- recunoașterii creanței aferente grantului – 18,64 lei/euro;
- primirii grantului – 18,62 lei/euro;
- achiziționării materialelor didactice – 18,62 lei/euro;
- achitării datoriei – 18,60 lei/euro.

Conform datelor din exemplu, organizația necomercială contabilizează:

- recunoașterea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 932 000 lei (50 000 euro x 18,64 lei/euro);
- intrarea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a numerarului la conturile curente în valută străină și diminuare a creanțelor curente în sumă de 931 000 lei (50 000 euro x 18,62 lei/euro);
- înregistrarea diferenței de curs valutar nefavorabile în sumă de 1000 lei [(50 000 euro x 18,64 lei/euro) – (50 000 euro x 18,62 lei/euro)] – ca diminuare concomitentă a creanțelor curente și finanțărilor și încasărilor cu destinație specială;
- achiziționarea materialelor didactice – ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor comerciale în sumă de 93 100 lei (5000 euro x 18,62 lei/euro);
- achitarea datoriei furnizorului – ca diminuare concomitentă a datoriilor comerciale și a numerarului în conturi curente în valută străină în sumă de 93 000 lei (5000 euro x 18,60 lei/euro);
- înregistrarea diferenței de curs valutar favorabile aferentă datoriilor curente - ca diminuare a datoriilor comerciale și majorare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 100 lei (93 100 lei – 93 000 lei).

Exemplul 4¹. Entitatea nerezidentă a transferat la 12 ianuarie 201X reprezentanței entității nerezidente suma de 5000 dolari SUA pentru desfășurarea activităților conform bugetului aprobat în sumă de 12 000 dolari SUA.

Cursul oficial al leului moldovenesc constituie la data:

- recunoașterii creanței pentru desfășurarea activității conform bugetului aprobat – 17,78 lei/dolari SUA;
- primirii mijloacelor pentru desfășurarea activității conform bugetului aprobat – 17,97 lei/dolari SUA.

Conform datelor din exemplu, reprezentanța entității nerezidente contabilizează:

- recunoașterea mijloacelor aferente întreținerii – ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială în sumă de 213 360 lei (12 000 dolari SUA x 17,78 lei);
- intrarea mijloacelor – ca majorare concomitentă a numerarului în conturile curente în valută străină și diminuare a creanțelor curente în sumă de 89 850 lei (5000 dolari SUA x 17,97 lei);
- înregistrarea diferenței de curs valutar favorabile în sumă de 950 lei (89 850 lei – (5000 dolari SUA x 17,78 lei) – ca majorare concomitentă a creanței și încasărilor cu destinație specială curente.

Exemplul 5. În decembrie 201X la contul valutar al organizației necomerciale s-au încasat mijloace aferente grantului pe un termen de 10 luni în sumă de 4000 dolari S.U.A., care nu s-au utilizat pînă la data raportării.

Cursul oficial al leului moldovenesc constituie la data:

- primirii grantului – 14,70 lei/dolar S.U.A.;
- raportării (31.12.201X) – 14,65 lei/dolar S.U.A.

Conform condițiilor exemplului, la data raportării organizația necomercială contabilizează diferența de curs valutar nefavorabilă - ca diminuare concomitentă a numerarului la

conturile curente în valută străină și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 200 lei [(4000 dolari S.U.A. x 14,65 lei/dolar S.U.A.) – (4000 dolari/S.U.A. x 14,70 lei/dolar S.U.A.)].

28. Dobinzile calculate pentru soldurile mijloacelor cu destinație specială în conturile curente și de depozit, altor investiții în monedă națională și valută străină se recunosc ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială.

Exemplul 6. Organizația necomercială a încasat în februarie 201X mijloace cu destinație specială pentru realizarea unui proiect pe un termen de 3 ani. Suma totală a finanțării a constituit 1 000 000 lei, inclusiv pentru acoperirea cheltuielilor primului an – 450 000 lei. Conform condițiilor finanțatorului, suma mijloacelor cu destinație specială neutilizată în primul an de realizare a proiectului (550 000 lei) s-a plasat la 1 martie la un cont de depozit pe 9 luni, cu rata dobânzii anuale de 8 %, iar dobînda cîștigată urmează să fie utilizată în cadrul aceluiași proiect.

Conform datelor din exemplu, organizația necomercială înregistrează dobînda calculată de la suma mijloacelor cu destinație specială (depozit) - ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung în sumă de 33 000 lei [(550 000 lei x 8%) : 100 x 9 luni : 12 luni].

Mijloacele cu destinație specială neutilizate

29. Mijloacele cu destinație specială neutilizate de către organizația necomercială apar în cazul utilizării incomplete a mijloacelor primite, din motivul sistării programelor/proiectelor sau după finalizarea acestora, cînd suma mijloacelor primite depășește suma mijloacelor utilizate. Cu acordul finanțatorului mijloacele neutilizate pot fi rambursate, redirecționate la cofinanțarea altor programe/proiecte sau lăsate la dispoziția organizației necomerciale.

29¹. Mijloacele cu destinație specială neutilizate pe parcursul perioadei de gestiune de către reprezentanța entității nerezidente se redirecționează pentru suportarea cheltuielilor aferente perioadei de gestiune următoare. La sistarea activității reprezentanței, soldul existent al mijloacelor cu destinație specială se restituie entității nerezidente care a înregistrat reprezentanța în Republica Moldova.

30. Rambursarea mijloacelor neutilizate se înregistrează ca diminuare concomitentă a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente și a activelor (numerarului etc.). Redirecționarea mijloacelor se înregistrează ca corespondență internă între subconturile conturilor sintetice de evidență a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială. Decontarea mijloacelor neutilizate și rămase la dispoziția organizației necomerciale se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente și majorare a fondului de autofinanțare.

Exemplul 7. Organizația necomercială a obținut un grant în mărime de 150 000 lei destinat unui proiect privind susținerea persoanelor social vulnerabile pe un termen de 6 luni. Pentru realizarea proiectului s-au utilizat efectiv 142 000 lei. Organizația necomercială a primit în scris acceptul finanțatorului pentru a folosi numerarul rămas în sumă de 8000 lei în scopuri statutare, din care conform deciziei consiliului organizației 6000 lei

s-au redirecționat pentru cofinanțarea altui proiect, iar 2000 lei au rămas la dispoziția organizației necomerciale.

Conform datelor din exemplu, mijloacele cu destinație specială neutilizate se contabilizează:

- mijloacele redirecționate pentru alt proiect – ca corespondență internă între subconturile conturilor sintetice de evidență a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială aferente proiectelor concrete în sumă de 6000 lei;
- mijloacele rămase la dispoziția organizației necomerciale – ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente și majorare a fondului de autofinanțare în sumă de 2000 lei (8000 lei – 6000 lei).

30¹. Mijloacele financiare primite în urma desemnării procentuale pot fi utilizate într-un termen ce nu depășește două perioade fiscale după perioada fiscală, în care a fost efectuată desemnarea procentuală. Sumele neutilizate în această perioadă urmează a fi restituite la buget pînă la data-limită de depunere a raportului privind modul de utilizare a sumelor de desemnare procentuală.

Rambursarea mijloacelor financiare neutilizate în urma desemnării procentuale se înregistrează:

- calcularea datoriei - ca diminuare a veniturilor anticipate și majorare a datoriilor față de buget;
- achitarea datoriei - ca diminuare concomitentă a datoriilor față de buget și a numerarului.

Contabilitatea mijloacelor nepredestinate

31. Mijloacele nepredestinate primite sub formă de active se contabilizează inițial ca majorare concomitentă a activelor imobilizate și/sau circulante și a datoriilor curente.

32. Mijloacele nepredestinate primite sub formă de active imobilizate se contabilizează la transmiterea acestora în exploatare ca diminuare a datoriilor curente și majorare a fondului de active imobilizate.

33. Mijloacele nepredestinate primite sub formă de active circulante se contabilizează pe măsura utilizării acestora ca:

- 1) majorare a costurilor/cheltuieli curente și diminuare a activelor circulante etc.;
- 2) diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente.

34. Mijloacele nepredestinate primite sub formă de servicii/lucrări se contabilizează ca:

- 1) majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor și a datoriilor curente;
- 2) diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente.

35. Mijloacele nepredestinate neutilizate pînă la data raportării se contabilizează ca diminuare a datoriilor curente și majorare a fondului de autofinanțare.

Contabilitatea contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației necomerciale

36. Contabilitatea contribuțiilor fondatorilor și a membrilor organizației necomerciale se ține în funcție de tipul acestora: taxe de aderare și cotizații de membru, alte contribuții, donații condiționate sau necondiționate acordate de către fondatori și/sau membrii acesteia.

37. Contribuțiile fondatorilor și membrilor organizației necomerciale primite în formă monetară se evaluează la

suma lor nominală, iar cele sub formă nemonetară – la costul de intrare, care se determină în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate, ținînd cont de regulile prezentei indicații metodice.

38. Cotizațiile și alte contribuții ale fondatorilor și membrilor organizației necomerciale (donații, sponsorizări etc.) se contabilizează în funcție de destinația lor:

- 1) cotizațiile și alte contribuții destinate realizării unor misiuni speciale se reflectă inițial ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și ulterior se înregistrează în modul prevăzut de pct. 22-24 din prezentele indicații metodice.
- 2) cotizațiile și alte contribuții, a căror utilizare nu este condiționată de realizarea unor misiuni speciale, se reflectă inițial ca majorare concomitentă a creanțelor și datoriilor curente și ulterior se înregistrează în modul prevăzut de pct. 32-35 din prezentele indicații metodice.

Contabilitatea altor venituri și cheltuieli cu excepția celor din activitatea economică

39. Alte venituri și cheltuieli ale organizației necomerciale cuprind:

- 1) plusurile și lipsurile (pierderile) de active identificate în urma inventarierii;
- 2) datoriile și creanțele decontate în legătură cu expirarea termenelor de prescripție, la renunțarea creditorului la drepturile sale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislație;
- 3) veniturile și cheltuielile din vânzarea activelor nefolosite;
- 4) veniturile din predarea în locațiune pe bază neregulată a activelor organizației necomerciale;
- 5) veniturile din recuperarea prejudiciului material;
- 6) alte venituri și cheltuieli, care nu sînt legate de misiuni speciale sau activități economice statutare concrete.

39¹. Alte venituri și cheltuieli ale reprezentanței entității nerezidente cuprind:

- 1) plusurile și lipsurile de active identificate în urma inventarierii;
- 2) datoriile și creanțele decontate în legătură cu expirarea termenelor de prescripție, la renunțarea creditorului la drepturile sale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislație;
- 3) veniturile și cheltuielile din vânzarea activelor neutilizate;
- 4) veniturile din recuperarea prejudiciului material;
- 5) alte venituri și cheltuieli, care nu sînt legate cu activitatea de bază prevăzută în regulamentul entității nerezidente.

40. Alte venituri se contabilizează ca majorare a activelor imobilizate și circulante și/sau diminuare a datoriilor curente și majorare a veniturilor curente.

41. Alte cheltuieli se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente și/sau diminuare a activelor imobilizate și circulante.

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor din activitatea economică

42. În afară de misiunile cu destinație specială, organizația necomercială poate desfășura și activitate economică, inclu-

siv activitate de producție, de prestare a serviciilor, de investiții și de alt gen, care reiese nemijlocit din scopurile statutare.

43. Activitatea economică generează venituri și cheltuieli care se înregistrează conform contabilității de angajamente, în baza regulilor generale stabilite de Standardele Naționale de Contabilitate.

44. Veniturile din activitatea economică cuprind:

- 1) venituri din activitatea de producție, vânzare de bunuri, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor;
- 2) venituri financiare (venituri din diferențe de curs valutar și de sumă, dobânzi, cu excepția celor aferente mijloacelor cu destinație specială, investiții, alte venituri financiare);
- 3) venituri rezultate din recompense primite pentru compensarea cheltuielilor sau pierderilor din calamități naturale sau alte evenimente excepționale;
- 4) alte venituri aferente activității economice.

45. Cheltuielile din activitatea economică cuprind cheltuielile aferente obținerii veniturilor indicate în pct. 44 din prezentele indicații metodice.

46. Rezultatul din activitatea economică profit (pierdere) se determină la finele perioadei de gestiune și se decontează la majorarea sau diminuarea fondului de autofinanțare al organizației necomerciale.

Contabilitatea activelor

Reguli generale

47. Activele organizațiilor necomerciale /reprezentanțelor entității nerezidente cuprind activele immobilizate și circulante aflate în posesie și se contabilizează pe surse de finanțare (intrare) în baza documentelor primare, în modul prevăzut de Standardele Naționale de Contabilitate, ținând cont de prezentele indicații metodice.

48. În organizațiile necomerciale apar particularități aferente contabilității bunurilor primite cu titlul gratuit sau procurate din contul diferitor surse de finanțare pentru transmitere altor beneficiari (de exemplu, persoanelor social vulnerabile, azilurilor de bătrâni, caselor de copii). Aceste bunuri pot fi înregistrate ca active – în conturi bilanțiere doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de Standardele Naționale de Contabilitate. În celelalte cazuri bunurile respective se înregistrează în conturi extrabilanțiere.

49. Activele primite cu titlu gratuit, indiferent de destinația lor, se evaluează la costul de intrare, care se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire – predare, facturilor, invoice și altor documente.

50. Costul de intrare a activelor primite în folosință temporară sau cu scopul transmiterii lor ulterioare altor beneficiari, se stabilește de către o comisie independentă conform documentelor de însoțire. În cazul în care documentele de însoțire lipsesc sau în acestea nu se indică valoarea activelor, aceasta se determină în baza:

- 1) valorii juste – în cazul primirii activelor de la rezidenții Republicii Moldova;
- 2) valorii în vamă – în cazul primirii activelor de peste hotarele Republicii Moldova;
- 3) valorii determinate în altă bază rezonabilă.

51. Costurile de achiziție și de pregătire a activelor pentru realizarea misiunilor speciale se includ în costul de intrare

numai în cazul când acestea au fost acoperite din aceeași sursă de finanțare (grant, proiect, asistență tehnică etc.). În caz contrar aceste costuri se înregistrează ca cheltuieli curente.

Imobilizări necorporale și corporale

52. Recunoașterea inițială a activelor immobilizate se efectuează pe obiecte de evidență al **căror nomenclator se stabilește de** organizație /reprezentanță de sine stătător. Activul primit ca donație sau procurat din contul mijloacelor donate /primite se recunoaște ca activ immobilizat sau circulant în funcție de scopul destinației ulterioare. În cazul procurării activului pentru utilizare continuă în activitatea organizației/reprezentanței, acesta se va recunoaște ca immobilizare. În cazul în care activul este destinat transmiterii altor beneficiari (cu excepția locațiunii), acesta va fi recunoscut și prezentat în bilanț ca element al activelor circulante și/sau al activelor transferabile.

53. Evaluarea inițială a fiecărui obiect se efectuează la costul de intrare, conform Standardelor Naționale de Contabilitate, ținând cont de prezentele indicații metodice.

54. Transmiterea în exploatare a immobilizărilor necorporale și corporale primite/procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se contabilizează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a fondului de active immobilizate.

55. Immobilizările necorporale și corporale primite/procurate de către organizația necomercială din contul mijloacelor nepredestinate se contabilizează ca majorare a immobilizărilor necorporale și corporale și a datoriilor curente, iar transmiterea în exploatare ca diminuare a datoriilor curente și majorare a fondului de active immobilizate.

56. Calcularea amortizării activelor immobilizate intrate din contul mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate se înregistrează ca diminuare a fondului de active immobilizate și majorare a amortizării.

57. Calcularea amortizării activelor immobilizate procurate de către organizația necomercială din contul mijloacelor rezultate din activitatea economică se înregistrează ca majorare concomitentă a costurilor și/sau cheltuielilor curente și a amortizării.

58. În cazul modernizării, reconstrucției immobilizărilor necorporale și corporale costurile ulterioare se contabilizează în baza regulilor generale stabilite în Standardele Naționale de Contabilitate și prezentele indicații metodice. Aceste costuri sînt suportate pentru îmbunătățirea caracteristicilor tehnice ale immobilizărilor sau pentru a majora beneficiile economice estimate inițial. În organizațiile necomerciale costurile ulterioare acoperite pe seama mijloacelor obținute din activitatea statutară cu excepția celor din activitatea economică pot fi acoperite din contul:

- 1) mijloacelor cu destinație specială;
- 2) mijloacelor nepredestinate;
- 3) fondului de autofinanțare.

În reprezentanțe costurile ulterioare pot fi acoperite pe seama mijloacelor cu destinație specială și a fondului de autofinanțare, după caz.

59. Costurile ulterioare acoperite din diferite surse de finanțare se repartizează în modul stabilit în politicile contabile ale organizației necomerciale.

60. Costurile ulterioare acoperite din contul mijloacelor obținute din activitatea economică se contabilizează conform Standardelor Naționale de Contabilitate.

61. Contabilitatea ieșirii imobilizărilor necorporale și corporale este condiționată de sursa de intrare și cauza ieșirii acestora (casării/lichidării – în cazul uzurii fizice sau morale, transmiterii cu titlul gratuit, vânzării etc.).

Îleșirea imobilizărilor necorporale și corporale primite/ procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și mijloacelor nepredestinate

62. Casarea imobilizărilor ca urmare a amortizării totale se înregistrează – ca diminuare concomitentă a amortizării și a imobilizărilor.

63. Casarea imobilizărilor înainte de expirarea duratei de utilizare a acestora, precum și la transmiterea cu titlul gratuit se înregistrează ca:

- 1) diminuare concomitentă a amortizării și a imobilizărilor – în mărirea amortizării;
- 2) diminuare concomitentă a fondului de active imobilizate și a imobilizărilor – în mărirea valorii contabile a imobilizărilor.

64. Bunurile obținute din casarea imobilizărilor se evaluează la valoarea realizabilă netă și se reflectă ca majorare concomitentă a stocurilor și a veniturilor aferente surselor de finanțare/intrare.

65. Cheltuielile aferente activelor imobilizate ieșite se contabilizează ca majorare a cheltuielilor aferente surselor de finanțare și majorare a datoriilor curente sau diminuare a stocurilor, altor active circulante.

66. Valoarea de vânzare a imobilizărilor aferente fondului de active imobilizate se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a veniturilor aferente surselor de finanțare/intrare.

Exemplu 8. Organizația necomercială a procurat din contul mijloacelor cu destinație specială un aparat foto în valoare de 9000 lei, care a fost înregistrat ca obiect de mijloace fixe. Mijloacele cu destinație specială utilizate au fost decontate la fondul de active imobilizate al organizației necomerciale. După un an aparatul foto a fost comercializat la prețul de 5000 lei. Amortizarea acumulată până la data vânzării constituie 3500 lei.

Conform datelor din exemplu organizația necomercială contabilizează:

- decontarea amortizării – ca diminuare concomitentă a amortizării acumulate și mijloacelor fixe la suma de 3500 lei;
- casarea valorii contabile – ca diminuare concomitentă a fondului de active imobilizate și mijloacelor fixe la suma de 5500 lei;
- reflectarea valorii de vânzare – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială în sumă de 5000 lei.

Îleșirea imobilizărilor necorporale și corporale procurate din contul mijloacelor obținute din activitatea economică

67. Îleșirea imobilizărilor necorporale și corporale procurate/ create din contul surselor obținute în rezultatul activității economice se contabilizează conform Standardelor Naționale de Contabilitate.

Stocuri și alte active circulante

68. Contabilitatea stocurilor se ține pe surse de intrare (mijloace cu destinație specială și nepredestinate, contribuțiile

fondatorilor și membrilor, resurse proprii etc.) și pe direcții de utilizare (realizarea misiunilor speciale, organizarea, de servirea și gestionarea organizației necomerciale etc.).

69. Pentru realizarea misiunilor speciale organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente poate primi nemijlocit stocuri și alte active circulante și/sau numerar pentru achiziționarea acestora.

70. Stocurile și alte active circulante primite sau achiziționate din contul mijloacelor cu destinație specială și utilizate pentru realizarea unor misiuni speciale /activități ale reprezentanțelor entităților nerezidente se înregistrează în modul următor:

- 1) primirea stocurilor – ca majorare a stocurilor și diminuare a creanțelor;
- 2) achiziționarea stocurilor din contul mijloacelor cu destinație specială – ca majorare concomitentă a stocurilor și datoriilor curente;
- 3) utilizarea stocurilor – ca majorare a costurilor și/sau cheltuielilor curente și diminuare a stocurilor;
- 4) decontarea mijloacelor cu destinație specială aferente stocurilor – în modul stabilit de pct. 23 al prezentei indicații metodice.

71. Stocurile intrate din contul mijloacelor nepredestinate se înregistrează ca majorare concomitentă a stocurilor și a datoriilor curente. Produsele fabricate de organizația necomercială se evaluează la costul efectiv conform Standardelor Naționale de Contabilitate.

Contabilitatea capitalului propriu

72. Capitalul propriu al organizației necomerciale /reprezentanței entității nerezidente cuprinde:

- 1) corecțiile rezultatelor anilor precedenți;
- 2) excedentul net (deficitul net) al perioadei de gestiune;
- 3) fondurile.

73. Corecțiile rezultatelor anilor precedenți reprezintă excedentul/profitul (deficitul/pierderea) rezultat din corectarea erorilor comise în anii precedenți care se determină în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”

74. Excedentul net (deficitul net) al perioadei de gestiune reprezintă rezultatul financiar al perioadei de gestiune din activitatea statutară a organizației necomerciale /reprezentanței entității nerezidente.

75. Fondurile organizației necomerciale cuprind:

- 1) aporturile inițiale ale fondatorilor;
- 2) fondul de active imobilizate;
- 3) fondul de autofinanțare;
- 4) alte fonduri.

75¹. Fondurile reprezentanței entității nerezidente cuprind:

- 1) fondul de active imobilizate;
- 2) fondul de autofinanțare.

76. Aporturile inițiale ale fondatorilor organizației necomerciale se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a fondurilor. Intrarea aporturilor fondatorilor se înregistrează ca majorare concomitentă a activelor imobilizate și/sau circulante și diminuare a creanțelor curente.

77. Fondul de active imobilizate cuprinde finanțările și încasările cu destinație specială și mijloacele nepredestinate aferente activelor imobilizate (imobilizărilor necorporale și corporale etc.) procurate/create, precum și costurile ulterioare

oare, capitalizate. Constituirea (majorarea) fondului de active imobilizate se înregistrează în cazul decontării finanțării și încasărilor cu destinație specială, primirii mijloacelor nepredestinate sub formă de imobilizări sau utilizării ulterioare a acestor mijloace pentru procurarea/crearea imobilizărilor. Diminuarea fondului de active imobilizate se reflectă pe măsura calculării amortizării și ieșirii imobilizărilor.

78. Fondul de autofinanțare include excedentul (deficitul) din activitatea statutară/activitate conform regulamentului, inclusiv profitul (pierderea) din activitatea economică. Acest fond poate fi utilizat pentru finanțarea misiunilor speciale și în alte scopuri stabilite de organele de conducere ale organizației necomerciale/administratorul reprezentanței entității nerezidente. Utilizarea fondului de autofinanțare se înregistrează pentru:

- 1) finanțarea misiunilor speciale – ca diminuare a fondului de autofinanțare și majorare a finanțării și încasărilor cu destinație specială;
- 2) alte scopuri – ca diminuare a fondului de autofinanțare și majorare a datoriilor, diminuare a activelor circulante etc.

79. Alte fonduri cuprind:

- 1) sursele aferente mijloacelor restricționate pentru utilizare sau create de organizație conform deciziei organelor de conducere sau la cerința finanțatorilor, donatorilor etc.;
- 2) rezervele prevăzute de legislație, statut sau alte rezerve. Aceste rezerve se constituie din contul fondului de autofinanțare și sînt destinate pentru acoperirea deficitului (pierderii) sau pentru alte scopuri stabilite de legislație și organele de conducere.

Situațiile financiare

Reguli generale

80. Organizațiile necomerciale și reprezentanțele entităților nerezidente întocmesc și prezintă situații financiare conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 și prezentelor indicații metodice. În cazul modificării datei de raportare și prezentării situațiilor financiare pe o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, acestea trebuie să dezvăluie:

- 1) perioada acoperită de situațiile financiare;
- 2) motivul stabilirii unei perioade de gestiune mai lungi sau mai scurte de un an; și
- 3) faptul că informațiile din situațiile financiare nu sînt pe deplin comparabile (de exemplu, pentru organizațiile necomerciale/reprezentanțele entităților nerezidente nou înregistrate prima perioadă de gestiune se consideră perioada din data înregistrării de stat a organizației pînă la 31 decembrie al aceluiași an calendaristic. În cazul în care înregistrarea de stat are loc după 1 octombrie, prima perioadă de gestiune se consideră perioada din data înregistrării de stat pînă la 31 decembrie al următorului an calendaristic).

81. Situațiile financiare se întocmesc conform formularelor din anexele la prezentele indicații metodice și cuprind:

- pentru organizațiile necomerciale:
 - 1) bilanțul – Anexa nr. 1;
 - 2) situația de venituri și cheltuieli – Anexa nr. 2;

3) situația modificărilor surselor de finanțare – Anexa nr. 3;

4) notă explicativă la situațiile financiare;

- pentru reprezentanțele entităților nerezidente:

1) bilanțul – Anexa nr. 4;

2) situația de venituri și cheltuieli – Anexa nr. 5;

3) notă explicativă la situațiile financiare.

82. Situațiile financiare se întocmesc în baza informațiilor contabile după reflectarea rezultatelor inventarierii efectuate conform Regulamentului privind inventarierea.

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

84. Organizația necomercială trebuie să identifice în mod clar situațiile financiare și să evidențieze în mod special următoarele informații:

- 1) denumirea organizației necomerciale și alte elemente de identificare;
- 2) data raportării sau perioada acoperită de situațiile financiare;
- 3) activitatea statutară;
- 4) forma juridică de organizare;
- 5) unitatea de măsură.

84¹. Reprezentanțele entităților nerezidente trebuie să identifice în mod clar situațiile financiare și să evidențieze următoarele informații:

- 1) denumirea reprezentanței;
- 2) data raportării sau perioada acoperită de situațiile financiare;
- 3) activitatea de bază desfășurată conform regulamentului;
- 4) unitatea de măsură.

85. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cuprind următoarele etape:

- 1) efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare cum ar fi: inventarierea generală a elementelor contabile, decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune, determinarea și reflectarea diferențelor de curs valutar, întocmirea înregistrărilor de corectare, determinarea cotei curente a activelor imobilizate și datoriilor pe termen lung etc.;
- 2) completarea formularelor situațiilor financiare;
- 3) întocmirea notei explicative la situațiile financiare;
- 4) aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare;
- 5) reformarea bilanțului.

Bilanțul

Generalități

86. Bilanțul include informații aferente soldurilor existente la data raportării privind:

- 1) *activele* – resurse economice identificabile și controlabile de către organizația necomercială ce provin din fapte economice trecute, care sînt utilizate în desfășurarea activității statutare;
- 2) *capitalul propriu* – mărimea surselor de finanțare aflate în dispoziția organizației necomerciale, rămase în activele acesteia după scăderea datoriilor;

- 3) *datoriile* – obligații existente ale organizației necomerciale, inclusiv finanțările cu destinație specială, provenite din fapte economice trecute a căror stingere contribuie la o reducere a resurselor, purtătoare de beneficii economice.

87. Bilanțul se întocmește conform formularului prezentat în anexele 1 și 4 la prezentele indicații metodice.

88. În bilanț totalul activelor este echivalent cu suma totalurilor capitalului propriu și datoriilor.

89. Activele sînt prezentate în bilanț în ordinea creșterii lichidității acestora, iar datoriile în baza creșterii exigibilității.

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

- 1) active circulante, care reprezintă activele ce se așteaptă să fie consumate în ciclul normal de activitate în cadrul organizației necomerciale, utilizate/transmise participanților la diverse activități (programe/proiecte), transmise beneficiarilor terți cu titlu gratuit, vîndute sau primite în termen de 12 luni sau care reprezintă numerar;
- 2) active imobilizate, care cuprind imobilizările necorporale, imobilizările corporale în curs de execuție, terenuri, mijloace fixe, alte active imobilizate.

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

- 1) datorii curente, care includ datoriile ce se așteaptă să fie achitate sau decontate în termen de 12 luni din data raportării;
- 2) datorii pe termen lung, care cuprind toate celelalte datorii, cu excepția celor curente.

92. La data raportării organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente determină cota curentă a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung, care se reflectă în bilanț în componența activelor circulante și respectiv a datoriilor curente.

93. Cheltuielile suportate în cursul perioadei de gestiune, dar care sînt aferente unei perioade ulterioare, se prezintă în bilanț ca cheltuieli anticipate.

94. Creanțele, numerarul și datoriile în valută străină aferente activității statutare, cu excepția activității economice ale organizației necomerciale/activității reprezentanței entității nerezidente se recalculează și se reflectă în bilanț conform prezentelor indicații metodice. Creanțele, numerarul și datoriile în valută străină aferente activității economice ale organizației necomerciale se recalculează și se reflectă în bilanț în conformitate cu SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

Active imobilizate

95. În rîndul 010 „Imobilizări necorporale” se reflectă valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale în curs de execuție și în utilizare determinată conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și prezentelor indicații metodice.

Exemplul 9. Organizația necomercială la data raportării dispune de următoarea informație contabilă, aferentă perioadei de gestiune:

- costul imobilizărilor necorporale în curs de execuție, procurate din contul mijloacelor cu destinație specială – 5000 lei;
- costul imobilizărilor necorporale în exploatare, procurate din contul mijloacelor cu destinație specială – 21 000 lei;

- costul imobilizărilor necorporale în exploatare, procurate din contul mijloacelor rezultate din activitatea economică – 4500 lei;
- *amortizarea acumulată aferentă imobilizărilor necorporale* - 8500 lei.

Conform datelor din exemplu, organizația necomercială reflectă în rd. 010 „Imobilizări necorporale” din bilanț valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale în sumă de 22 000 lei (5000 lei + 21 000 lei + 4500 lei – 8500 lei).

96. În rîndul 020 „Imobilizări corporale în curs de execuție” se reflectă costurile aferente imobilizărilor corporale în curs de execuție (perioada de creare și/sau pregătire spre utilizare pînă la data punerii în exploatare), care se determină în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale” și prezentele indicații metodice.

97. În rîndurile 030 „Terenuri” și 040 „Mijloace fixe” se reflectă valoarea contabilă a terenurilor, mijloacelor fixe proprii, primite în leasing financiar și/sau în gestiune economică transmise în exploatare.

Exemplul 10. Organizația necomercială la data raportării dispune de următoarele informații contabile:

- *costul de intrare a mijloacelor fixe, procurate din contul mijloacelor cu destinație specială* - 50 000 lei;
- *costul de intrare a terenului, procurat din contul mijloacelor nepredestinate* – 420 000 lei;
- *amortizarea acumulată aferentă mijloacelor fixe* – 12 500 lei.

Conform datelor din exemplu, organizația necomercială reflectă în rd. 030 „Terenuri” din bilanț valoarea contabilă a terenului în sumă de 420 000 lei și în rd. 040 „Mijloace fixe” din bilanț valoarea contabilă a mijloacelor fixe în sumă de 37 500 lei (50 000 lei – 12 500 lei).

98. În rîndul 050 „Investiții financiare pe termen lung” se înscrie valoarea investițiilor pe termen lung (obligațiuni procurate, împrumuturi acordate, depozite, alte investiții pe termen lung), care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare”, SNC „Părți afiliate și contracte de societate civilă” și prezentele indicații metodice.

99. În rîndul 060 „Alte active imobilizate” se înscrie suma cheltuielilor anticipate pe termen lung și a altor active imobilizate.

100. În rîndul 070 „Total active imobilizate” se indică valoarea totală a activelor imobilizate, determinată prin relația: rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050 + rd. 060.

Active circulante

101. În rîndul 080 „Materiale” se reflectă costul materialelor determinat conform SNC „Stocuri”.

102. În rîndul 090 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” se reflectă valoarea contabilă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată determinată conform SNC „Stocuri”.

103. În rîndul 100 „Producția în curs de execuție și produse” se înscrie valoarea contabilă a producției în curs de execuție și produselor care se determină în conformitate cu SNC „Stocuri” și prezentele indicații metodice.

104. În rîndul 110 „Creanțe comerciale și avansuri acordate” se înscrie suma creanțelor curente ale finanțatorilor, donatorilor, iar în cazul desfășurării activității economice – a cumpărătorilor și clienților din țară și din străinătate, precum și suma avansurilor acordate furnizorilor de active și presta-

torilor de servicii pe un termen nu mai mare de 12 luni, care se determină conform SNC „Creanțe și investiții financiare” și prezentelor indicații metodice.

105. În rîndurile 120 „Creanțe ale bugetului” și 130 „Creanțe ale personalului” se reflectă suma creanțelor bugetului și a personalului, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare” și prezentele indicații metodice.

106. În rîndul 140 „Alte creanțe curente” se înscrie suma creanțelor privind mijloacele cu destinație specială, taxelor de aderare și cotizațiilor de membru calculate, locațiunii, dobînzilor, creanțelor privind înstrăinarea activelor, reclamațiilor înaintate și recunoscute, creanțelor privind alte operațiuni.

107. În rîndul 150 „Numerar” se înscrie suma totală a numerarului din casierie și din conturile curente în monedă națională și valută străină, a numerarului la alte conturi bancare și valoarea documentelor bănești (mărcilor poștale, biletelor de călătorie achitate etc.).

108. În rîndul 160 „Investiții financiare curente” se indică valoarea depozitelor, împrumuturilor acordate și altor investiții curente, care se determină în conformitate cu SNC „Creanțe și investiții financiare”.

109. În rîndul 170 „Alte active circulante” se reflectă suma cheltuielilor anticipate curente și valoarea contabilă a activelor destinate repartizării participanților la diverse proiecte și activități cu destinație specială sau transmiterii beneficiarilor terți, valoarea altor active circulante.

110. În rîndul 180 „Total active circulante” se indică valoarea totală a activelor circulante, determinată prin relația: rd. 080 + rd. 090 + rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 + rd. 130 + rd. 140 + rd. 150 + rd. 160 + rd. 170.

111. În rîndul 190 „Total active” se înscrie valoarea totală a activelor imobilizate și circulante ale organizației necomerciale, determinată prin relația: rd. 070 + rd. 180.

Capital propriu

112. În rîndul 200 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” se reflectă rezultatul (excedentul/deficitul) din corectarea erorilor comise în anii precedenți care se determină în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

113. În rîndul 210 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune” se înscrie rezultatul financiar al perioadei de gestiune din activitatea statutară a organizației necomerciale /reprezentanței entității nerezidente, precum și rezultatul din tranziția la noile reglementări contabile.

114. În rîndul 220 „Aporturi inițiale ale fondatorilor” se înscrie valoarea aporturilor inițiale ale fondatorilor organizației necomerciale (de exemplu, fundației).

115. În rîndul 230 „Fondul de active imobilizate” se înscrie suma finanțării și încasărilor cu destinație specială și a mijloacelor nepredestinate utilizate pentru procurarea/crearea activelor imobilizate (imobilizărilor necorporale și corporale etc.) costurile ulterioare capitalizate, determinate în conformitate cu prezentele indicații metodice.

116. În rîndul 240 „Fondul de autofinanțare” se înscrie rezultatul: excedentul (deficitul) activității statutare, inclusiv profitul (pierderea) activității economice ale anilor precedenți ale organizației necomerciale/ reprezentanței entității nerezidente, care se determină în conformitate cu prezentele indicații metodice.

117. În rîndul 250 „Alte fonduri” se înscrie suma altor fonduri create de organizație în conformitate cu deciziile organului de conducere, la solicitarea fondatorilor, finanțatorilor, precum și alte surse aferente mijloacelor restricționate pentru utilizare.

118. În rîndul 260 „Total capital propriu” se înscrie totalul elementelor de capital propriu, determinat prin relația: rd. 200 + rd. 210 + rd. 220 + rd. 230 + rd. 240 + rd. 250.

Datorii pe termen lung

119. În rîndul 270 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” se înscrie suma finanțării și încasărilor cu destinație specială cu termenul de utilizare mai mare de 12 luni care se determină conform prezentelor indicații metodice.

120. În rîndul 280 „Datorii financiare pe termen lung” se înscrie suma creditelor bancare, împrumuturilor primite, datoriilor aferente operațiunilor de leasing financiar cu termenul de stingere mai mare de 12 luni, care se determină în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate.

121. În rîndul 290 „Alte datorii pe termen lung” se reflectă suma veniturilor anticipate, altor datorii pe termen lung cu termenul de stingere (decontare) mai mare de 12 luni.

122. În rîndul 300 „Total datorii pe termen lung” se reflectă suma totală a datoriilor pe termen lung determinată prin relația: rd. 270 + rd. 280 + rd. 290.

Datorii curente

123. În rîndul 310 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” se înscrie suma totală a finanțării și încasărilor cu destinație specială cu termenul de utilizare nu mai mare de 12 luni care se determină conform prezentelor indicații metodice.

124. În rîndul 320 „Datorii financiare curente” se indică suma creditelor bancare, a împrumuturilor primite, inclusiv dobînzile aferente, cu termenul de rambursare nu mai mare de 12 luni.

125. În rîndul 330 „Datorii comerciale și avansuri primite” se înscrie suma datoriilor față de furnizori privind bunurile procurate și serviciile primite și suma avansurilor primite cu termenul de achitare/decontare nu mai mare de 12 luni.

126. În rîndul 340 „Datorii față de personal” se înscrie suma datoriilor față de personal privind retribuirea muncii și alte operații (de exemplu, deplasări, compensarea unor cheltuieli fără primirea avansului, utilizarea bunurilor personale în scopuri de serviciu).

127. În rîndul 350 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” se indică datoriile față de organele de asigurări sociale și medicale (inclusiv cele individuale) determinate conform legislației în vigoare.

128. În rîndul 360 „Datorii față de buget” se înregistrează suma datoriilor față de buget privind impozitele și taxele, precum și sancțiunile aferente determinate în conformitate cu legislația în vigoare.

129. În rîndul 370 „Venituri anticipate curente” se reflectă suma veniturilor anticipate cu termenul de decontare la venituri curente nu mai mare de 12 luni.

130. În rîndul 380 „Alte datorii curente” se înscrie suma datoriilor preliminate, datoriilor față de companiile de asigurare privind asigurarea bunurilor și persoanelor, datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică, datoriilor privind sancțiunile comerciale și alte datorii curente.

131. În rîndul 390 „Total datorii curente” se înscrie suma totală a datoriilor curente ale entității, determinată prin relația: rd. 310 + rd. 320 + rd. 330 + rd. 340 + rd. 350 + rd. 360 + rd. 370 + rd. 380.

132. În rîndul 400 „Total pasive” se indică suma totală a capitalului propriu, a datoriilor pe termen lung și curente, determinată prin relația: rd. 260 + rd. 300 + rd. 390.

Situația de venituri și cheltuieli

133. Situația de venituri și cheltuieli include informații privind:

- 1) *veniturile* – creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor sau majorării activelor ori diminuării datoriilor, care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu. Acestea cuprind: veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială, alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică) și veniturile din activitatea economică.
- 2) *cheltuielile* – diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei de gestiune sub formă de ieșiri sau reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu. Acestea cuprind: cheltuielile aferente mijloacelor cu destinație specială, alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică), cheltuielile din activitatea economică și cheltuielile privind impozitul pe venit.
- 3) *rezultatul din activitatea statutară a organizației necomerciale* – excedentul (deficitul) din activitatea statutară (cu excepția activității economice) și profitul (pierderea) din activitatea economică;
- 3¹) *rezultatul activității reprezentanței entității nerezidente* – excedentul (deficitul) din activitatea prevăzută în regulament.

134. Veniturile și cheltuielile aferente aceluiași operațiuni economice se reflectă în situația de venituri și cheltuieli în aceeași perioadă de gestiune (de exemplu, veniturile și cheltuielile curente rezultate din utilizarea finanțării și încasărilor cu destinație specială se reflectă în situația de venituri și cheltuieli în aceeași perioadă și în aceeași mărime).

135. Situația de venituri și cheltuieli se întocmește conform formularului prezentat în anexele 2 și 5 la prezentele indicații metodice.

136. În rîndul 010 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” se reflectă suma veniturilor constatată ca rezultat al utilizării și decontării mijloacelor cu destinație specială. Utilizarea mijloacelor cu destinație specială se recunoaște în cazul procurării și consumului activelor circulante, calculării retribuțiilor angajaților, sumelor contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală aferente, efectuării altor cheltuieli din contul mijloacelor predestinate, cu excepția procurării activelor imobilizate (imobilizărilor necorporale și corporale etc.) Suma veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială este egală cu mărimea cheltuielilor efectuate din contul mijloacelor cu destinație specială utilizate.

137. În rîndul 020 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” se reflectă cheltuielile efectuate pe seama

mijloacelor cu destinație specială care cuprind: valoarea contabilă a stocurilor achiziționate/fabricate și consumate (utilizate, transmise cu titlu gratuit), cheltuielile curente (de program/proiect, administrative), inclusiv a cheltuielilor cu personalul, de executare a unor obligații contractuale, corelate cu veniturile înregistrate în rd. 010.

138. În rîndul 030 „Excedent (deficit) aferent mijloacelor cu destinație specială” se reflectă diferența dintre suma veniturilor și cheltuielilor curente aferente mijloacelor cu destinație specială, determinată prin relația: rd. 010 - rd. 020.

139. În rîndul 040 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)” se reflectă veniturile care apar în procesul desfășurării activității statutare, cu excepția activității economice /activității reprezentanței entității nerezidente dar care nu pot fi atribuite la venituri aferente mijloacelor cu destinație specială.

140. În rîndul 050 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)” se reflectă cheltuielile care apar în procesul desfășurării activității statutare, cu excepția activității economice /activității reprezentanței entității nerezidente dar nu pot fi atribuite la cheltuielile aferente mijloacelor cu destinație specială.

141. În rîndul 060 „Excedent (deficit) aferent altor activități” se reflectă diferența dintre alte venituri și alte cheltuieli curente (cu excepția celor aferente activității economice) determinată prin relația: rd. 040 - rd. 050.

142. În rîndul 070 „Venituri din activitatea economică” se reflectă veniturile din activitatea economică, desfășurată în conformitate cu statutul, care se recunosc și se evaluează în baza regulilor generale, stabilite de Standardele Naționale de Contabilitate.

143. În rîndul 080 „Cheltuieli din activitatea economică” se reflectă cheltuielile din activitatea economică, desfășurată în conformitate cu statutul, care sînt corelate cu veniturile corespunzătoare și se reflectă în situația de venituri și cheltuieli în baza regulilor generale, stabilite de Standardele Naționale de Contabilitate.

144. În rîndul 090 „Rezultatul: profit (pierdere) din activitatea economică” se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile curente din activitatea economică determinată prin relația: rd. 070 - rd. 080.

145. În rîndul 100 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” se reflectă cheltuielile privind impozitul pe venit, determinate prin aplicarea la suma venitului impozabil a cotei impozitului pe venit stabilită în Codul fiscal. Venitul impozabil din activitatea economică se determină conform regulilor prevăzute de legislația fiscală.

146. În rîndul 110 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune” se reflectă rezultatul perioadei de gestiune din activitatea statutară a organizației necomerciale și determinat prin relația: rd. 030 + rd. 060 + rd. 090 - rd. 100.

Situația modificărilor surselor de finanțare

147. Situația modificărilor surselor de finanțare prezintă informația privind soldurile și fluxul:

- 1) mijloacelor cu destinație specială;
- 2) mijloacelor nepredestinate;
- 3) contribuțiilor fondatorilor și membrilor;

- 4) fondurilor;
- 5) altor surse de finanțare.

148. În situația modificărilor surselor de finanțare pentru fiecare element se indică soldul la începutul perioadei de gestiune, majorările și diminuările pe parcursul perioadei și soldul la sfârșitul perioadei de gestiune.

149. Situația modificărilor surselor de finanțare se întocmește conform formularului prezentat în anexa 3 la prezentele indicații metodice.

150. Sursele de finanțare care au fost primite sau obținute inițial sub altă formă (de exemplu, sub forma cotizațiilor de membru), dar ulterior au fost îndreptate pentru realizarea misiunilor speciale (de exemplu, pentru cofinanțarea unor proiecte) se reflectă concomitent la „Majorări” și „Diminuări” ale sursei de finanțare primite inițial și la „Majorări” în componența indicatorului „Mijloace cu destinație specială”.

Exemplul 11. Organizația necomercială la data raportării dispune de următoarele informații:

- suma cotizațiilor de membru înregistrate la intrări în perioada de gestiune – 35 000 lei;
- din suma cotizațiilor înregistrate, conform deciziei Consiliului Director sumă de 10 000 lei a fost îndreptată pentru cofinanțarea unui proiect de grant.

Conform condițiilor din exemplu, organizația necomercială reflectă în situația modificărilor surselor de finanțare următoarea informație:

- în rd. 110 „Taxe de aderare și cotizații de membru”, col. 5 „Majorări” – sumă înregistrată la intrări – 35 000 lei;
- în rd. 110 „Taxe de aderare și cotizații de membru”, col. 6 „Diminuări” – sumă îndreptată pentru cofinanțarea unui proiect – 10 000 lei;
- în rd. 030 „Granturi” col. 5 „Majorări” – sumă îndreptată pentru cofinanțarea proiectului de grant – 10 000 lei.

151. În col. 4 „Sold la începutul perioadei de gestiune” se reflectă soldul surselor de finanțare la începutul perioadei de gestiune curente.

152. În col. 5 „Majorări” se reflectă suma surselor de finanțare intrate în perioada de gestiune, inclusiv sursele de finanțare redirecționate între programe/proiecte.

Exemplul 12. Organizația necomercială la data raportării dispune de următoarele informații:

- suma finanțărilor cu destinație specială obținută din bugetul local în perioada de gestiune – 54 000 lei;
- suma finanțărilor cu destinație specială rămasă neutilizată la finele unui proiect de grant și redirecționată în perioada de gestiune la proiectul finanțat din bugetul local, conform deciziei organului de conducere al organizației – 25 000 lei.

Conform datelor din exemplu, organizația necomercială reflectă:

- în rd. 020 „Finanțări cu destinație specială din bugetul local”, col. 5 „Majorări” – 54 000 lei;
- în rd. 030 „Granturi”, col. 6 „Diminuări” – 25 000 lei.
- în rd. 050 „Alte finanțări și încasări cu destinație specială”, col. 5 „Majorări” – 25 000 lei.

153. În col. 6 „Diminuări” se reflectă suma surselor de finanțare respective utilizate/ieșite în perioada de gestiune, inclusiv, sursele de finanțare rambursate finanțatorilor (în legătură cu neutilizarea completă a acestora, conform desti-

nației sau din motivul sistării proiectului etc.) și cele redirecționate între programe/proiecte.

154. În col. 7 „Sold la sfârșitul perioadei de gestiune” se reflectă soldul surselor de finanțare neutilizat la sfârșitul perioadei de gestiune.

Mijloace cu destinație specială

155. În rîndul 010 „Finanțări cu destinație specială din bugetul național” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrărilor și utilizării finanțărilor cu destinație specială din bugetul național pe parcursul perioadei de gestiune.

156. În rîndul 020 „Finanțări cu destinație specială din bugetul local” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrărilor și utilizării finanțărilor cu destinație specială din bugetul local pe parcursul perioadei de gestiune.

157. În rîndul 030 „Granturi” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrărilor și utilizării mijloacelor cu destinație specială obținute sub formă de granturi pe parcursul perioadei de gestiune.

158. În rîndul 040 „Asistență financiară și tehnică” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrării și utilizării mijloacelor cu destinație specială înregistrate sub formă de asistență financiară și tehnică pe parcursul perioadei de gestiune.

159. În rîndul 050 „Alte finanțări și încasări cu destinație specială” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrării și utilizării altor tipuri de finanțări, care s-au înregistrat în perioada de gestiune și corespund definiției mijloacelor cu destinație specială din pct. 5 al prezentele indicații metodice.

160. În rîndul 060 „Total mijloace cu destinație specială” se înscrie suma totală a mijloacelor cu destinație specială, determinată prin relația: rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050.

Mijloace nepredestinate

161. În rîndul 070 „Donații” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrării și utilizării/ieșirii donațiilor nepredestinate pe parcursul perioadei de gestiune.

162. În rîndul 080 „Ajutoare financiare” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrării și utilizării/ieșirii ajutoarelor financiare pe parcursul perioadei de gestiune.

163. În rîndul 090 „Alte mijloace nepredestinate” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrării și utilizării altor tipuri de mijloace nepredestinate, care s-au înregistrat în perioada de gestiune și corespund definiției mijloacelor nepredestinate din pct. 5 al prezentele indicații metodice.

164. În rîndul 100 „Total mijloace nepredestinate” se înscrie suma totală a mijloacelor nepredestinate, determinată prin relația: rd. 070 + rd. 080 + rd. 090.

Contribuții ale fondatorilor și membrilor

165. În rîndul 110 „Taxe de aderare și cotizații de membru” se reflectă soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, a intrării și utilizării taxelor de aderare și cotizațiilor de membru în perioada de gestiune.

166. În rîndul 120 „Alte contribuții” se reflectă soldurile la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune, a intrării și utilizării altor contribuții ale membrilor, inclusiv, donațiile și ajutoarele oferite de fondatorii și membrii organizației necomerciale.

167. În rîndul 130 „Total contribuții ale fondatorilor și membrilor” se înscrie suma totală a contribuțiilor fondatorilor și membrilor, determinată prin relația: rd. 110 + rd. 120.

Fonduri

168. În rîndul 140 „Aporturi inițiale ale fondatorilor” se reflectă soldurile la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune, majorările și diminuările aporturilor inițiale ale fondatorilor pe parcursul perioadei de gestiune.

169. În rîndul 150 „Fondul de active imobilizate” se reflectă soldurile la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune, majorările și diminuările fondului de active imobilizate pe parcursul perioadei de gestiune.

170. În rîndul 160 „Fondul de autofinanțare” se reflectă soldurile la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune, majorările și diminuările fondului de autofinanțare pe parcursul perioadei de gestiune.

171. În rîndul 170 „Alte fonduri” se reflectă soldurile la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune, majorările și diminuările altor fonduri pe parcursul perioadei de gestiune.

172. În rîndul 180 „Total fonduri” se înscrie suma totală a fondurilor, determinată prin relația: rd. 140 + rd. 150 + rd. 160 + rd. 170.

Alte surse de finanțare

173. În rîndul 190 „Alte surse de finanțare” se reflectă soldurile la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune, majorările și diminuările altor surse de finanțare pe parcursul perioadei de gestiune, care nu pot fi atribuite la mijloace cu destinație specială, mijloace nepredestinate, contribuții și fonduri (de exemplu, datorii comerciale etc.).

174. În rîndul 200 „Total surse de finanțare” se înscrie totalul surselor de finanțare, determinat prin relația: rd. 060 + rd. 100 + rd. 130 + rd. 180 + rd. 190.

Nota explicativă la situațiile financiare

175. Nota explicativă conține informații suplimentare care nu sînt incluse în situațiile financiare. Volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de către organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente de sine stătător, reieșind din cerințele finanțatorilor / entității care a înregistrat reprezentanța, donatorilor și necesitățile informaționale ale utilizatorilor situațiilor financiare.

176. Pe lîngă informațiile prezentate conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, Standardelor Naționale de Contabilitate, a prezentelor indicații metodice, nota explicativă trebuie să conțină cel puțin:

- 1) informații privind corespunderea situațiilor financiare Standardelor Naționale de Contabilitate și prezentelor indicații metodice;
- 2) dezvăluirea politicilor contabile;
- 3) dezvăluirea informației privind executarea bugetelor aferente proiectelor realizate /bugetelor aferente desfășurării activității reprezentanței entității nerezidente;
- 4) alte informații.

177. În compartimentul „Informații privind corespunderea situațiilor financiare Standardelor Naționale de Contabilitate și prezentelor indicații metodice” se prezintă informații privind:

- 1) confirmarea faptului corespunderii situațiilor financiare prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate și prezentelor indicații metodice;
- 2) abaterile de la principiile de bază și caracteristicile calitative, motivele și efectele fiecărei abateri etc.

178. În compartimentul „Dezvăluirea politicilor contabile” se prezintă informații privind:

- 1) metodele de recunoaștere și de evaluare a elementelor situațiilor financiare;
- 2) modificările operate în politicile contabile pe parcursul perioadei de gestiune.

179. În compartimentul „Alte informații” se prezintă informații suplimentare, inclusiv privind activitatea economică, care nu au fost prezentate în alte compartimente ale notei explicative, dar sînt semnificative și relevante pentru utilizatori.

Aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare

180. Situațiile financiare se aprobă de către organul de conducere sau de alt organ împuternicit al organizației necomerciale /administratorul reprezentanței entității nerezidente, se semnează și se prezintă în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017.

Reformarea bilanțului

181. După aprobarea și prezentarea situațiilor financiare organizația necomercială /reprezentanța entității nerezidente reformează bilanțul prin decontarea:

- 1) corecțiilor rezultatelor anilor precedenți, constatate în perioada de gestiune - la fondul de autofinanțare;
- 2) excedentului net (deficitului net) al perioadei de gestiune la fondul de autofinanțare.

182. În col. 4 „Soldul la începutul perioadei de gestiune” a bilanțului perioadei de gestiune următoare indicatorii din rd. 200 și rd. 210 nu prezintă sold.

Prevederi tranzitorii

183. Prezentele indicații metodice se aplică prospectiv începînd cu data intrării în vigoare. Informațiile perioadei de gestiune precedente se transpun în formularele situațiilor financiare prevăzute în prezentele indicații metodice în conformitate cu Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate.

184. Pentru prima perioadă de gestiune în care se aplică prezentele indicații metodice, indicatorii privind veniturile, cheltuielile și rezultatul activității organizației necomerciale pentru perioada de gestiune precedentă nu se prezintă în situația de venituri și cheltuieli.

185. Rezultatul din tranziția la noile reglementări contabile se decontează la fondul de autofinanțare la reformarea bilanțului întocmit pentru prima perioadă de gestiune în care se aplică prezentele indicații metodice.

BILANȚUL
la _____ 20__

Nr. d/o		Cod rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5
Activ				
1.	Active imobilizate			
	Imobilizări necorporale	010		
	Imobilizări corporale în curs de execuție	020		
	Terenuri	030		
	Mijloace fixe	040		
	Investiții financiare pe termen lung	050		
	Alte active imobilizate	060		
	Total active imobilizate (rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050 + rd. 060)	070		
2.	Active circulante			
	Materiale	080		
	Obiecte de mică valoare și scurtă durată	090		
	Producția în curs de execuție și produse	100		
	Creanțe comerciale și avansuri acordate	110		
	Creanțe ale bugetului	120		
	Creanțe ale personalului	130		
	Alte creanțe curente, din care:	140		
	Creanțe privind mijloacele cu destinație specială	141		
	Numerar	150		
	Investiții financiare curente	160		
	Alte active circulante	170		
	Total active circulante (rd. 080 + rd. 090 + rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 + rd. 130 + rd. 140 + rd. 150 + rd. 160 + rd. 170)	180		
	Total active (rd. 070 + rd. 180)	190		
Pasiv				
3.	Capital propriu			
	Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	200		
	Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune	210		
	Apporturi inițiale ale fondatorilor	220		
	Fond de active imobilizate	230		
	Fond de autofinanțare	240		
	Alte fonduri	250		
	Total capital propriu (rd. 200 + rd. 210 + rd. 220 + rd. 230 + rd. 240 + rd. 250)	260		

Nr. d/o		Cod rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
4.	Datorii pe termen lung			
	Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung	270		
	Datorii financiare pe termen lung	280		
	Alte datorii pe termen lung	290		
	Total datorii pe termen lung (rd. 270 + rd. 280 + rd. 290)	300		
5.	Datorii curente			
	Finanțări și încasări cu destinație specială curente	310		
	Datorii financiare curente	320		
	Datorii comerciale și avansuri primite	330		
	Datorii față de personal	340		
	Datorii privind asigurările sociale și medicale	350		
	Datorii față de buget	360		
	Venituri anticipate curente	370		
	Alte datorii curente	380		
	Total datorii curente (rd. 310 + rd. 320 + rd. 330 + rd. 340 + rd. 350 + rd. 360 + rd. 370 + rd. 380)	390		
	Total pasive (rd. 260 + rd. 300 + rd. 390)	400		

Anexa nr. 2

SITUAȚIA DE VENITURI ȘI CHELTUIELI
de la _____ pînă la _____ 20__

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	curentă
1	2	3	4
Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială	010		
Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială	020		
Excedent (deficit) aferent mijloacelor cu destinație specială (rd. 010 – rd. 020)	030		
Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)	040		
Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)	050		
Excedent (deficit) aferent altor activități (rd. 040 – rd. 050)	060		
Venituri din activitatea economică	070		
Cheltuieli din activitatea economică	080		

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
Rezultatul: profit (pierdere) din activitatea economică (rd. 070 – rd. 080)	090		
Cheltuieli privind impozitul pe venit	100		
Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune (rd. 030 + rd. 060 + rd. 090 – rd. 100)	110		

Anexa nr. 3

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR SURSELOR DE FINANȚARE
de la _____ pînă la _____ 20__

Nr. d/o	Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfîrșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6	7
1.	Mijloace cu destinație specială					
	Finanțări cu destinație specială din bugetul național	010				
	Finanțări cu destinație specială din bugetul local	020				
	Granturi	030				
	Asistență financiară și tehnică	040				
	Alte finanțări și încasări cu destinație specială	050				
	Total mijloace cu destinație specială (rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050)	060				
2.	Mijloace nepredestinate					
	Donații	070				
	Ajutoare financiare	080				
	Alte mijloace nepredestinate	090				
	Total mijloace nepredestinate (rd. 070 + rd. 080 + rd. 090)	100				
3.	Contribuții ale fondatorilor și membrilor					

Nr. d/o	Indicatori	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfîrșitul perioadei de gestiune
	Taxe de aderare și cotizații de membru	110				
	Alte contribuții	120				
	Total contribuții ale fondatorilor și membrilor (rd. 110 + rd. 120)	130				
4.	Fonduri					
	Aporturi inițiale ale fondatorilor	140				
	Fondul de active imobilizate	150				
	Fondul de autofinanțare	160				
	Alte fonduri	170				
	Total fonduri (rd. 140 + rd. 150 + rd. 160 + rd. 170)	180				
5.	Alte surse de finanțare	190				
	Total surse de finanțare (rd. 060 + rd. 100 + rd. 130 + rd. 180 + rd. 190)	200				

Anexa nr. 4

BILANȚUL
la _____ 20__

Nr. d/o	Indicatori	Cod rd.	Sold la	
			începutul perioadei de gestiune	sfîrșitul perioadei de gestiune
1		2	3	4
Activ				
1.	Active imobilizate			
	Imobilizări necorporale	010		
	Imobilizări corporale în curs de execuție	020		
	Terenuri	030		
	Mijloace fixe	040		
	Investiții financiare pe termen lung	050		
	Alte active imobilizate	060		
	Total active imobilizate (rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050 + rd. 060)	070		

Nr. d/o	Cod rd.	Sold la	
		începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
2. Active circulante			
Materiale	080		
Obiecte de mică valoare și scurtă durată	090		
Producția în curs de execuție și produse	100		
Creanțe comerciale și avansuri acordate	110		
Creanțe ale bugetului	120		
Creanțe ale personalului	130		
Alte creanțe curente, din care:	140		
Creanțe privind mijloacele cu destinație specială	141		
Numerar	150		
Investiții financiare curente	160		
Alte active circulante	170		
Total active circulante (rd. 080 + rd. 090 + rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 + rd. 130 + rd. 140 + rd. 150 + rd. 160 + rd. 170)	180		
Total active (rd. 070 + rd. 180)	190		
Pasiv			
3. Capital propriu			
Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	200		
Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune	210		
Fond de active imobilizate	220		
Fond de autofinanțare	230		
Total capital propriu (rd. 200 + rd. 210 + rd. 220 + rd. 230)	240		
4. Datorii pe termen lung			
Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung	250		
Datorii financiare pe termen lung	260		
Alte datorii pe termen lung	270		
Total datorii pe termen lung (rd. 250 + rd. 260 + rd. 270)	280		
5. Datorii curente			
Finanțări și încasări cu destinație specială curente	290		

Nr. d/o	Cod rd.	Sold la	
		începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
Datorii financiare curente	300		
Datorii comerciale și avansuri primite	310		
Datorii față de personal	320		
Datorii privind asigurările sociale și medicale	330		
Datorii față de buget	340		
Venituri anticipate curente	350		
Alte datorii curente	360		
Total datorii curente (rd. 290 + rd. 300 + rd. 310 + rd. 320 + rd. 330 + rd. 340 + rd. 350 + rd. 360)	370		
Total pasive (rd. 240 + rd. 280 + rd. 370)	380		

Anexa nr. 5

SITUAȚIA DE VENITURI ȘI CHELTUIELI
 de la _____ pînă la _____ 20__

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	curentă
1	2	3	4
Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială	010		
Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială	020		
Excedent (deficit) aferent mijloacelor cu destinație specială (rd. 010 – rd. 020)	030		
Alte venituri	040		
Alte cheltuieli	050		
Excedent (deficit) aferent altor activități (rd. 040 – rd. 050)	060		
Cheltuieli privind impozitul pe venit	070		
Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune (rd. 30 + rd. 060 – rd. 100)	080		

Indicații metodice

privind particularitățile contabilității și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale asociațiilor de economii și împrumut

(Aprobate prin Ordinul MF nr. 166 din 30.12.2016)

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate în scopul reglementării specificului contabilității asociațiilor de economii și împrumut.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice îl constituie descrierea particularităților contabilității și raportării financiare în asociațiile de economii și împrumut.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice se extind asupra asociațiilor de economii și împrumut, filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora, înregistrate în conformitate cu legislația Republicii Moldova (în continuare – asociații).

Definiții

4. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:

Activitate operațională a asociației - atragerea sub formă de depuneri a economiilor membrilor săi, creditelor, împrumuturilor și altor mijloace (donații, granturi și sponsorizări), pentru acordarea împrumuturilor și efectuarea investițiilor financiare în conformitate cu politica de investiții.

Activ (creanță) contingent (ă) - activ posibil care apare ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sînt în totalitate sub controlul asociației.

Cheltuieli ale activității operaționale - cheltuielile asociației condiționate de operațiunile privind atragerea depunerilor de economii de la membrii săi, creditelor și împrumuturilor primite de la alte persoane juridice și fizice, utilizate pentru acordarea împrumuturilor și efectuarea investițiilor financiare.

Obligație contingentă - obligație posibilă apărută ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu sînt în totalitate controlate de asociație.

Dobînda spre încasare - dobînda calculată pentru împrumuturile acordate, care urmează a fi încasată.

Dobînda spre plată - dobînda calculată pentru depunerile de economii ale membrilor asociației, creditele și împrumuturile primite, care urmează a fi achitată.

Echilibrul scadențelor - corespunderea totală a termenelor de achitare a creanțelor și altor active financiare cu termenele de plată a obligațiilor spre plată la o anumită dată.

Scadență - dată calendaristică de achitare a unei creanțe sau de plată a unei datorii a asociației.

Provizion pentru împrumuturi acordate și dobînzi aferente - alocație constituită pe seama cheltuielilor pentru acoperirea pierderilor potențiale din cauza nerambursării împrumutului acordat, neachitării dobînzii calculate.

Risc de împrumut - riscul de nerambursare parțială sau integrală a împrumutului acordat.

Politici contabile

5. Asociația elaborează politicile sale contabile pentru fiecare perioadă de gestiune conform Legii contabilității și prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate (în continuare – SNC).

6. Politicile contabile ale asociației includ:

- tipurile de activități statutare;
- metodele de recunoaștere, evaluare și contabilizare a elementelor contabile;
- componența surselor de finanțare;
- modul de întocmire și utilizare a documentelor primare și centralizatoare și a registrelor contabile;
- baza de determinare a pierderilor potențiale din împrumuturile acordate, precum și modul de decontare a împrumuturilor neperformante;
- particularitățile ce contribuie la recunoașterea activelor și datoriilor în bilanț și cele ce determină doar înregistrarea activelor și obligațiilor contingente;
- baza de determinare a riscurilor generale, politica constituirii provizioanelor pentru compensarea pierderilor posibile și reflectarea acestora în situațiile financiare;
- alte aspecte metodologice ale contabilității.

7. La politicile contabile se anexează:

- formularele de documente primare și registrele contabile elaborate de către asociație de sine stătător;
- lista funcțiilor persoanelor responsabile de întocmirea și semnarea documentelor primare și registrelor contabile;
- planul de conturi de lucru elaborat în baza Planului general de conturi contabile;
- alte informații necesare contabilizării faptelor economice.

Reguli generale

8. Asociația ține contabilitatea și întocmește situațiile financiare în conformitate cu principiile de bază și regulile stabili-

te în Legea contabilității, SNC, Planul general de conturi contabile, prezentele indicații metodice și alte acte normative.

9. Împrumuturile acordate și creanțele aferente dobânzilor calculate spre încasare, precum și depunerile de economii primite și datoriile aferente dobânzilor calculate spre plată, sînt evaluate la valoarea nominală. La această valoare sînt evaluate investițiile efectuate în fondul de lichidități, constituit în cadrul asociației centrale, precum și împrumuturile acordate asociațiilor de către asociația centrală.

10. Investițiile în valori mobiliare sînt contabilizate inițial la cost de intrare, care include prețul de procurare și costurile aferente procurării (comisioanele și onorariile achitate consultantilor, brokerilor și dealerilor, taxele prevăzute de legislația în vigoare, alte costuri aferente procurării).

11. Costul de intrare al valorilor mobiliare se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului, creanțelor curente, capitalului nevărsat sau neînregistrat și/sau majorare a datoriilor, veniturilor anticipate curente.

Contabilitatea activelor contingente și a împrumuturilor primite

12. În scopul desfășurării activității operaționale asociația atrage mijloace financiare sub formă de depuneri de economii de la membrii săi, credite, împrumuturi de la persoane juridice și/sau fizice. Semnarea contractului privind atragerea mijloacelor financiare se consideră fapt economic trecut care necesită înregistrare în conturile extrabilanțiere a activului (creanței) contingent.

13. În componența activelor contingente se includ:

- creanțele asociației aferente creditelor, împrumuturilor contractate care urmează a fi încasate în cazul producerii faptului economic viitor;
- drepturile de primire (încasare) a depunerilor de economii de la membrii asociației;
- drepturile de primire (încasare) a împrumuturilor de la asociația centrală contra unei plăți stabilite;
- drepturile privind procurarea valorilor mobiliare (obiogațiunilor, acțiunilor, bonurilor de trezorerie, certificatelor bancare etc.).

14. La producerea faptului economic viitor (încasarea depunerilor de economii, creditelor, împrumuturilor, procurarea valorilor mobiliare) asociația decontează activul contingent anterior recunoscut în conturile extrabilanțiere și înregistrează concomitent majorarea numerarului, valorilor mobiliare, datoriilor curente sau pe termen lung și veniturilor anticipate.

15. Dobînda calculată spre plată pentru creditele și împrumuturile primite se contabilizează și se reflectă în situațiile financiare în perioada de gestiune în care a fost calculată. Dobînda calculată se atribuie la cheltuieli curente, cu excepția capitalizării acesteia în cazul creării activului cu ciclu lung de producție conform prevederilor SNC, „Costurile îndatorării”.

Exemplul 1. La 26 martie 201X asociația „Y” a semnat un contract de credit cu banca comercială „Z” în valoare de 100 000 lei pe 10 luni cu rata dobînzii de 15% anual pentru asigurarea desfășurării activității operaționale. La 1 aprilie 201X banca comercială „Z” a transferat asociației „Y” suma solicita-

tă. Dobînda aferentă împrumutului acordat se calculează lunar în ultima zi a lunii.

Conform datelor din exemplu, asociația „Y” contabilizează:

- 26 martie 201X: Înregistrarea în conturile extrabilanțiere a dreptului de încasare a creditului solicitat la semnarea contractului – ca majorare a activelor contingente în sumă de 100 000 lei;
- 1 aprilie 201X: Încasarea numerarului solicitat de la banca comercială „Z” – ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor curente în sumă de 100 000 lei;
- 1 aprilie 201X: Decontarea activului contingent anterior recunoscut în conturile extrabilanțiere – ca diminuare a activelor contingente în sumă de 100 000 lei;
- 30 aprilie 201X: Calcularea dobînzii pentru luna aprilie – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente în sumă de 1 250 lei [(100 000 lei x 15%) : 12 luni].

Exemplul 2. La 26 mai 201X asociația „N” a semnat cu societatea pe acțiuni „Z” un contract de procurare a 800 obligațiuni la cost de intrare de 82 000 lei, cu valoarea nominală de 80 000 lei cu termenul de răscumpărare de 3 ani, la rata dobînzii de 15% anual, care se calculează și se achită de două ori pe an: la 1 iunie și la 31 decembrie a perioadei de gestiune. La 1 iunie 201X asociația „N” a achitat obligațiunile, iar la 1 iunie 201X+3 ele au fost răscumpărate.

Conform datelor din exemplu, asociația „N” contabilizează:

- 26 mai 201X: Înregistrarea în conturile extrabilanțiere a dreptului de cumpărare a obligațiunilor la cost de intrare conform contractului semnat – ca majorare a activelor contingente la suma de 82 000 lei;
- 1 iunie 201X: Înregistrarea obligațiunilor procurate la cost de intrare – ca majorare a investițiilor financiare pe termen lung și diminuare a numerarului în sumă de 82 000 lei;
- 1 iunie 201X: Decontarea activului contingent anterior recunoscut în conturile extrabilanțiere – ca diminuare a activelor contingente în sumă de 82 000 lei;
- 31 decembrie 201X: Atribuirea la cheltuieli curente a cotei-părți a diferenței dintre costul de intrare și valoarea nominală a obligațiunilor – ca majorare a cheltuielilor curente și diminuare a investițiilor financiare pe termen lung în sumă de 133,34 lei [(82 000 lei – 80 000 lei) : 6], unde 6 – numărul semestrelor în perioada de 3 ani;
- 31 decembrie 201X: Calcularea dobînzii prevăzute în contract – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente în sumă de 6000 lei [(80 000 lei x 15%) / 2].

Pe parcursul perioadei de deținere, obligațiunile vor fi evaluate la cost de intrare, dacă ele nu sînt cotate pe piața financiară, sau la cost ajustat, dacă costul de intrare a acestora diferă de valoarea lor nominală.

- 1 iunie 201X+3: Răscumpărarea obligațiunilor de către societatea pe acțiuni „Z” la valoarea nominală de 80 000 lei – ca majorare a numerarului și diminuare a investițiilor financiare pe termen lung.

16. Asociația, în cazul acceptării depunerilor de economii de la membrii săi, precum și a împrumuturilor de la asociația centrală, contabilizează:

- la semnarea contractului – majorarea activelor contingente în conturile extrabilanțiere;
- la încasarea numerarului – majorarea concomitentă a numerarului și datorii financiare curente sau pe termen lung. Concomitent se decontează activele contingente anterior înregistrate în conturile extrabilanțiere.

Contabilitatea obligațiilor contingente, împrumuturilor acordate și serviciilor prestate

17. Semnarea de către asociație a contractului de acordare a împrumuturilor membrilor săi reprezintă fapt economic trecut, care condiționează recunoașterea obligației contingente și înregistrarea ei în conturile extrabilanțiere. Acest fapt obligă asociația de a acorda la data negociată împrumutul respectiv (fapt economic viitor), care se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare pe termen lung și/sau curente și diminuare a numerarului. Concomitent se decontează obligația contingentă anterior recunoscută.

18. Suma dobânzii aferente împrumutului acordat se calculează lunar și/sau zilnic în baza ratei dobânzii indicate în contract și se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor aferente dobânzilor calculate și a veniturilor curente. Rambursarea împrumutului acordat se contabilizează ca majorare a numerarului și diminuare a împrumutului acordat.

Exemplul 3. La 1 august 201X asociația „N” a încheiat un contract de acordare a împrumutului de 40 000 lei membrului său Ciobanu Ion, pe o perioadă de 10 luni, cu rata dobânzii de 18% anual. La 5 august 201X asociația a acordat dlui Ciobanu Ion suma solicitată, care lunar la data de 5 achită dobânda calculată. Împrumutul acordat a fost rambursat la scadență la data de 1 iunie 201X+1.

Conform datelor din exemplu, asociația „N” contabilizează:

- 1 august 201X: Înregistrarea angajamentului asociației de a acorda împrumutul solicitat – ca majorare a obligațiilor contingente înregistrate în conturile extrabilanțiere în sumă de 40 000 lei;
- 5 august 201X: Acordarea împrumutului solicitat de către dl Ciobanu Ion – ca majorare a împrumuturilor acordate și diminuare a numerarului în sumă de 40 000 lei;
- 5 august 201X: Decontarea obligației contingente anterior înregistrată în contul extrabilanțier – ca diminuare a obligațiilor contingente în sumă de 40 000 lei;
- 30 august 201X: Calcularea dobânzii aferente împrumutului acordat – ca majorare concomitentă a creanțelor aferente dobânzilor calculate și a veniturilor curente în sumă de 493,15 lei $[(40\,000 \text{ lei} \times 18\%) / 365 \text{ zile} \times 25 \text{ zile}]$;
- 5 septembrie 201X: Încasarea numerarului în stingerea creanței anterior calculate – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor aferente dobânzilor calculate în sumă de 493,15 lei (ultimele două operațiuni se vor repeta lunar);
- 1 iunie 201X+1: Încasarea numerarului din rambursarea împrumutului acordat – ca majorare a numerarului și diminuare a împrumuturilor acordate în sumă de 40 000 lei.

19. Acordarea de către asociație a serviciilor de intermediere în asigurări în calitate de agent bancassurance pentru asigurarea activelor, recoltei, altor bunuri ale membrilor săi se efectuează în baza contractelor încheiate cu compania de asigurare. Asociația contabilizează comisionul negociat drept venit curent, iar prima de asigurare – ca datorie față de compania de asigurare cu achitarea ulterioară.

Exemplul 4. Asociația „N” prestează servicii de intermediere în numele companiei de asigurare, în scopul asigurării roadei (strugurilor și fructelor) care se așteaptă în anul 201X la entitatea agricolă „Gloria”. Suma primei de asigurare conform contractului constituie 30 000 lei, comisionul negociat în contract este de 15%.

Conform datelor din exemplu, asociația „N” contabilizează:

- Încasarea primei de asigurare – ca majorare concomitentă a numerarului și a obligațiilor curente în sumă de 30 000 lei;
- Plata primei de asigurare – ca micșorare concomitentă a obligațiilor curente și a numerarului în sumă de 30 000 lei;
- Recunoașterea creanței și a venitului aferent comisionului calculat – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente în sumă de 4500 lei $(30\,000 \text{ lei} \times 15\%)$;
- Încasarea comisionului anterior calculat – ca majorare a numerarului și micșorare a creanțelor curente înregistrate în sumă de 4500 lei.

20. Acordarea de consultații membrilor săi și a altor servicii cu acordul scris al autorității de supraveghere se contabilizează ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente, ulterior – ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente.

Contabilitatea provizioanelor pentru pierderi din împrumuturi acordate și dobânzile aferente

21. În activitatea sa asociația poate înregistra pierderi din împrumuturi acordate în cazul când acestea devin parțial sau integral nerambursabile. Există pierderi identificate, care pot fi determinate la momentul dat, și neidentificate – care sînt prezente în portofoliul împrumuturilor și a căror mărime la momentul dat nu este determinată. Ambele tipuri de pierderi se recunosc ca cheltuieli curente și diminuează suma totală a împrumuturilor și dobânzilor aferente.

22. Provizioanele se constituie pentru acoperirea pierderilor posibile din împrumuturi acordate pentru care nu a expirat termenul de rambursare, din împrumuturi nerambursate la scadență, din dobânzi neachitate la termen, precum și pentru elementele contingente. Nu se permite constituirea provizioanelor supraevaluate, deoarece acestea distorsionează mărimea rezultatului financiar și a capitalului propriu. Constituirea provizioanelor se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și provizioanelor curente.

23. Asociația constituie provizioane în urma clasificării împrumuturilor acordate și dobânzilor calculate, în funcție de gradul de risc determinat conform normelor stabilite de legislația în vigoare.

24. Asociația stabilește modul de decontare a împrumuturilor compromise și a creanțelor aferente dobânzilor calculate în politicile sale contabile, dacă legislația nu prevede altfel. În urma analizei fiecărui caz individual privind posibilitățile de plată ale beneficiarului și certitudinii ferme că împrumutul acordat nu va fi rambursat și dobânda aferentă nu va fi achitată, aceste împrumuturi se decontează pe seama provizioanelor anterior constituite.

25. Decontarea împrumuturilor și a creanțelor compromise aferente dobânzilor calculate din cauza incertitudinii că acestea vor fi rambursate se contabilizează ca diminuare concomitentă a provizioanelor curente, a împrumuturilor acordate și/sau a creanțelor aferente dobânzilor calculate. Concomitent sumele decontate se reflectă ca majorare a elementelor contabile înregistrate în conturile extrabilanțiere.

Exemplul 5. La 1 noiembrie 201X la asociația „Y”, în urma evaluării situației portofoliului împrumuturilor acordate, s-a constatat că beneficiarul Cotorobai Gheorghe a înregistrat restanțe de 130 de zile la împrumutul de 5000 lei și dobânda calculată de 493 lei. Conform politicilor asociației, împrumutul și dobânda au fost clasificate în categoria celor compromise. La 1 februarie 201X+1 situația financiară a beneficiarului Cotorobai Gheorghe demonstrează imposibilitatea de a-și onora obligațiile față de asociație, de aceea organul abilitat al asociației a decis de a deconta împrumutul acordat și creanța aferentă dobânzii calculate, în total 5493 lei, pe seama provizioanelor anterior constituite.

Conform datelor din exemplu, asociația „Y” contabilizează:

- 1 noiembrie 201X: Constituirea provizionului pentru împrumutul acordat și a creanței aferente dobânzii calculate – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a provizioanelor curente în sumă de 5493 lei (5000 lei + 493 lei);
- 1 februarie 201X+1: Decontarea împrumutului nerambursat compromis și a creanței compromise aferente dobânzii calculate pe seama provizionului anterior constituit - ca diminuare concomitentă a provizioanelor curente (în evidența analitică – separat pe fiecare provizion la împrumutul acordat și creanță aferentă dobânzii calculate) în sumă de 5493 lei (5000 lei + 493 lei);
- 1 februarie 201X+1: Înregistrarea în conturile extrabilanțiere a împrumutului acordat și a creanței compromise aferente dobânzilor calculate, decontate pe seama provizioanelor, în sumă de 5493 lei (5000 lei + 493 lei).

26. În cazul în care împrumutul acordat și creanțele aferente dobânzilor calculate anterior, decontate pe seama provizioanelor, pot fi achitate de către beneficiar (există cererea în scris sau avizul debitorului ce confirmă achitarea sumelor decontate), acestea se înregistrează în componența elementelor contabile bilanțiere ca majorare concomitentă a împrumuturilor acordate, creanțelor aferente dobânzilor calculate și a veniturilor curente. Concomitent se reflectă diminuarea elementelor contabile extrabilanțiere prin decontarea creanțelor compromise.

Exemplul 6. Reieșind din condițiile exemplului precedent, să admitem că peste 3 luni după decontarea împrumutului și a creanței compromise aferente dobânzilor calculate, la 1 mai 201X+1 beneficiarul Cotorobai Gheorghe a depus o cerere în

care se obligă să achite sumele decontate, iar la 10 mai 201X+1 a achitat suma de 5 493 lei.

Conform datelor din exemplu, asociația „Y” contabilizează:

- 1 mai 201X+1: Înregistrarea în conturile bilanțiere a împrumutului acordat și a creanței aferente dobânzii calculate, anterior decontate – ca majorare concomitentă a împrumuturilor acordate, creanțelor aferente dobânzilor calculate și a veniturilor curente în sumă de 5493 lei (5000 lei + 493 lei);
- 1 mai 201X+1: Decontarea împrumutului acordat și a creanței aferente dobânzii calculate, înregistrate în conturile extrabilanțiere – ca diminuare a elementelor contabile extrabilanțiere în sumă totală de 5493 lei;
- 10 mai 201X+1: Încasarea numerarului – ca majorare a numerarului și diminuare a împrumuturilor acordate, creanțelor aferente dobânzilor calculate în sumă de 5493 lei.

27. Dacă provizionul anterior constituit pentru acoperirea pierderilor din împrumuturi acordate și creanțe aferente dobânzilor calculate nu este utilizat, acest provizion se anulează prin decontare la venituri curente.

Exemplul 7. Modificând condițiile exemplului 6, să admitem că, în perioada de până la decontarea împrumuturilor acordate compromise și a creanțelor compromise aferente dobânzilor calculate, prin eforturile proprii asociația obține soluționarea pozitivă a problemei și, în decurs de două săptămâni, sumele respective sînt achitate.

În acest caz, asociația contabilizează:

- Încasarea numerarului - ca majorare a numerarului și diminuare a împrumuturilor acordate și a creanțelor aferente dobânzilor calculate în sumă de 5493 lei (5000 lei + 493 lei);
- Decontarea provizioanelor anterior constituite și neutilizate – ca diminuare a provizioanelor curente și majorare a veniturilor curente în sumă totală de 5493 lei.

28. În scopul furnizării unor informații relevante despre riscurile și pierderile posibile din împrumuturi acordate și creanțe aferente dobânzilor, situația financiară a asociației, valoarea provizioanelor constituite pentru riscuri, pierderi viitoare și alte riscuri imprevizibile se prezintă în anexele la situațiile financiare.

Contabilitatea fondului de lichidități

29. Investirea numerarului de către asociație în fondul de lichidități se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare curente și diminuare a numerarului. Asociația centrală va reflecta numerarul încasat pentru constituirea fondului de lichidități ca majorare a numerarului și a datorii curente.

30. Plasarea de către asociația centrală a mijloacelor fondului de lichidități în bănci comerciale în formă de depozite la vedere (sau la termen) și/sau în valori mobiliare de stat se contabilizează ca majorare a investițiilor financiare și diminuare a numerarului. Veniturile recunoscute de către asociația centrală spre încasare din investirea mijloacelor fondului de lichidități se contabilizează drept majorare concomitentă a creanțelor și veniturilor curente, iar dobânda calculată de către asociația centrală spre plată asociației respective – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datorii curente.

31. Asociația centrală contabilizează separat operațiunile aferente fondului de lichidități, inclusiv veniturile aferente investițiilor efectuate și cheltuielile privind gestiunea mijloacelor fondului de lichidități, de operațiunile aferente mijloacelor proprii.

Exemplul 8. Asociația „Y” în baza contractului încheiat, investește în fondul de lichidități la asociația centrală 100 000 lei cu rata dobânzii anuale de 11%. La aceiași dată asociația centrală plasează suma totală acumulată de la asociații în mărime de 500 000 lei, inclusiv și cota asociației „Y”, în conturi de depozit la bancă pe 6 luni cu rata dobânzii de 20% anual. Asociația centrală calculează și achită dobânzile asociației de două ori pe an.

Conform datelor din exemplu, aceste operațiuni se contabilizează astfel:

La asociația „Y”:

- Investirea numerarului în fondul de lichidități - ca majorare a investițiilor financiare curente și diminuare a numerarului în sumă de 100 000 lei;
- Calcularea venitului din dobânzi - ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente în sumă de 5484,93 lei [100 000 lei x 11% / 365 zile x 182 zile];
- Încasarea numerarului din dobânzile calculate în urma investițiilor în fondul de lichidități - ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente în sumă de 5484,93 lei.

La asociația centrală:

- Încasarea numerarului de la asociația „Y” pentru constituirea fondului de lichidități - ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor curente în sumă de 100 000 lei;
- Plasarea numerarului în contul depozitului bancar - ca majorare a investițiilor financiare curente și diminuare a numerarului în sumă de 500 000 lei;
- Calcularea dobânzilor spre încasare pentru luna iulie 201X - ca majorare a creanțelor și a veniturilor curente în sumă de 8493 lei (500 000 lei x 20% / 365 zile x 31 zile); pentru 6 luni suma venitului va constitui 49 863,01 lei (500 000 lei x 20% / 365 zile x 182 zile);
- Încasarea numerarului sub formă de dobânzi în luna iulie 201X - ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente în sumă de 8493 lei; pentru 6 luni va fi încasată suma de 49 863,01 lei;
- Calcularea dobânzilor spre plată - ca majorare a cheltuielilor și a datoriilor curente în sumă de 5484,93 lei;
- Achitarea datoriei curente față de asociație privind dobânzile calculate - ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului în sumă de 5484,93 lei;
- Diminuarea investițiilor financiare la expirarea termenului depozitului bancar - ca majorare a numerarului și diminuare a investițiilor financiare curente în sumă de 500 000 lei.

32. În cazul plasării numerarului fondului de lichidități în valori mobiliare de stat, contabilitatea acestora se ține conform prevederilor SNC „Creanțe și investiții financiare”.

33. Asociația poate să retragă numerarul investit în fondul de lichidități și/sau să primească împrumut de la asociația centrală. Aceste tranzacții se contabilizează ca majorare a numerarului și diminuare a investițiilor financiare curente, și/sau majorare a numerarului și a datoriei curente. Calcularea dobânzilor pentru împrumutul primit de la asociația centrală

se contabilizează ca majorare concomitentă a datoriilor și a cheltuielilor curente.

Exemplul 9. La 1 martie 201X, asociația „Y”, conform contractului de investiții, a investit în fondul de lichidități 34 000 lei cu dobânda de 12% anual, transferul numerarului fiind efectuat la 4 martie 201X, iar dobânda fiind calculată lunar. La 1 decembrie 201X asociația „Y” solicită de la asociația centrală un împrumut de 170 000 lei pe 1 an cu dobânda de 18% anual, comisionul aferent 1%, transferul numerarului fiind efectuat la 5 decembrie 201X.

Conform datelor din exemplu, aceste operațiuni se contabilizează astfel:

La asociația „Y”:

- 1 martie 201X: Înregistrarea obligației contingente în conturile extrabilanțiere - ca majorare a obligațiilor contingente în sumă de 34 000 lei;
- 4 martie 201X: Investirea numerarului în fondul de lichidități - ca majorare a investițiilor financiare curente și diminuare a numerarului în sumă de 34 000 lei;
- 4 martie 201X: Decontarea obligației contingente înregistrate în conturile extrabilanțiere - ca diminuare a obligațiilor contingente în sumă de 34 000 lei;
- 31 martie 201X: Calcularea dobânzilor lunare (pentru prima lună) spre încasare - ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente în sumă de 301,81 lei (34 000 lei x 12% / 365 zile x 27 zile);
- 1 aprilie 201X: Încasarea numerarului de la asociația centrală pentru stingerea creanței aferente dobânzii calculate - ca majorare a numerarului și diminuare a creanțelor curente în sumă de 301,81 lei;

În mod similar ultimele două operațiuni vor fi înregistrate lunar.

- 1 decembrie 201X: Înregistrarea creanței contingente aferente împrumutului solicitat în baza contractului de împrumut semnat - ca majorare a creanțelor contingente în sumă de 170 000 lei;
- 5 decembrie 201X: Reflectarea comisionului - ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente în sumă de 1 700 lei;
- 5 decembrie 201X: Încasarea numerarului privind împrumutul primit - ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor curente în sumă de 170 000 lei;
- 5 decembrie 201X: Achitarea datoriei privind comisionul - ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului în sumă de 1700 lei;
- 5 decembrie 201X: Decontarea creanței contingente înregistrate în conturile extrabilanțiere, după încasarea numerarului - ca diminuare a creanțelor contingente în sumă de 170 000 lei;
- 31 decembrie 201X: Calcularea dobânzii aferente împrumutului primit - ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente în sumă de 2263,56 lei (170 000 lei x 18% / 365 zile x 27 zile);
- 2 ianuarie 201X+1: Transferarea numerarului asociației centrale în achitarea datoriei privind dobânzile calculate până la 31 decembrie 201X - ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului în sumă de 2 263,56 lei.

La asociația centrală:

- 1 martie 201X: Înregistrarea creanței contingente în conturile extrabilanțiere în baza contractului semnat

- privind investirea în fondul de lichidități – ca majorare a creanțelor contingente în sumă de 34 000 lei;
- 4 martie 201X: Încasarea numerarului – ca majorare concomitentă a numerarului și a datoriilor curente în sumă de 34 000 lei;
- 4 martie 201X: Decontarea creanței contingente înregistrate în conturile extrabilanțiere – ca diminuare a creanțelor contingente în sumă de 34 000 lei;
- 31 martie 201X: Calcularea dobânzii aferente numerarului încasat – ca majorare concomitentă a cheltuielilor și a datoriilor curente în sumă de 301,81 lei;
- 1 aprilie 201X: Transferarea numerarului asociației „Y” pentru achitarea datoriilor aferente dobânzii calculate – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente și a numerarului în sumă de 301,81 lei;

În mod similar ultimele două operațiuni vor fi repetate lunar.

- 1 decembrie 201X: Înregistrarea obligației contingente înregistrate în conturile extrabilanțiere aferente împrumutului solicitat de către asociația „Y” conform contractului semnat – ca majorare a obligațiilor contingente în sumă de 170 000 lei;
- 5 decembrie 201X: Transferarea numerarului asociației „Y” pentru onorarea angajamentului anterior înregistrat – ca majorare a investițiilor curente și diminuare a numerarului în sumă de 170 000 lei;
- 5 decembrie 201X: Decontarea obligației contingente anterior înregistrate în conturile extrabilanțiere – ca diminuare a obligațiilor contingente în sumă de 170 000 lei;
- 5 decembrie 201X: Înregistrarea venitului din comision în mărime de 1% din împrumutul acordat – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente în sumă de 1700 lei (170 000 lei x 1%);
- 31 decembrie 201X: Calcularea dobânzii spre încasare aferente împrumutului acordat – ca majorare concomitentă a creanțelor și a veniturilor curente în sumă de 2263,56 lei (170 000 lei x 18% / 365 zile x 27 zile);
- 2 ianuarie 201X+1: Încasarea numerarului pentru stingerea creanței aferente dobânzii calculate și comisionului – ca majorare concomitentă a numerarului și diminuare a creanțelor curente în sumă de 3963,56 lei (2263,56 lei + 1700 lei).

Prezentarea situațiilor financiare

34. Asociația întocmește și prezintă situații financiare conform prevederilor Legii contabilității și prezentelor indicații metodice.

35. Asociația prezintă în situațiile financiare următoarele informații:

- 1) denumirea asociației și alte elemente de identificare;
- 2) perioada acoperită de situațiile financiare;
- 3) activitatea operațională;
- 4) forma de proprietate;
- 5) forma juridică de organizare;
- 6) unitatea de măsură.

36. Situațiile financiare se întocmesc conform formularelor din anexele la prezentele indicații metodice și cuprind:

1. Bilanțul (anexa 1);
2. Situația de profit și pierdere (anexa 2);

3. Situația modificărilor capitalului propriu (anexa 3);
4. Situația fluxurilor de numerar (anexa 4);
5. Notele la situațiile financiare.

Bilanțul

37. Bilanțul prezintă poziția financiară a asociației și include informații aferente soldurilor existente la data raportării privind:

Active

38. În rîndul 010 „Numerar în casierie și la conturi curente” se reflectă suma numerarului din casierie și la conturile curente bancare în monedă națională și valută străină.

39. În rîndul 020 „Alte elemente de numerar” se înscrie suma numeralului la alte conturi bancare în monedă națională și valută străină, din carduri bancare, în expediție, precum și valoarea documentelor bănești (timbrelor poștale, biletelor de tratament și odihnă, biletelor de călătorie procurate etc.).

40. În rîndul 030 „Investiții financiare” se reflectă valoarea investițiilor financiare pe termen lung și curente, contabilizate conform prevederilor SNC „Creanțe și investiții financiare”, și a investițiilor în fondul de lichidități.

41. În rîndul 040 „Împrumuturi acordate” se înscrie suma împrumuturilor acordate de către asociație membrilor acesteia.

42. În rîndul 050 „Creanțe aferente dobânzilor” se indică suma creanțelor privind dobânzile calculate la împrumuturile acordate și la investițiile financiare efectuate de către asociație.

43. În rîndul 060 „Provizioane pentru împrumuturi acordate și dobânzi aferente” se înscrie suma între paranteze a provizioanelor constituite pentru acoperirea pierderilor posibile în urma riscului de nerambursare a împrumuturilor acordate și neachitare a creanțelor privind dobânzile calculate.

44. În rîndul 070 „Imobilizări necorporale și corporale” se înscrie valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale și corporale în curs de execuție și în utilizare, terenurilor, determinată conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

45. În rîndul 080 „Alte active” se reflectă valoarea contabilă a materialelor, obiectelor de mică valoare și scurtă durată înregistrate în conformitate cu prevederile SNC „Stocuri”, valoarea avansurilor acordate, creanțelor personalului și altor creanțe privind, leasingul, locațiunea, creanțelor companiilor de asigurare aferente despăgubirilor calculate, creanțelor organelor de asigurare socială, cheltuielilor anticipate și alte elemente contabile neincluse în rîndurile menționate.

46. În rîndul 090 „Total active” se înscrie valoarea contabilă a tuturor activelor asociației determinată prin relația: (rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050 + rd. 060 + rd. 070 + rd. 080).

Datorii

47. În rîndul 100 „Depuneri de economii” se reflectă suma depunerilor de economii primite de la membrii asociației.

48. În rîndul 110 „Credite și împrumuturi primite” se indică sumele creditelor și împrumuturilor primite de la persoane juridice și/sau fizice.

49. În rîndul 120 „Datorii privind dobânzile” se reflectă suma dobânzilor calculate spre plată de către asociație la depunerile de economii, creditele și împrumuturile primite.

50. În rîndul 130 „Alte datorii” se înscrie suma datoriilor asociației față de personal, organele de asigurări sociale și

medicale (inclusiv cele individuale), buget, privind impozitele și taxele, alte persoane juridice și fizice și veniturile anticipate.

51. În rîndul 140 „Total datorii” se reflectă suma totală a datoriilor care se determină prin relația: (rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 + rd. 130).

Capital propriu

52. În rîndul 150 „Cote și capital nevărsat” se indică suma totală a cotelor membrilor asociației și a capitalului nevărsat determinat în baza legislației aferente activității asociațiilor.

53. În rîndul 160 „Rezerve” se reflectă suma totală a capitalului de rezervă, a rezervelor statutare și altor rezerve constituite de către asociație.

54. În rîndul 170 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” se înscrie rezultatul obținut al anilor precedenți depistat în perioada de gestiune: profitul - cu cifre pozitive, pierderea - între paranteze.

55. În rîndul 180 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” se reflectă suma profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți care se determină în conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”.

56. În rîndul 190 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” se înscrie suma profitului net (pierderea netă) al perioadei de gestiune, între paranteze, determinat în situația de profit și pierdere.

57. În rîndul 200 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” se reflectă între paranteze suma profitului utilizat al perioadei de gestiune pentru constituirea rezervelor menționate în rîndul 160 și în alte scopuri.

58. În rîndul 210 „Alte elemente de capital propriu” se înscriu alte elemente de capital propriu care nu sînt menționate în rîndurile elementelor de capital propriu 150-210.

59. În rîndul 220 „Total capital propriu” se indică suma totală a elementelor de capital propriu determinată prin relația: (rd. 150 + rd. 160 + rd. 170 + rd. 180 + rd. 190 + rd. 200 + rd. 210).

60. În rîndul 230 „Total pasive” se înscrie suma totală a datoriilor și capitalului propriu determinată prin relația: (rd. 140 + rd. 220).

Situația de profit și pierdere

61. Situația de profit și pierdere caracterizează performanța financiară a asociației și conține informații privind: veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare calculate ca diferență dintre veniturile și cheltuielile perioadei de gestiune.

62. Situația de profit și pierdere se întocmește în baza clasificării cheltuielilor după destinație (funcții) conform anexei 2.

63. În rîndul 010 „Venituri din dobînzii” se reflectă suma veniturilor din dobînzile calculate în cadrul activității operaționale și se includ:

- dobînzile aferente împrumuturilor acordate de către asociație;
- dobînzile aferente investițiilor financiare;
- comisioanele aferente acordării împrumuturilor.

64. În rîndul 020 „Cheltuieli privind dobînzile” se înscrie suma cheltuielilor privind dobînzile calculate în cadrul activității operaționale pentru:

- depunerile de economii primite;
- creditele și/sau împrumuturile primite;

- comisioanele aferente creditelor și/sau împrumuturilor primite.

65. În rîndul 030 „Rezultatul net din constituirea și decontarea provizioanelor” se indică diferența dintre veniturile din decontarea provizioanelor neutilizate și cheltuielile generate de constituirea acestora:

- veniturile din decontarea provizioanelor neutilizate includ sumele provizioanelor constituite privind dobînzile calculate și neutilizate în cazul achitării creanțelor, precum și a provizioanelor pentru împrumuturile nerambursate la termen, iar ulterior rambursate, pînă la decontarea acestora din componența elementelor bilanțiere și veniturile din recuperarea sumelor decontate anterior la cheltuieli pe parcursul perioadei de gestiune;
- cheltuielile privind constituirea provizioanelor includ cheltuielile ce rezultă din constituirea provizioanelor pentru acoperirea pierderilor posibile provenite din nerambursarea la termen a împrumuturilor acordate, precum și neachitarea dobînzilor aferente.

Dacă veniturile din decontarea provizioanelor depășesc cheltuielile aferente constituirii acestora, rezultatul se înscrie cu cifre obișnuite, în caz contrar – diferența se indică între paranteze.

66. În rîndul 040 „Profit brut (pierdere brută)” se reflectă diferența dintre veniturile din dobînzile calculate și cheltuielile privind dobînzile calculate, ajustate cu rezultatul net din constituirea și decontarea provizioanelor, determinată prin relația: rd. 010 - rd. 020 + rd. 030.

67. În rîndul 050 „Alte venituri din activitatea operațională” se reflectă veniturile înregistrate în procesul desfășurării activității operaționale, dar care nu pot fi atribuite la veniturile din dobînzii. Acestea includ veniturile din:

- serviciile de consultanță aferente activității operaționale;
- prestarea serviciilor de intermediere în asigurări în calitate de agent bancassurance;
- dobînzile de întîrziere și penalitățile calculate spre încasare, aferente împrumuturilor nerambursate la scadență se recunosc ca venituri în momentul încasării acestora;
- recuperarea prejudiciului material cauzat asociației;
- plusurile de active constatate la inventariere;
- alte operațiuni aferente activității operaționale.

68. În rîndul 060 „Cheltuieli administrative” se reflectă cheltuielile determinate conform SNC „Cheltuieli” privind deservirea și gestiunea asociației în ansamblu.

69. În rîndul 070 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” se reflectă cheltuielile legate de desfășurarea activității operaționale a asociației, dar care nu pot fi atribuite la cheltuieli privind dobînzile, determinate conform SNC „Cheltuieli”.

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

71. În rîndul 090 „Rezultatul din alte activități: profit (pierdere)” se reflectă diferența dintre veniturile și cheltuielile din alte activități din perioada de gestiune.

Veniturile din alte activități cuprind veniturile provenite din:

- dividende spre încasare sau încasate și/sau participații în alte asociații;

- transmiterea dreptului la folosirea activelor imobiliare și ieșirea lor, cu excepția plusurilor de active constatate la inventariere;
- diferențe favorabile de curs valutar și de sumă;
- compensații pentru acoperirea pierderilor excepționale;
- alte fapte economice care nu se referă la activitatea operațională.

Cheltuielile altor activități cuprind cheltuielile:

- cu activele imobilizate care reprezintă cheltuieli aferente ieșirii, cu excepția lipsurilor și deteriorărilor constatate la inventariere;
- din diferențele nefavorabile de curs valutar și de sumă;
- din acordarea donațiilor și sponsorizărilor;
- din evenimentele excepționale;
- din alte fapte economice care nu se referă la activitatea operațională.

72. În rîndul 100 „Profit (pierdere) pînă la impozitare” se indică rezultatul financiar pînă la impozitare, determinat prin relația: rd. 080 + rd. 090.

73. În rîndul 110 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” se reflectă cheltuielile privind impozitul pe venit, determinate în conformitate cu SNC „Cheltuieli”.

74. În rîndul 120 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” se indică rezultatul financiar după impozitare determinat ca diferența dintre profitul (pierderea) de pînă la impozitare și cheltuielile privind impozitul pe venit prin relația: rd. 100 - rd. 110. Acest indicator trebuie să coincidă cu indicatorul respectiv al rîndului 190 din bilanț.

Situația modificărilor capitalului propriu

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

- *cote și capital nevărsat* - cotele membrilor și capitalul nevărsat;
- *rezerve și profit nerepartizat (pierdere neacoperită)* - rezervele statutare și alte rezerve, corecțiile rezultatelor anilor precedenți, profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți, profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune, profitul utilizat al perioadei de gestiune, precum și rezultatul din tranziția la noile reglementări contabile;
- alte elemente de capital propriu.

76. Elementele capitalului propriu ale asociației se determină în conformitate cu cerințele legislației în vigoare aferente reglementării activității asociațiilor.

77. Pentru fiecare element de capital se indică soldul la începutul perioadei de gestiune, majorările, diminuările pe parcursul acestei perioade și soldul la finele ei.

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

79. Soldul fiecărui element de capital propriu la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune, prezentat în situația modificărilor capitalului propriu, trebuie să fie identic soldului elementului respectiv din bilanțul asociației.

80. Mărirea elementelor care majorează capitalul propriu, cum ar fi cotele membrilor, rezervele, profitul net al perioadei de gestiune, se reflectă în situația modificărilor capitalului propriu în mod obișnuit. Mărirea elementelor care diminuează capitalul propriu, cum ar fi capitalul nevărsat, pierderea neacoperită a anilor precedenți, pierderea netă a perioadei de gestiune și profitul utilizat al perioadei de gestiune, se reflectă între paranteze.

81. Situația modificărilor capitalului propriu se întocmește conform anexei 3.

82. În rîndul 010 „Cote” se reflectă soldurile și modificările aferente cotelor membrilor asociației.

83. În rîndul 020 „Capital nevărsat” se reflectă între paranteze soldurile și modificările creanțelor proprietarilor aferente aporiturilor pentru majorarea valorii cotelor și contribuțiilor suplimentare pentru acoperirea pierderilor perioadelor precedente.

84. În rîndul 030 „Total cote și capital nevărsat” se indică totalul determinat prin relația: rd. 010 + rd. 020.

85. În rîndul 040 „Rezerve” se indică soldurile și modificările rezervelor cu excepția rezervei instituționale, constituite în conformitate cu legislația și statutul asociației prin decizia organului de conducere împuternicit.

86. În rîndul 050 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” se reflectă soldurile și modificările sumei profitului (pierderii) rezultat(e) din corectarea erorilor comise în anii precedenți, depistate în perioada de gestiune, care se determină în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

87. În rîndul 060 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” se reflectă soldurile și modificările profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți. Soldul la începutul perioadei de gestiune se determină după reformarea bilanțului pentru perioada de gestiune precedentă, în conformitate cu SNC „Prezentarea situațiilor financiare”.

88. În rîndul 070 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” se reflectă profitul net fără paranteze sau pierderea netă între paranteze a perioadei de gestiune curente, care se determină în situația de profit și pierdere.

89. În rîndul 080 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” se indică între paranteze profitul utilizat în perioada de gestiune pentru constituirea rezervelor și în alte scopuri, conform deciziei organului de conducere împuternicit al asociației.

90. În rîndul 090 „Total rezerve și profit nerepartizat (pierdere neacoperită)” se înscrie totalul determinat prin relația: rd. 040 + rd. 050 + rd. 060 + rd. 070 + rd. 080.

91. În rîndul 100 „Alte elemente de capital propriu” se reflectă soldurile și modificările sumei totale a elementelor capitalului propriu, care nu au fost incluse în rîndurile 010-090 din situația modificărilor capitalului propriu.

92. În rîndul 110 „Total capital propriu” se înscrie totalul elementelor de capital propriu, determinat prin relația: rd. 030 + rd. 090 + rd. 100.

Situația fluxurilor de numerar

93. Situația fluxurilor de numerar caracterizează soldurile și fluxurile de numerar pentru perioada de gestiune.

94. Situația fluxurilor de numerar reflectă încasările și plățile de numerar separat pe activitățile operațională, de inves-

tiții și financiară, cu prezentarea distinctă a diferențelor de curs valutar și de sumă.

95. Situația fluxurilor de numerar se întocmește în baza contabilității de casă cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune, conform căreia intrările și ieșirile de numerar în această perioadă se determină în baza datelor din conturile de evidență a numerarului.

96. În situația fluxurilor de numerar nu se reflectă:

- 1) mișcarea internă a numerarului (de exemplu, ridicările în numerar de la conturile curente, alimentarea cardurilor bancare ale asociației, transferarea numerarului de la un cont curent la altul, procurarea/vânzarea valutei străine);
- 2) tranzacțiile pe bază de barter (schimb de active/servicii);
- 3) convertirea datoriilor în elemente de capital propriu.

97. Situația fluxurilor de numerar se întocmește conform anexei 4 și include următoarea informație:

Fluxuri de numerar din activitatea operațională - fluxurile numerarului condiționate de activitățile asociației privind atragerea de depuneri de economii, credite și împrumuturi primite, precum și împrumuturile acordate și dobânzile aferente, care includ:

- fluxuri de numerar generate de veniturile și cheltuielile operaționale;
- fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) activelor;
- fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) obligațiilor.

Fluxuri de numerar generate de veniturile și cheltuielile operaționale

98. În rîndul 010 „Dobînzi încasate” se reflectă numerarul încasat din dobânzile aferente împrumuturilor acordate.

99. În rîndul 020 „Dobînzi plătite” se indică plățile dobînzilor în numerar ale membrilor asociației pentru depunerile de economii acceptate și creditorilor pentru creditele și împrumuturile primite, precum și la sumele investite în fondul de lichidități.

100. În rîndul 030 „Încasări din rambursarea împrumuturilor și stingerea creanțelor compromise decontate anterior” se reflectă numerarul încasat din rambursarea împrumuturilor și stingerea creanțelor compromise, care au fost decontate anterior.

101. În rîndul 040 „Plăți către angajați și organe de asigurare socială și medicală” se reflectă numerarul plătit salariaților în contul retribuirii muncii și altor operațiuni (cu excepția împrumuturilor acordate) și organelor de asigurare socială și medicală privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorilor și angajaților.

102. În rîndul 050 „Plata impozitului pe venit” se reflectă plățile de numerar achitate la buget aferente impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător.

103. În rîndul 060 „Alte încasări” se înscriu sumele încasărilor de numerar rezultate din activitatea operațională, care nu sînt incluse în rîndurile 010 și 030, provenite din:

- comisioane aferente acordării împrumuturilor;
- dobînzi aferente depozitelor bancare și din investițiile în fondul de lichidități;
- dobînzi de întârziere și penalități privind împrumuturile acordate și nerambursate la scadență;

- dobînzi de întârziere și penalități calculate la împrumuturile decontate anterior și trecute în conturile extrabilanțiere;
- servicii de consultanță;
- acordarea serviciilor de intermediere în asigurări în calitate de agent bancassurance;
- subvenții, donații, prime și sponsorizări;
- alte încasări care nu sînt legate de activitatea de investiții și cea financiară.

104. În rîndul 070 „Alte plăți” se indică sumele altor plăți de numerar rezultate din activitatea operațională, care nu sînt incluse în rîndurile 020, 040 și 050, și includ:

- plata amenzilor, penalităților și despăgubirilor;
- plata altor impozite și taxe cu excepția impozitului pe venit;
- alte plăți care nu sînt legate de activitatea de investiții și cea financiară.

105. În rîndul 080 „Total flux net” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și achitat în perioada de gestiune din activitatea operațională, determinată prin relația: Total (rd. 010 - rd. 020 + rd. 030 - rd. 040 - rd. 050 + rd. 060 - rd. 070).

Fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) activelor

106. În rîndul 090 „Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate” se reflectă numerarul încasat din rambursarea împrumuturilor acordate.

107. În rîndul 100 „Încasări din rambursarea depozitelor bancare și a investițiilor în fondul de lichidități” se înscrie numerarul încasat din rambursarea depozitelor bancare și a investițiilor în fondul de lichidități.

108. În rîndul 110 „Plăți privind acordarea împrumuturilor” se reflectă plățile de numerar sub formă de împrumuturi acordate.

109. În rîndul 120 „Plăți în depozitele bancare și în fondul de lichidități” se reflectă plățile de numerar depuse la conturile de depozit și în fondul de lichidități.

110. În rîndul 130 „Încasări (plăți) aferente altor active” se indică diferența dintre încasările și plățile de numerar rezultate din operațiunile care nu sînt incluse în rîndurile 090-120, ce provoacă majorarea/diminuarea activelor.

111. În rîndul 140 „Total fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) activelor” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și cel plătit în perioada de gestiune, care este determinată de modificarea netă (majorarea/diminuarea) activelor prin relația: Total (rd. 090 + rd. 100 - rd. 110 - rd. 120 + rd. 130).

Fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) obligațiilor

112. În rîndul 150 „Încasări ale depunerilor de economii” se înscrie numerarul încasat în calitate de depuneri de economii de la membrii asociației.

113. În rîndul 160 „Încasări sub formă de credite și împrumuturi primite” se indică încasările de numerar sub formă de credite și împrumuturi primite, cu excepția celor care nu sînt utilizate în activitatea operațională.

114. În rîndul 170 „Plăți privind rambursarea depunerilor de economii” se reflectă plățile de numerar pentru rambursarea depunerilor de economii ale membrilor asociației.

115. În rîndul 180 „Plăți privind rambursarea creditelor și împrumuturilor primite” se indică plățile de numerar pentru rambursarea creditelor și împrumuturilor, cu excepția celor care nu sînt utilizate în activitatea operațională.

116. În rîndul 190 „Încasări (plăți) aferente altor obligații” se înscrie diferența dintre încasările și plățile de numerar rezultate din operațiunile, care nu sînt incluse în rîndurile 150-180, ce provoacă majorarea, diminuarea altor obligații.

117. În rîndul 200 „Total fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) obligațiilor” se reflectă diferența dintre numerarul încasat și plătit în perioada de gestiune, care este determinat de modificarea netă (majorarea sau micșorarea) a altor obligații, determinată prin relația: (rd. 150 + rd. 160 - rd. 170 - rd. 180 ± rd. 190).

118. În rîndul 210 „Fluxul net de numerar din activitatea operațională” se înscrie diferența dintre numerarul încasat și cel plătit în perioada de gestiune din activitatea operațională, determinată prin relația: (± rd. 080 ± rd. 140 ± rd. 200).

Fluxuri de numerar din activitățile de investiții și financiară - fluxurile numerarului condiționate de activitățile asociației privind investițiile financiare în valori mobiliare și părți sociale, procurarea și vânzarea activelor imobilizate, precum și fluxul din activitatea care conduce la modificări în componența capitalului propriu și mijloacelor împrumutate.

119. În rîndul 220 „Încasări din vânzarea valorilor mobiliare” se reflectă numerarul încasat din vânzarea valorilor mobiliare.

120. În rîndul 230 „Dividende încasate” se indică sumele dividendelor încasate din cotele de participație (acțiuni) în capitalul social a altor entități.

121. În rîndul 240 „Plăți privind procurarea valorilor mobiliare” se reflectă numerarul plătit pentru procurarea valorilor mobiliare.

122. În rîndul 250 „Încasări (plăți) aferente operațiunilor de capital” se reflectă încasările din depunerea cotelor membrilor asociațiilor, încasările din majorarea cotelor, din vânzarea cotelor răscumpărate anterior de la proprietari și plățile aferente răscumpărării cotelor proprii ale asociației.

123. În rîndul 260 „Alte încasări (plăți) din activitățile de investiții și financiară” se reflectă diferența dintre încasările și plățile de numerar rezultate din activitățile de investiții și financiară, care nu sînt incluse în rîndurile 220-250, cum ar fi:

- încasările și plățile de numerar pentru activele imobilizate vîndute, achiziționate și/sau create;
- plățile de numerar sub formă de credite și împrumuturi, care nu sînt reflectate în rîndul 180;
- încasările de numerar pentru compensarea pierderilor excepționale etc.;
- plățile de numerar aferente pierderilor din evenimente excepționale (furturi și exproprieri de numerar, incendii, inundații, perturbații politice în urma cărora numerarul a fost nimicit), achitarea cheltuielilor aferente înlăturării consecințelor calamităților naturale etc.;
- alte încasări și plăți.

124. În rîndul 270 „Fluxul net de numerar din activitățile de investiții și financiară” se înscrie diferența dintre numerarul încasat și cel plătit în perioada de gestiune din activitățile de investiții și financiară, determinată prin relația: (rd. 220 + rd. 230 - rd. 240 ± rd. 250 ± rd. 260).

125. În rîndul 280 „Fluxul net de numerar total” se reflectă fluxul de numerar al perioadei de gestiune rezultat din activitățile operațională, de investiții și financiară, determinat prin relația: (± rd. 210 ± rd. 270).

126. În rîndul 290 „Diferențe de curs valutar și de sumă” se reflectă mărimea netă a diferențelor de curs valutar și de sumă favorabile și nefavorabile la data raportării.

127. În rîndul 300 „Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune” se înscrie soldul de numerar în conturile de evidență a acestuia la începutul perioadei de gestiune curente.

128. În rîndul 310 „Sold de numerar la sfîrșitul perioadei de gestiune” se indică soldul de numerar în conturile de evidență a acestuia și a documentelor bănești la sfîrșitul perioadei de gestiune curente, determinat prin relația: (± rd. 280 ± rd. 290 + rd. 300).

Notele la situațiile financiare

129. Notele la situațiile financiare cuprind anexele și nota explicativă.

130. Anexele conțin informații care detaliază elementele situațiilor financiare și includ:

1. Date generale (anexa 5.1)
2. Clasificarea împrumuturilor acordate și a dobînzilor aferente pentru constituirea provizioanelor (anexa 5.2)
3. Prezentarea unor elemente contabile bilanțiere (anexa 5.3)
4. Anexa la situația de profit și pierdere (anexa 5.4)
5. Notă informativă privind elementele contabile extrabilanțiere (anexa 5.5).

131. Nota explicativă conține informații suplimentare care nu sînt incluse în situațiile financiare și în anexele la acestea. Volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de către fiecare asociație de sine stătător în funcție de necesitățile informaționale ale utilizatorilor situațiilor financiare.

132. Pe lîngă informațiile cerute conform prevederilor Legii contabilității, SNC și altor acte normative, nota explicativă trebuie să includă următoarele compartimente:

- informații privind corespunderea situațiilor financiare prevederilor SNC și prezentelor indicații metodice;
- dezvăluirea politicilor contabile;
- natura creanțelor (activelor) și obligațiilor contingente;
- factorii incerți care posibil vor influența rezultatele financiare viitoare;
- evaluarea urmărilor cu caracter financiar sau anunțarea despre imposibilitatea efectuării unei astfel de estimări;
- informația detaliată privind modul de grupare și gestionare a creanțelor și datorilor pe termene de scadență;
- informația aferentă creanțelor privind împrumuturile acordate și datorii privind împrumuturile primite, cu dobînzile de încasat și de plătit pe termene de scadență;
- informația despre concentrarea activelor, datorii și elementelor contabile înregistrate în conturile extrabilanțiere (obligațiile, garanțiile, activele contingente);
- baza de calcul utilizată la determinarea soldului împrumutului nerambursat, recunoașterea veniturilor din dobînzii la aceste împrumuturi, influența dobînzilor necalculate asupra rezultatelor financiare;
- informația despre metodele de clasificare a împrumuturilor acordate, creanțele aferente dobînzilor calculate și constituirea provizioanelor pentru riscuri, pierderi viitoare și alte riscuri imprevizibile;

- informația detaliată despre transferarea sumelor părților afiliate cu o rată a dobânzii mai mică decât a părților neafiliate sau în alte condiții privilegiate;
- informația despre politica de acordare a împrumuturilor părților afiliate, indicatorii sumari și absoluți și ponderea acestora în procente pentru:
 - fiecare împrumut și depunere, sumele nerambursate la începutul și finele perioadei de gestiune, împrumuturile neperformante (substandarde, dubioase și compromise) pe parcursul perioadei;
 - fiecare tip de venituri și de cheltuieli aferente dobânzilor și comisioanelor;
 - suma cheltuielilor recunoscute pe parcursul perioadei de gestiune drept pierderi provenite din provizioanele la împrumuturile neperformante (substandarde, dubioase și compromise) și creanțele privind dobânzile aferente;
- analiza activității economico-financiare a asociației;
- alte informații.

Dispoziții tranzitorii

133. Prezentele indicații metodice se aplică prospectiv începând cu data intrării în vigoare. Informațiile perioadei de gestiune precedente se transpun în formularele situațiilor financiare prevăzute în prezentele indicații metodice.

Anexa 1

BILANȚUL la _____ 20__

Activ	Cod rd.	Sold la	
		începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4
Numerar în casierie și la conturi curente	010		
Alte elemente de numerar	020		
Investiții financiare	030		
Împrumuturi acordate	040		
Creanțe aferente dobânzilor	050		
Provizioane pentru împrumuturi acordate și dobânzi aferente	060	()	()
Imobilizări necorporale și corporale	070		
Alte active	080		
TOTAL ACTIVE (rd. 010 + rd. 020 + rd. 030 + rd. 040 + rd. 050 + rd. 060 + rd. 070 + rd. 080)	090		
Pasiv			
DATORII			
Depuneri de economii	100		
Credite și împrumuturi primite	110		
Datorii privind dobânzile	120		

Activ	Cod rd.	Sold la	
		începutul perioadei de gestiune	sfârșitul perioadei de gestiune
Alte datorii	130		
Total datorii (rd. 100 + rd. 110 + rd. 120 + rd. 130)	140		
CAPITAL PROPRIU			
Cote și capital nevărsat	150		
Rezerve	160		
Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	170	x	
Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	180		
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	190	x	
Profit utilizat al perioadei de gestiune	200	x	()
Alte elemente de capital propriu	210		
Total capital propriu (rd. 150 + rd. 160 + rd. 170 + rd. 180 + rd. 190 + rd. 200 + rd. 210)	220		
TOTAL PASIVE (rd. 140 + rd. 220)	230		

Anexa 2

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

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
1	2	3	4
Venituri din dobânzi	010		
Cheltuieli privind dobânzile	020		
Rezultatul net din constituirea și decontarea provizioanelor	030		
Profit brut (pierdere brută) (rd. 010 - rd. 020 + rd. 030)	040		
Alte venituri din activitatea operațională	050		
Cheltuieli administrative	060		
Alte cheltuieli din activitatea operațională	070		
Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere) (rd. 040 + rd. 050 - rd. 060 - rd. 070)	080		
Rezultatul din alte activități: profit (pierdere)	090		
Profit (pierdere) pînă la impozitare (rd. 080 + rd. 090)	100		
Cheltuieli privind impozitul pe venit	110		
Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune (rd. 100 - rd. 110)	120		

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

Nr. d/o	Indicatori	Cod. rd	Sold la începutul perioadei de gestiune	Majorări	Diminuări	Sold la sfîrșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6	7
1.	Cote și capital nevărsat					
	Cote	010				
	Capital nevărsat	020	()	()	()	()
	Total cote și capital vărsat (rd. 010 + rd. 020)	030				
2.	Rezerve și profit nerepartizat (pierdere neacoperită)					
	Rezerve	040				
	Corecții ale rezultatelor anilor precedenți	050				
	Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți	060				
	Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	070	x			
	Profit utilizat al perioadei de gestiune	080	x	()	()	()
	Total rezerve și profit nerepartizat (pierdere neacoperită) (rd. 040 + rd. 050 + rd. 060 + rd. 070 + rd. 80)	090				
3.	Alte elemente de capital propriu	100				
4.	Total capital propriu (rd. 030 + rd. 090 + rd. 100)	110				

SITUAȚIA FLUXURILOR DE NUMERAR
 de la _____ pînă la _____ 20__

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		pre-curentă	cu-rentă
1	2	3	4
1. Fluxuri de numerar din activitatea operațională			
1.1 Fluxuri de numerar generate de venituri și cheltuieli operaționale			
Dobînzi încasate	010		
Dobînzi plătite	020		
Încasări din rambursarea împrumuturilor și stingerea creanțelor decontate anterior	030		
Plăți către angajați și organe de asigurare socială și medicală	040		
Plata impozitului pe venit	050		

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		pre-curentă	cu-rentă
Alte încasări	060		
Alte plăți	070		
Total flux net (rd. 010 - rd. 020 + rd. 030 - rd. 040 - rd. 050 + rd. 060 - rd. 070)	080		
1.2 Fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) activelor			
Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate	090		
Încasări din rambursarea depozitelor bancare și a investițiilor în fondul de lichidități	100		
Plăți privind acordarea împrumuturilor	110		
Plăți în depozitele bancare și în fondul de lichidități	120		
Încasări (plăți) aferente altor active circulante	130		
Total fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) activelor (rd. 090 + rd. 100 - rd. 110 - rd. 120 + rd. 130)	140		
1.3 Fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) obligațiilor			
Încasări ale depunerilor de economii	150		
Încasări sub formă de credite și împrumuturi primite	160		
Plăți privind rambursarea depunerilor de economii	170		
Plăți privind rambursarea creditelor și împrumuturilor primite	180		
Încasări (plăți) aferente altor obligații	190		
Total fluxuri de numerar din majorarea (diminuarea) obligațiilor (rd. 150 + rd. 160 - rd. 170 - rd. 180 ± rd. 190)	200		
Fluxul net de numerar din activitatea operațională (± rd. 080 ± rd. 140 ± rd. 200)	210		
2. Fluxuri de numerar din activitățile de investiții și financiară			
Încasări din vânzarea valorilor mobiliare	220		
Dividende încasate	230		
Plăți privind procurarea valorilor mobiliare	240		
Încasări (plăți) aferente operațiunilor de capital	250		
Alte încasări (plăți) din activitatea de investiții și financiară	260		
Fluxul net de numerar din activitățile de investiții și financiară (rd. 220 + rd. 230 - rd. 240 ± rd. 250 ± rd. 260)	270		
Fluxul net de numerar total (± rd. 210 + rd. 270)	280		
Diferențe de curs valutar și de sumă	290		
Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune	300		
Sold de numerar la sfîrșitul perioadei de gestiune (± rd. 280 ± rd. 290 + rd. 300)	310		

Date generale

1. Certificat de înregistrare a asociației eliberat de Camera Înregistrării de Stat.

Număr de înregistrare _____ Data înregistrării _____
Seria _____ Număr _____

2. Licența în vigoare: Număr _____ Data eliberării _____
Termen de valabilitate _____

Tipul de activitate _____ Organul care a eliberat licența _____

3. Numărul mediu scriptic al personalului în perioada de gestiune _____ persoane:

1) personal administrativ _____ persoane

4. Numărul personalului la 31 decembrie 20__ _____ persoane

5. Remunerarea personalului entității în perioada de gestiune _____ lei

6. Remunerarea membrilor organelor de administrare, de conducere și supraveghere și alte angajamente apărute sau asumate în legătură cu pensiile membrilor actuali sau ale foștilor membri ai acestor organe, pe categorii _____ lei

7. Avansurile și împrumuturile acordate membrilor organelor specificate la pct. 6 _____ lei, inclusiv rambursate _____ lei

8.

Numărul membrilor asociației, total	Persoane	
inclusiv femei	Persoane	
Numărul beneficiarilor de împrumut, total	Persoane	
inclusiv femei	Persoane	
Numărul depunătorilor de economii, total	Persoane	
inclusiv femei	Persoane	
Suma maximală a împrumutului acordat unui beneficiar:	x	x
a) garantat	Lei	
b) negarantat	Lei	
Valoarea activelor înregistrate în calitate de gaj:	Lei	
a) valoarea de gaj	Lei	
b) valoarea de bilanț	Lei	
Valoarea activelor primite în calitate de gaj:	Lei	
a) valoarea de gaj	Lei	
b) valoarea de bilanț	Lei	

9. Valută străină disponibilă, recalculată în moneda națională a Republicii Moldova - total _____ lei, inclusiv (lei, denumirea și codul valutei):

1) _____

2) _____

3) _____

10. Numerar legat - total _____ lei.

11. Nr. de filiale

Anexa 5.2

Clasificarea împrumuturilor acordate și a dobânzilor aferente pentru constituirea provizioanelor la _____ 20__

Categorია împrumutului/ dobânzii	Cod. rd	Suma, lei				Cota defalcărilor pentru constituirea provizionului, (%)		Suma provizio- nului, lei	
		Împru- muturi	inclusiv:		Dob- înzi	Împrumut	Dobînzi	Împru- mut	Dob- înzi
			garantate	negarantate					
1	2	3	4	5	6	7	8	9=3*7	10=6*8
Standarde	010								
Supravegheate	020								
Substandarde	030								
Dubioase	040								
Compromise	050								
Total	060					x	x	x	x
Total suma provizionului calculat	070	x	x	x	x	x	x		
Suma efectiv constituită a provizionului	080	x	x	x	x	x	x		
Surplus (deficit) al provizioanelor	090	x	x	x	x	x	x		

Prezentarea unor elemente contabile bilanțiere
la _____ 20__

Indicatori	Cod. rd	La finele perioadei de gestiune, lei	
		Total	inclusiv pe termen lung
1	2	3	4
Numerar în casierie, total (rd.020+rd.030)	010		x
în monedă națională	020		x
în valută străină	030		x
Numerar în conturi curente, total (rd.050+rd.060)	040		x
în monedă națională	050		x
în valută străină	060		x
Alte elemente de numerar, total (rd.080+...+rd.110)	070		x
în carduri bancare	080		x
numerar la alte conturi bancare	090		x
transferuri de numerar în expediție	100		x
documente bănești și alte elemente de numerar	110		x
Imobilizări necorporale și corporale, total (rd.130+rd.140+rd.150...+rd.160)	120		
Imobilizări necorporale, total (rd.131+...rd.134)	130		
licențe de activitate	131		
programe informatice	132		
imobilizări necorporale primite în gestiune economică	133		
alte imobilizări necorporale	134		
Amortizarea și deprecierea imobilizărilor necorporale	140	()	()
Imobilizări corporale, total (rd.151+...rd.155)	150		
clădiri	151		
mijloace de transport	152		
tehnică de calcul	153		
mijloace fixe primite în leasing financiar	154		
alte imobilizări corporale	155		
Amortizarea și deprecierea imobilizărilor corporale	160	()	()
Alte active, total (rd.180+...+rd.260)	170		
materiale	180		
obiecte de mică valoare și scurtă durată, net	190		
creanțe comerciale și avansuri acordate	200		
creanțe ale personalului	210		
creanțe ale bugetului	220		
creanțe ale părților afiliate	230		
creanțe preliminate	240		
cheltuieli anticipate	250		
altele	260		
Alte datorii, total (rd.310+...+rd.400)	300		

Indicatori	Cod. rd	La finele perioadei de gestiune, lei	
		Total	inclusiv pe termen lung
datorii comerciale și avansuri primite	310		
datorii față de personal privind retribuirea muncii	320		
datorii față de personal privind alte operații	330		
datorii privind asigurările sociale și medicale	340		
datorii față de buget	350		
venituri anticipate	360		
datorii față de proprietari	370		
finanțări și încasări cu destinație specială	380		
datorii preliminate	390		
altele	400		

Anexa 5.4

Anexă la situația de profit și pierdere
de la _____ pînă la _____ 20__

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	currentă
1	2	3	4
Venituri din dobânzi aferente împrumuturilor acordate (rd.011+rd.012)	010		
pe termen lung	011		
pe termen scurt	012		
Alte venituri din dobânzi, total (rd.021+rd.022+rd.023+rd.024)	020		
investițiile în fondul de lichidități	021		
depozitele bancare	022		
alte investiții financiare	023		
comisioane aferente acordării împrumuturilor	024		
Cheltuieli privind dobânzile (rd.031+rd.033)	030		
calculate la depunerile de economii	031		
calculate la creditele / împrumuturile primite	032		
comisioanele aferente împrumuturilor și/sau creditelor primite	033		
Rezultatul net din constituirea și decontarea provizioanelor (rd.041-rd.042)	040		
venituri din decontarea provizioanelor	041		
cheltuieli privind constituirea provizioanelor	042		
Alte venituri din activitatea operațională, total (rd.051+rd.052+rd.053+rd.054)	050		
servicii de intermediere în asigurări	051		
dobânzi de întârziere și penalități	052		
alte operații	053		
Cheltuieli administrative, total (rd.061+...+rd.068)	060		

Indicatori	Cod rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	cu- rentă
cu personalul	061		
amortizarea și întreținerea imobilizărilor corporale și necorporale	062		
impozite, taxe și plăți, cu excepția impozitului pe venit	063		
comisioane plătite	064		
deplasare	065		
servicii de consultanță și audit	066		
leasingul operațional	067		
Altele	068		
Alte cheltuieli ale activității operaționale, total (rd.071+rd.072)	070		
sub forma de penalități	071		
sub altă formă	072		
Venituri din alte activități, total (rd.081+...+rd.086)	080		
dividende spre încasare sau încasate și/sau participații în alte entități	081		
transmiterea dreptului la folosirea activelor imobilizate și ieșirea lor	082		
diferențe favorabile de curs valutar și de sumă	083		
donății, sponsorizări, subvenții și din intrarea activelor cu titlu gratuit	084		
compensații pentru acoperirea pierderilor excepționale	085		
alte operații	086		
Cheltuieli din alte activități, total (rd.091+...+rd.095)	090		
ieșirile altor active	091		
diferențele nefavorabile de curs valutar și de sumă	092		
acordarea donațiilor, sponsorizărilor și subvențiilor	093		
cheltuielile apărute ca rezultat al evenimentelor excepționale	094		
altele	095		

Anexa 5.5

Notă informativă privind elementele contabile extrabilanțiere

la _____ 20__

INDICATORI	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	In-trări/majorări	le-șiri/micșorări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
1	2	3	4	5	6=3+4-5
Imobilizări corporale primite în leasing operațional	010				
Imobilizări corporale transmise în leasing financiar	020				

INDICATORI	Cod rd.	Sold la începutul perioadei de gestiune	In-trări/majorări	le-șiri/micșorări	Sold la sfârșitul perioadei de gestiune
Creanțe și investiții financiare compromise, decontate, total (rd.031+...+rd.035):	030				
împrumuturi decontate	031				
dobânzi calculate decontate	032				
dobânzi de întârziere calculate la împrumuturile decontate	033				
penalități calculate la dobânzile calculate la împrumuturile decontate	034				
alte investiții financiare decontate	035				
Creanțe și obligații contingente, total (rd.041+...+rd.045):	040				
creanțe contingente aferente primirii depunerilor de economii	041				
creanțe contingente aferente primirii împrumuturilor	042				
obligații contingente aferente acordării împrumuturilor	043				
angajamente irevocabile privind prelungirea termenului de rambursare a împrumutului	044				
alte contingente ce poartă caracter condițional	045				
Garanții acordate și primite, total (rd.051+...+rd.053):	050				
garanția datoriiilor și plăților primite	051				
garanția datoriiilor și plăților acordate	052				
garanții și cauțiuni emise	053				
Alte mijloace și datorii reflectate în conturile extrabilanțiere, total (rd.061+rd.062):	060				
bunuri primite în posesiune	061				
alte mijloace și datorii	062				

Indicații metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător

(Aprobate prin Ordinul MF nr. 118 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate în baza Legii contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 și a Codului fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice îl constituie stabilirea regulilor de ținere a contabilității pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice se extind asupra gospodăriilor țărănești (de fermieri), întreprinzătorilor individuali și altor persoane fizice care desfășoară activitate de întreprinzător (în continuare – persoane fizice-întreprinzători), aplică metoda de casă, nu sînt plătitori ai taxei pe valoarea adăugată sau titulari ai patentei de întreprinzător.

4. Prezentele indicații metodice nu reglementează contabilitatea persoanelor fizice-întreprinzători care aplică sistemul contabil în partidă dublă și contabilitatea de angajamente (metoda calculelor) conform standardelor de contabilitate.

Definiții

5. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:
Activitate de întreprinzător – activitate de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor desfășurată de către persoana fizică-întreprinzător în mod independent, din proprie inițiativă, în numele lui, pe riscul propriu și sub răspunderea lui patrimonială, pentru obținerea veniturilor.

Cheltuieli – sume în numerar sau bunuri în altă formă achitate în procesul desfășurării activității de întreprinzător, precum și uzura calculată a mijloacelor fixe/proprietății nemateriale.

Sistem contabil în partidă simplă – sistem contabil care prevede reflectarea unilaterală a faptelor economice utilizînd înregistrarea conform metodei „intrare-ieșire” fără aplicarea conturilor contabile și întocmirea situațiilor financiare.

Metodă de casă – metodă conform căreia veniturile sînt recunoscute în perioada fiscală în care au fost încasate/primite sume în numerar sau compensările în altă formă, iar cheltuielile – în perioada în care acestea au fost efectiv achitate, cu excepția uzurii mijloacelor fixe, amortizării proprietății nemateriale.

Numerar – mijloace bănești în monedă națională și valută străină aflate în casierie, la conturi curente în bănci, inclusiv pe carduri bancare.

Venituri – sume în numerar sau bunuri în altă formă obținute în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Reguli generale

6. Persoana fizică-întreprinzător ține contabilitatea conform sistemului în partidă simplă conform Codului fiscal și a prezentelor indicații metodice.

7. Contabilitatea activității persoanei fizice-întreprinzător poate fi ținută:

- 1) nemijlocit de către persoana fizică-întreprinzător;
- 2) de serviciul de contabilitate (contabil titular);
- 3) de o firmă de consultanță, societate de audit sau de un auditor-întreprinzător individual.

8. Responsabilitatea pentru ținerea contabilității revine persoanei fizice-întreprinzător.

9. Contabilitatea pentru persoana fizică-întreprinzător se ține în monedă națională. În cazul efectuării operațiunilor în valută străină contabilitatea acestora se ține atît în monedă națională, cît și în valută străină.

10. Persoana fizică-întreprinzător are obligația să întocmească documente primare, registre contabile, dări de seamă fiscale și alte rapoarte prevăzute de legislație.

11. Documentele primare aferente veniturilor și cheltuielilor se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit după efectuarea operațiunii, conform formularelor tipizate și/sau formularelor elaborate de sine stătător, care vor conține elementele obligatorii prevăzute de Legea contabilității și raportării financiare (anexa 1).

12. Persoana fizică-întreprinzător este obligată să utilizeze documente primare cu regim special în cazurile stabilite de Legea contabilității și raportării financiare (anexa 2) și conform cerințelor prevăzute în Hotărîrea Guvernului nr. 294 din 17.03.1998.

13. Registrele contabile, inclusiv borderourile, se întocmesc conform formularelor și cerințelor prevăzute de prezentele indicații metodice. În funcție de necesitățile informaționale și specificul activității persoana fizică-întreprinzător poate include elemente suplimentare în registrele contabile cu condiția respectării conținutului de informații cuprinse în prezentele indicații metodice, precum și a normelor de întocmire și utilizare a acestor registre.

14. Înscrierea datelor în documente primare și registre contabile se face, după caz, cu cerneală, cu pix cu pastă, la mașina de dactilografiat sau computerizat.

15. În documentele primare și registrele contabile nu sînt admise ștersături sau alte procedee similare, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrelor greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Corectarea se face pe toate exemplarele documentului primar sau registrului contabil și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit documentul sau registrul, cu indicarea datei corectării.

În documentele primare de casă, bancare, de livrare și achiziție a bunurilor și a serviciilor nu se admit corectări. La comiterea erorilor în astfel de documente, documentul greșit se anulează și se întocmește unul nou.

16. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor persoana fizică-întreprinzător este obligată să le restabilească în termen de pină la două luni începând cu data constatării faptului respectiv.

17. Persoana fizică-întreprinzător este obligată să păstreze documentele primare, registrele contabile și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității în termenele și conform regulilor stabilite de Legea contabilității și raportării financiare. În cazul încetării activității persoanei fizice-întreprinzător documentele se predau la arhivă conform regulilor prevăzute de Organul de Stat pentru Supravegherea și Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova.

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor

18. Veniturile persoanei fizice-întreprinzător cuprind:

- 1) venituri din vânzarea bunurilor;
- 2) venituri din prestarea serviciilor;
- 3) avansuri încasate;
- 4) despăgubiri de asigurare;
- 5) dobânzi aferente împrumuturilor acordate și altor investiții;
- 6) comisioane;
- 7) alte venituri obținute din activitatea de întreprinzător.

19. În componența veniturilor persoanei fizice-întreprinzător nu se includ:

- 1) sumele încasate în numele terților din contractele de intermediere (de exemplu, comision, mandat);
- 2) creditele și împrumuturile primite.

20. Cheltuielile persoanei fizice-întreprinzător cuprind:

- 1) cheltuieli privind stocurile și serviciile prestate de terți;
- 2) cheltuieli privind uzura mijloacelor fixe și amortizarea proprietății nemateriale utilizate în activitatea de întreprinzător;
- 3) cheltuieli privind remunerațiile, îndreptate spre achitare;
- 4) contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului și a persoanei fizice-întreprinzător;
- 5) plăți de asigurare obligatorie a patrimoniului și personalului (angajaților);
- 6) dobânzi și comisioane aferente creditelor și împrumuturilor primite în scopul activității de întreprinzător;
- 7) avansuri achitate;
- 8) alte cheltuieli legate de activitatea de întreprinzător.

21. În componența cheltuielilor persoanei fizice-întreprinzător nu se includ:

- 1) cheltuielile privind procurarea terenurilor;
- 2) cheltuielile legate de achiziționarea sau crearea proprietății pentru care se calculează uzura/amortizarea;
- 3) împrumuturile acordate, depozitele bancare și alte investiții financiare;
- 4) cheltuielile personale care nu sînt legate de activitatea de întreprinzător.

22. Dacă cheltuielile suportate de către persoana fizică-întreprinzător includ cheltuielile aferente activității de întreprinzător îmbinate cu cheltuielile personale ale proprie-

tarului, în contabilitate se fac înregistrări numai atunci cînd cheltuielile aferente activității de întreprinzător le depășesc pe cele personale și numai în acea parte a cheltuielilor care se refera la desfășurarea activității de întreprinzător. Persoana fizică-întreprinzător repartizează cheltuielile în funcție de destinație și modul în care au fost efectuate.

Exemplul 1. O întreprindere individuală a achitat servicii comunale în sumă totală de 4000 lei pentru încălzirea clădirii, din care:

- varianta I: trei pătrimi (3/4) a suprafeței se folosește ca magazin, iar o pătrime (1/4) – ca locuință a familiei persoanei fizice-întreprinzător;
- varianta II: trei pătrimi (3/4) a suprafeței se folosește ca locuință a familiei persoanei fizice-întreprinzător, iar o pătrime (1/4) – ca magazin.

În baza datelor din exemplu, în contabilitatea întreprinderii individuale:

- în cazul variantei I se înregistrează cheltuielile privind serviciile comunale în sumă de 3000 lei (4000 lei : 4 × 3);
- în cazul variantei II nu se înregistrează cheltuielile privind serviciile comunale.

23. Persoana fizică-întreprinzător contabilizează veniturile și cheltuielile în *Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli* (în continuare – *Registrul-jurnal*) conform modelului prezentat în anexa 3.

24. Persoana fizică-întreprinzător înregistrează veniturile la data încasării efective a numerarului (primirii compensărilor în altă formă) din vânzarea bunurilor, prestarea serviciilor și din alte surse, iar cheltuielile – la data achitării bunurilor și serviciilor procurate, plății salariilor și a altor cheltuieli, calculării uzurii/amortizării.

Exemplul 2. O gospodărie de fermier a vîndut produse agricole în sumă de 9000 lei la 10 februarie 201X plata pentru care a fost încasată la 17 martie 201X. La 15 februarie 201X fermierul a cumpărat un lot de semințe în sumă de 1580 lei care a fost achitată la 20 martie 201X. Semințele au fost semăntate la 5 aprilie 201X.

În baza datelor din exemplu, în *Registrul-jurnal* al gospodăriei de fermier se reflectă:

- la 17 martie 201X – veniturile încasate din vânzarea produselor în sumă de 9000 lei;
- la 20 martie 201X – cheltuielile aferente semințelor procurate și achitate în sumă de 1580 lei.

25. Persoana fizică-întreprinzător care are angajați întocmește *Borderoul de evidență a remunerării muncii* cu indicarea următoarelor elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, pentru fiecare angajat – datele personale, soldul datoriei față de lucrător la începutul perioadei, suma calculată a remunerării, suma reținerilor (pe tipuri), suma spre achitare, suma efectiv achitată, semnătura angajatului și alte date relevante cerute conform actelor normative în vigoare indicate în anexa 4.

26. La întocmirea *Registrului-jurnal* persoana fizică-întreprinzător trebuie să respecte următoarele cerințe:

- 1) *Registrul-jurnal* se deschide pentru fiecare perioadă de gestiune (perioadă fiscală);
- 2) *Registrul-jurnal* se întocmește într-un exemplar pe suport de hîrtie sau în formă electronică;
- 3) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* pe suport de hîrtie filele acestuia se numerotează în ordine crescătoare și se șnuruiesc. Pe ultimă filă a *Registrului-jurnal* se indică data și numărul de file confirmate prin semnătura și ștampila persoanei fizice-întreprinzător;

- 4) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* în formă electronică se asigură imprimarea acestuia pe suport de hîrtie. La finele perioadei de gestiune filele *Registrului-jurnal* imprimate pe suport de hîrtie pot fi, după caz, șnuruite în ordine cronologică cu indicarea datei și numărului de file confirmate prin semnătura și ștampila persoanei fizice-întreprinzător;
- 5) înregistrările se efectuează în ordine cronologică în baza documentelor primare;
- 6) veniturile și cheltuielile în valută străină se reflectă în *Registrul-jurnal* în monedă națională conform cursului oficial a Băncii Naționale a Moldovei (BNM) la data încasării veniturilor sau efectuării cheltuielilor (plăților);
- 7) în *Registrul-jurnal* se înregistrează doar veniturile și cheltuielile legate de activitatea de întreprinzător;
- 8) sumele veniturilor și cheltuielilor se totalizează la finele anului sau, după caz, pe fiecare lună (trimestru) cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune.

27. Registrul-jurnal se completează în următorul mod:

- 1) în coloana 1 se înscrie numărul de ordine a înregistrării în *Registrul-jurnal* de la începutul anului;
- 2) în coloana 2 se înscrie data reflectării operațiunii în *Registrul-jurnal*;
- 3) în coloana 3 se înscrie denumirea, numărul și data documentului justificativ în a cărui bază a fost efectuată înregistrarea operațiunii;
- 4) în coloana 4 se înscrie conținutul succint al operațiunii reflectate în documentul justificativ;
- 5) în coloana 5 se înscrie suma veniturilor recunoscute pe fiecare operațiune conform metodei de casă. În rîndul „Total” din această coloană se înscrie suma totală a veniturilor perioadei de gestiune, iar în rîndul „Rezultatul financiar” – profitul obținut în perioada de gestiune curentă;
- 6) în coloana 6 se înscrie suma veniturilor nerecunoscute în scopuri fiscale (de exemplu, sumele obținute sub formă de subvenții, donații, compensări a pierderilor din calamități naturale);
- 7) în coloana 7 se înscrie suma cheltuielilor recunoscute pe fiecare operațiune. În rîndul „Total” din această coloană se înscrie suma totală a cheltuielilor perioadei de gestiune, iar în rîndul „Rezultatul financiar” – pierderea suportată în perioada de gestiune curentă;
- 8) în coloana 8 se înscrie suma cheltuielilor nerecunoscute în scopuri fiscale (de exemplu, cheltuielile aferente serviciilor acordate persoanei fizice-întreprinzător de către titularii patentei de întreprinzător, amenzile și penalitățile privind impozitele și plățile la buget).

28. Modul de completare a *Registrului-jurnal* este prezentat în exemplul din anexa 5.

Contabilitatea proprietății pentru care se calculează uzura/amortizarea

29. Proprietatea care se folosește în activitatea de întreprinzător include mijloacele fixe pentru care se calculează uzura și proprietatea nematerială pentru care se calculează amortizarea.

30. Mijloacele fixe sînt active materiale a căror durată de exploatare este mai mare de un an și valoarea unitară de in-

trare depășește limita stabilită de Codul fiscal (de exemplu clădiri, mașini și utilaje, instrumente, plantații de vii, livezi, animale de muncă – cai, boi, animale de producție – vaci).

31. Proprietatea nematerială reprezintă active nemontare care nu îmbracă o formă materială și au o durată de utilizare mai mare de un an (de exemplu, licențe, brevete, programe informatice).

32. Contabilitatea mijloacelor fixe și proprietății nemateriale se ține pe fiecare obiect de evidență destinat utilizării în mod separat sau complexul de componente, destinate utilizării în ansamblu.

33. Proprietatea pentru care se calculează uzura/amortizarea se înregistrează în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și proprietății nemateriale* care include următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, denumirea obiectului, data recepționării (data începerii creării), data punerii în funcțiune (exploatare, utilizare), valoarea (costul) de intrare, suma uzurii/amortizării acumulate pînă la începutul perioadei de gestiune, suma uzurii/amortizării calculate în perioada de gestiune, data ieșirii obiectului și alte informații relevante.

34. Fiecare obiect de evidență se înregistrează la valoarea de intrare care include valoarea de cumpărare sau de creare și cheltuielile privind aducerea obiectului în stare de lucru (aferente transportării, încărcării, descărcării, instalării).

35. Obiectul de evidență care este utilizat atît în cadrul activității de întreprinzător, cît și în scopuri personale, se înregistrează în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și proprietății nemateriale* la valoarea de intrare numai în partea aferentă desfășurării activității de întreprinzător.

Exemplul 3. O întreprindere individuală dispune de o clădire cu valoarea totală de 180 000 lei, trei pătrimi (3/4) din care se folosește ca magazin și o pătrime (1/4) – ca locuință a familiei persoanei fizice-întreprinzător.

În baza datelor din exemplu, valoarea de intrare a clădirii utilizate în activitatea de întreprinzător constituie 135 000 lei (180 000 lei : 4 × 3) și se reflectă în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și proprietății nemateriale*.

36. Valoarea de intrare a mijloacelor fixe și proprietății nemateriale procurate sau create înainte de începerea activității de întreprinzător, se determină cu scăderea sumei uzurii/amortizării care ar fi fost calculată pînă la începerea folosirii obiectelor respective în activitatea de întreprinzător.

37. Uzura mijloacelor fixe și amortizarea proprietății nemateriale care se folosesc în activitatea de întreprinzător, se calculează conform modului prevăzut în legislația fiscală (Codul fiscal, Regulamentul privind evidența și calcularea mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărîrea Guvernului RM nr. 289 din 14.03.2007). Suma uzurii/amortizării calculate pentru perioada de gestiune se reflectă ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*.

38. Persoana fizică-întreprinzător înregistrează ca cheltuieli curente ale perioadei de gestiune:

- 1) cheltuielile aferente întreținerii și deservirii mijloacelor fixe utilizate în activitatea de întreprinzător;
- 2) cheltuielile pentru reparația mijloacelor fixe în limita permisă spre deducere în anul respectiv conform Codului fiscal.

39. Cheltuielile pentru reparația mijloacelor fixe care depășesc limita permisă spre deducere conform Codului fiscal, se atribuie la majorarea valorii obiectului reparat.

40. Persoana fizică-întreprinzător la ieșirea (vînzarea, lichidarea etc.) obiectului înregistrează:

- 1) valoarea obiectului asupra căreia nu s-a calculat uzura/amortizarea, ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*;
- 2) ieșirea obiectului în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și proprietății nemateriale*;
- 3) încasările de numerar sau compensările în altă formă din înstrăinarea obiectului ca venituri în *Registrul-jurnal*.

Exemplul 4. O întreprindere individuală a vîndut un calculator al cărui valoare de intrare constituie 17 000 lei. Uzura acumulată la data vînzării este egală cu 9 000 lei. Din vînzarea calculatorului s-a încasat numerar:

- varianta I – 10 000 lei;
- varianta II – 7 000 lei.

În baza datelor din exemplu, întreprinderea înregistrează:

- ieșirea calculatorului în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și proprietății nemateriale*;
- valoarea nesupusă uzurii a calculatorului ca cheltuieli în sumă de 8 000 lei (17 000 lei – 9 000 lei) în coloana 7 a *Registrului-jurnal*;
- veniturile din vînzarea calculatorului în sumă de: 10 000 lei – pentru varianta I sau 7 000 lei – pentru varianta II în coloana 5 a *Registrului-jurnal*.

Rezultatul obținut din vînzarea calculatorului va constitui pentru varianta:

- I – profit în suma de 2 000 lei (10 000 lei – 8 000 lei);
- II – pierdere în sumă de 1 000 lei (7 000 lei – 8 000 lei).

Contabilitatea stocurilor

41. Stocurile persoanei fizice-întreprinzător includ: materiale, materii prime, animale la creștere și îngrășat, instrumente, inventar și alte active a căror valoare unitară nu depășește limita stabilită de Codul fiscal, producția în curs de execuție, produse, mărfuri.

42. Contabilitatea stocurilor se ține în expresie valorică, cantitativ-valorică sau cantitativă și este obligatorie pentru:

- 1) persoanele fizice-întreprinzători care dețin stocuri destinate procesului de producție sau stocuri de produse finite;
- 2) gospodăriile țărănești (de fermier) care prelucrează producția agricolă în scopul obținerii venitului;
- 3) persoanele fizice-întreprinzători care desfășoară activitatea de comerț (comercializează mărfuri).

43. Stocurile se înregistrează în *Borderoul de evidență a stocurilor* care trebuie să conțină următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice-întreprinzător, denumirea stocurilor, unitatea de măsură, soldul inițial, intrările, ieșirile și soldul final, alte informații relevante.

Contabilitatea numerarului

44. Numerarul, inclusiv în conturi la bănci se contabilizează de persoana fizică-întreprinzător în conformitate cu actele normative în vigoare privind efectuarea operațiunilor de casă și prin virament în economia națională a Republicii Moldova (anexa 6).

45. La efectuarea operațiilor în valuta străină (decontări cu debitorii și creditorii străini, detașarea angajaților în străinătate) numerarul primit/plătit în valuta străină se recalcu-

lează în moneda națională la cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei la data încasării/plății mijloacelor valutare.

Exemplul 5. O întreprindere individuală a recepționat la 20 decembrie 201X de la un furnizor străin mărfuri în valoare de 300 dolari SUA care au fost achitate la 15 ianuarie 201X+1 cînd cursul de schimb a constituit 12,45 lei/dolar SUA.

În baza datelor din exemplu, persoana fizică-întreprinzător reflectă în *Registrul-jurnal* la data achitării mărfurilor cheltuieli în sumă de 3735 lei (300 dolari SUA × 12,45 lei/dolar SUA).

Inventarierea patrimoniului

46. Persoana fizică-întreprinzător are obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului la începutul activității, cel puțin o dată pe an și la încetarea activității.

47. Inventarierea patrimoniului se efectuează de către persoana sau comisia numită de persoana fizică-întreprinzător.

48. La inventarierea patrimoniului se întocmește lista de inventariere, în care mijloacele fixe și proprietatea nematerială se reflectă în expresie cantitativă și valorică, stocurile efectiv existente – doar în expresie cantitativă, iar numerarul – la valoarea nominală. Lista de inventariere se semnează de către persoana (membrii comisiei) care a efectuat inventarierea și se aprobă de către persoana fizică-întreprinzător.

Exemplul 6. O gospodărie de fermier la 15 decembrie 201X a efectuat inventarierea inventarului gospodăresc și a întocmit lista de inventariere prezentată mai jos:

Lista de inventariere a inventarului gospodăresc din 15 decembrie 201X

Nr. d/o	Cod sau denumire	Caracteristica	Unitatea de măsură	Inventar efectiv	Inventar înregistrat în contabilitate
A	1	2	3	4	5
1	Hîrleț	de oțel	buc.	7	7
2	Sapă	mare de oțel	buc.	14	15
3	Sapă	mică de oțel	buc.	9	9
...					
	Total	x	x		

Numele și prenumele

Semnătura

Rapoartele persoanei fizice-întreprinzător

49. Rapoartele persoanei fizice-întreprinzător cuprind dările de seamă fiscale, privind asigurările sociale și primele de asigurare medicală de stat obligatorii și alte rapoarte care se întocmesc în termenele și conform formularelor și regulilor stabilite de legislație.

Data intrării în vigoare

50. Prezentele indicații metodice intră în vigoare la 1 ianuarie 2014.

Elementele obligatorii ale documentelor primare prevăzute în art. 19 din Legea contabilității și raportării financiare:

- denumirea și numărul documentului;
- data întocmirii documentului;
- denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al persoanei fizice-întreprinzător în numele căreia este întocmit documentul;
- denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice – codul personal;
- conținutul faptelor economice;
- etaloanele cantitative și valorice în care sînt exprimate faptele economice;
- funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice.

La întocmirea documentelor primare, pentru persoanele neînregistrate ca subiecți ai activității de întreprinzător, respectarea prevederilor lit. d) nu este obligatorie.

În documentele primare întocmite pentru necesitățile interne ale persoanei fizice-întreprinzător, respectarea prevederilor lit. c) și d) nu este obligatorie.

* Referințele la actele normative sînt prezentate la data intrării în vigoare a prezentelor Indicații metodice.

Cazurile de aplicare obligatorie a documentelor primare cu regim special prevăzute de art. 20 din Legea contabilității și raportării financiare:

- înstrăinarea activelor cu transmiterea dreptului de proprietate;
- prestarea serviciilor;
- transportarea activelor în cadrul entității dezintegrate din punct de vedere teritorial și în afara entității fără transmiterea dreptului de proprietate;
- achiziționarea activelor și serviciilor de la furnizori – cetățeni;
- transmiterea activelor în leasing,arendă, locațiune.

* Referințele la actele normative sînt prezentate la data intrării în vigoare a prezentelor Indicații metodice.

(denumirea persoanei fizice-întreprinzător)

Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli pe anul 201__

Înregistrarea		Denumirea, numărul și data documentului	Conținutul operațiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
nr. crt.	data			total	inclusiv nerecunoscute în scopuri fiscale	total	inclusiv nerecunoscute în scopuri fiscale
1	2	3	4	5	6	7	8
Total							
Rezultatul (profit/pierdere)							

Data _____

(semnătura persoanei responsabile)

Acte normative privind remunerarea muncii și reținerea impozitelor la sursa de plată

- Codul muncii al Republicii Moldova nr. 154-XV din 28.03.2003.
- Legea salarizării nr. 847-XV din 14.02.2002.
- Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997.
- Hotărîrea Guvernului nr.743 din 11.06.2002 cu privire la salarizarea angajaților din unitățile cu autonomie financiară.
- Hotărîrea Guvernului nr. 426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu.
- Hotărîrea Guvernului nr. 535 din 07.05.2003 privind aprobarea Modulului de calculare și de plată a sumei de compensare a pierderii unei părți din salariu în legătură cu încălcarea termenelor de achitare a acestuia.
- Hotărîrea Guvernului nr. 152 din 19.02.2004 cu privire la cuantumul sporului de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile.
- Hotărîrea Guvernului nr. 165 din 09.03.2010 cu privire la cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real.
- Hotărîrea Guvernului nr. 15 din 19.01.2009 privind stabilirea cuantumulului salariului minim pe țară.
- Hotărîrea Guvernului nr. 130 din 06.02.1998 cu privire la limitarea unor tipuri de cheltuieli permise spre deducere din venitul brut.
- Hotărîrea Guvernului nr.10 din 05.01.2012 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariilor entităților din Republica Moldova.
- Hotărîrea Guvernului nr. 10 din 19.01.2010 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului și a formularelor ce atestă reținerea impozitului pe venit la sursa de plată.

* Referințele la actele normative sînt prezentate la data intrării în vigoare a prezentelor Indicații metodice.

Exemplu privind completarea Registrului-jurnal de venituri și cheltuieli

Date inițiale. O gospodărie de fermier, care aplică metoda de casă, a efectuat în decembrie 201X următoarele operațiuni economice: încasarea numerarului la 10.12.201X pentru comercializarea grâului din roadă a anului precedent în valoarea de 15 000 lei; achitarea la 14.12.201X a semințelor procurate de legume în sumă de 230 lei; încasarea la 15.12.201X a plății pen-

tru acordarea serviciilor de arat în valoare de 850 lei; achitarea la 21.12.201X a serviciilor veterinare acordate gospodăriei de către titularul patentei de întreprinzător în sumă de 175 lei; încasarea la 27.12.201X a despăgubirii în sumă de 2300 lei primite de la compania de asigurări pentru acoperirea pierderilor din inundație; achitarea la 28.12.201X a motorinei procurate în valoare de 1480 lei; calcularea la 31.12.201X a uzurii mijloacelor fixe pentru anul curent în sumă de 1540 lei.

În baza datelor din exemplu, gospodăria de fermier înregistrează aceste operațiuni în Registrul-jurnal în felul următor:

Extrasul din Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli pe luna decembrie 201X

nr. rt.	data	Denumirea, numărul și data documentului	Conținutul operațiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
				total	inclusiv nerecunoscute în scopuri fiscale	total	inclusiv nerecunoscute în scopuri fiscale
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.12.1X	Factura PV 567234, dispoziție de încasare nr. 105	Încasarea numerarului din vânzarea grâului	15 000			
2.	14.12.1X	Factura fiscală BP 3452342, dispoziție de plată nr. 96	Achitarea semințelor de legume procurate			230	
3.	15.12.1X	Act de primire a serviciilor EB 45367, dispoziție de încasare nr. 106	Acordarea serviciilor de arat	850			
4.	21.12.1X	Dispoziția de plată nr. 97	Achitarea serviciilor veterinare			175	175
5.	27.12.1X	Dispoziția de încasare nr. 107	Încasarea despăgubirii de asigurare	2300	2300		
6.	28.12.1X	Factura fiscală PB 675421, dispoziție de plată nr. 98	Achitarea motorinei procurate			1480	
7.	31.12.1X	Borderou de calcul al uzurii în scopuri fiscale	Calcularea uzurii mijloacelor fixe			1540	
Total				18 150	2300	3425	175
Rezultatul financiar contabil (profit/pierdere)				14 725*			
Rezultatul impozabil (profit/pierdere)				12 250**			

* 14 725 lei = 18 150 lei – 3425 lei

** 12 250 lei = (18 150 lei – 2300 lei) – (3425 lei – 175 lei)

Anexa 6*

Acte normative privind efectuarea operațiunilor de casă și prin virament în economia națională a Republicii Moldova

1. Legea nr. 845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi.
2. Legea nr. 62-XVI din 21.03.2008 privind reglementarea valutară.
3. Hotărârea Guvernului nr. 764 din 25.11.1992 privind aprobarea Normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova.
4. Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28.04.1998 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar.
5. Hotărârea Băncii Naționale nr. 373 din 15.12.2005 privind aprobarea Regulamentului cu privire la transferul de credit.
6. Hotărârea Băncii Naționale nr. 374 din 15.12.2005 privind aprobarea Regulamentului cu privire la debitarea directă.
7. Hotărârea Băncii Naționale nr. 297 din 25.11.2004 cu privire la aprobarea Regulamentului privind deschiderea, modificarea și închiderea conturilor la băncile licențiate din Republica Moldova.
8. Hotărârea Băncii Naționale nr. 62 din 24.02.2005 privind aprobarea Regulamentului cu privire la cardurile bancare.

* Referințele la actele normative sînt prezentate la data intrării în vigoare a prezentelor Indicații metodice

Indicații metodice privind contabilitatea pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției

(Aprobate prin Ordinul MF nr. 216 din 28.12.2018)

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate în baza Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 și a Codului fiscal nr. 1163/1997.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice îl constituie stabilirea regulilor de ținere a contabilității pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice se extind asupra persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (în continuare - persoană fizică), aplică metoda de casă și se încadrează în următoarele categorii:

- notari, care activează în baza Legii nr. 69/2016 cu privire la organizarea activității notarilor;
- avocați, care activează în baza Legii nr. 1260/2002 cu privire la avocatură;
- executori judecătorești, care activează în baza Legii nr. 113/2010 privind executorii judecătorești;
- mediatori, care activează în baza Legii nr. 137/2015 cu privire la mediere;
- administratori autorizați, care activează în baza Legii nr. 161/2014 cu privire la administratorii autorizați.

4. Prezentele indicații metodice nu se aplică de către persoanele fizice/juridice care țin contabilitatea în partidă dublă, în baza contabilității de angajamente conform standardelor de contabilitate, inclusiv birourile asociate de avocați, organizațiile de mediere.

Definiții

5. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:
Activitate profesională în sectorul justiției – activitate permanentă desfășurată în cadrul formelor de organizare a activității prevăzute de lege de către persoana fizică - notar, avocat, executor judecătorec, mediator, administrator autorizat, în conformitate cu legislația aferentă acestor domenii.

Cheltuieli - plăți efectuate pentru procurarea bunurilor, achitarea lucrărilor și/sau serviciilor pentru desfășurarea activității profesionale în sectorul justiției, precum și amortizarea calculată a mijloacelor fixe/imobilizărilor necorporale.

Contabilitatea în partidă simplă - reflectarea unilaterală a faptelor economice, conform metodei „intrare-ieșire”, fără

aplicarea conturilor contabile și fără întocmirea situațiilor financiare.

Contabilitatea de casă - metodă a contabilității conform căreia elementele contabile sînt recunoscute pe măsura încasării/plății numerarului sau compensării în altă formă.

Numerar - mijloace bănești în monedă națională și valută străină aflate în casierie, la conturi curente în bănci, inclusiv pe carduri bancare.

Venituri - sume în numerar sau bunuri în altă formă obținute în procesul desfășurării activității profesionale în sectorul justiției.

Noțiunile utilizate în prezentele indicații metodice care nu sînt prevăzute în pct. 5 sînt definite în Legea contabilității și raportării financiare, Codul fiscal și alte acte normative care reglementează domeniile date.

Reguli generale

6. Persoana fizică ține contabilitatea în partidă simplă conform Legii contabilității și raportării financiare, Codului fiscal și a prezentelor indicații metodice.

7. Contabilitatea activității persoanei fizice poate fi ținută:

- 1) nemijlocit de către persoana fizică;
- 2) de serviciul de contabilitate (contabil titular);
- 3) de o entitate de consultanță, societate de audit.

8. Responsabilitatea pentru ținerea contabilității revine persoanei fizice.

9. Contabilitatea se ține în monedă națională. În cazul efectuării operațiunilor în valută străină, contabilitatea acestora se ține atît în monedă națională, cît și în valută străină.

10. Persoana fizică are obligația să întocmească documente primare, registre contabile, declarații fiscale, dări de seamă și alte rapoarte prevăzute de legislație.

11. Documentele primare aferente veniturilor și cheltuielilor se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil - nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective, conform formularelor tipizate și/sau formularelor elaborate de sine stătător, care vor conține elementele obligatorii prevăzute la art. 11 din Legea contabilității și raportării financiare.

12. Persoana fizică este obligată să utilizeze documente primare cu regim special în cazurile stabilite de Legea contabilității și raportării financiare și conform cerințelor prevăzute în Hotărîrea Guvernului nr. 294/1998.

13. Registrele contabile, inclusiv borderourile, se întocmesc conform formularelor și cerințelor prevăzute de prezentele indicații metodice. În funcție de necesitățile informaționale și specificul activității, persoana fizică poate include

elemente suplimentare în registrele contabile cu condiția respectării conținutului de informații cuprinse în prezentele indicații metodice, precum și a normelor de întocmire și utilizare a acestor registre.

14. Înscrierea datelor în documente primare și registre contabile se face, după caz, cu cerneală, cu pix cu pastă sau în formă electronică.

15. În documentele primare și registrele contabile nu sînt admise ștersături sau alte procedee similare, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrelor greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Corectarea se face pe toate exemplarele documentului primar sau registrului contabil și se confirmă prin numele, prenumele și semnătura persoanei care a întocmit documentul sau registrul, cu indicarea datei corectării.

Efectuarea corectărilor în documentele primare care justifică operațiunile de casă și de plată este interzisă. La comiterea erorilor în astfel de documente, documentul greșit se anulează și se întocmește unul nou.

16. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor contabile persoana fizică este obligată să le restabilească în termen de 3 luni de la data constatării faptului respectiv.

17. Persoana fizică este obligată să păstreze documentele primare, registrele contabile și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității în termenele și conform regulilor stabilite de Legea contabilității și raportării financiare. În cazul încetării activității persoanei fizice documentele se predau la arhivă conform regulilor prevăzute de Organul de Stat pentru Supravegherea și Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova.

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor

18. Veniturile persoanei fizice cuprind:

- 1) plăți, care reprezintă remunerarea muncii persoanei fizice;
- 2) plăți pentru îndeplinirea actelor notariale și spezele procedurilor notariale;
- 3) onorariile;
- 4) taxele pentru efectuarea actelor executorului judecătoresc;
- 5) remunerarea (onorariu fix sau onorariu de succes) și compensarea cheltuielilor;
- 6) avansuri încasate;
- 7) suma spezelor procedurii de executare achitată de creditorii în mărimea ce depășește cheltuielile suportate din contul spezelor;
- 8) alte venituri obținute din activitatea profesională în sectorul justiției.

19. În componența veniturilor persoanei fizice nu se includ:

- 1) sumele încasate în numele terților din contractele de intermediere;
- 2) cauțiunile, sumele rezultate din executarea silită, spezele procedurii de executare;
- 3) taxele de stat;
- 4) creditele și împrumuturile primite etc.

20. Cheltuielile persoanei fizice cuprind:

- 1) cheltuieli de locațiune și de întreținere a spațiilor;

- 2) cheltuieli privind stocurile procurate și serviciile prestate de terți;
- 3) cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale utilizate în activitatea profesională în sectorul justiției;
- 4) cheltuieli privind remunerarea, îndreptate spre achitare;
- 5) contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului și a primei de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă fixă pentru persoanele fizice din sectorul justiției;
- 6) plăți pentru asigurarea de răspundere civilă profesională;
- 7) dobânzi și comisioane aferente creditelor și împrumuturilor primite în scopul activității profesionale în sectorul justiției;
- 8) cheltuieli privind comisioanele bancare;
- 9) avansuri achitate;
- 10) cheltuieli de ținere a arhivei;
- 11) cotizațiile;
- 12) cheltuieli privind instruirea și perfecționarea profesională;
- 13) alte cheltuieli legate de activitatea profesională din sectorul justiției.

21. În componența cheltuielilor persoanei fizice nu se includ:

- 1) cheltuielile privind procurarea terenurilor;
- 2) cheltuielile legate de achiziționarea sau crearea activelor pentru utilizare în scopuri personale;
- 3) cheltuielile personale care nu sînt legate de activitatea profesională în sectorul justiției;
- 4) cheltuielile aferente spezelor procedurilor de executare a executorului judecătoresc.

Exemplul 1. Un cabinet al avocatului închiriaza din 01.02.201X spațiu pentru desfășurarea activității sale. Plata lunară pentru chirie este de 2000 lei. Achitarea se face pînă pe data de 10 a lunii următoare conform contractului de locațiune. La data de 12.02.201X cabinetul avocatului a efectuat plata pentru lucrările de reparație a spațiului în sumă de 3300 lei. La data de 14.02.20X a procurat rechizite de birou în sumă de 1650 lei. La 15.03.201X a încasat onorariu conform contractului nr. 14 în sumă de 15 500 lei, pe 15.04.201X a primit avans conform contractului nr. 02 în sumă de 12 000 lei și la 20.05.201X a primit onorariul conform contractului nr.02 în sumă de 23 000 lei (cu excepția avansului primit). La 24.05.201X a procurat anvelope pentru automobilul personal în sumă de 13 000 lei.

În baza datelor din exemplu, cabinetul avocatului va înregistra în contabilitate la situația din 31.05.201X:

Cheltuieli:

- de locațiune - 8000 lei (2000 lei x 4 luni);
- de reparație a spațiului - 3300 lei;
- pentru procurarea rechizitelor de birou - 1650 lei;

Venituri:

- onorariu conform contractului nr. 14 - 15 500 lei;
- avans primit conform contractului nr. 02 - 12 000 lei;
- onorariu conform contractului nr. 02 - 23 000 lei.

Reieșind din operațiunile efectuate venitul impozabil al cabinetului avocatului va constitui 37 550 lei (15 500 lei + 12 000 lei + 23 000 lei - 8000 lei - 3300 lei - 1650 lei). Suma de 13 000 lei achitată pentru procurarea anvelopelor reprezintă cheltuieli personale.

Exemplul 2. Un birou de administratori autorizați în cadrul căruia activează 4 administratori autorizați raporturile cărora sunt reglementate pe bază de contract are înregistrate următoarele operațiuni contabile:

- Achitarea datoriei pentru servicii comunale în sumă de 2260 lei;
- Plata pentru locațiune - 5000 lei;
- Procurarea rechizitelor de birou în sumă de 1500 lei;
- Cheltuieli de reparație curentă - 10 000 lei;
- Achitarea facturii entității de consultanță (ținerea contabilității) - 3000 lei.

Conform contractului cheltuielile suportate vor fi repartizate între administratori în părți egale.

Astfel cheltuielile biroului de administratori autorizați constituie 21 760 lei (2260 lei + 5000 lei + 1500 lei + 10 000 lei + 3000 lei).

Cheltuielile fiecărui administrator vor constitui - 5440 lei (21 760 lei/4).

22. Dacă cheltuielile suportate de către persoana fizică includ cheltuielile aferente activității profesionale în sectorul justiției îmbinate cu cheltuielile personale, în contabilitate se fac înregistrări numai atunci când cheltuielile aferente activității profesionale în sectorul justiției le depășesc pe cele personale și numai în acea parte a cheltuielilor care se refera la desfășurarea activității profesionale în sectorul justiției. Persoana fizică repartizează cheltuielile în funcție de destinație și modul în care au fost efectuate.

Exemplul 3. Un birou de mediere a achitat servicii comunale aferente clădirii în care este amplasat, în suma totală de 8000 lei, din care:

- varianta I: trei părți (3/4) a suprafeței se folosește ca oficiul biroului, iar o parte (1/4) - ca locuință a familiei persoanei fizice;
- varianta II: trei părți (3/4) a suprafeței se folosește ca locuință a familiei persoanei fizice, iar o parte (1/4) - ca oficiu.

În baza datelor din exemplu, în contabilitatea persoanei fizice:

- în cazul variantei I se înregistrează cheltuielile privind serviciile comunale în suma de 6000 lei (8000 lei : 4 x 3);
- în cazul variantei II nu se înregistrează cheltuielile privind serviciile comunale.

23. Persoana fizică contabilizează veniturile și cheltuielile în *Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli* (în continuare - *Registrul-jurnal*) conform modelului prezentat în anexa 1.

24. La întocmirea *Registrului-jurnal* persoana fizică trebuie să respecte următoarele cerințe:

- 1) *Registrul-jurnal* se deschide pentru fiecare perioadă de gestiune (perioadă fiscală);
- 2) *Registrul-jurnal* se întocmește într-un exemplar pe suport de hârtie sau în formă electronică;
- 3) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* pe suport de hârtie filele acestuia se numerotează în ordine crescătoare și se șnuruiesc. Pe ultimă filă a *Registrului-jurnal* se indică data și numărul de file confirmate prin semnătura și, după caz, ștampila persoanei fizice;
- 4) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* în formă electronică se asigură imprimarea acestuia pe suport de hârtie. La finele perioadei de gestiune filele *Registrului-jurnal* imprimate pe suport de hârtie pot fi șnuruite în ordine cronologică cu indicarea datei și numărului de

file confirmate prin semnătura și, după caz, ștampila persoanei fizice;

- 5) înregistrările se efectuează în ordine cronologică în baza documentelor primare;
- 6) veniturile și cheltuielile în valută străină se reflectă în *Registrul-jurnal* în monedă națională conform cursului oficial a Băncii Naționale a Moldovei la data încasării veniturilor sau efectuării cheltuielilor (plăților);
- 7) în *Registrul-jurnal* se înregistrează doar veniturile și cheltuielile legate de activitatea profesională în sectorul justiției;
- 8) sumele veniturilor și cheltuielilor se totalizează la finele perioadei de gestiune sau, după caz, pe fiecare lună (trimestru) cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune.

25. *Registrul-jurnal* se completează în următorul mod:

- 1) în coloana 1 se înscrie numărul de ordine a înregistrării în *Registrul-jurnal* de la începutul perioadei de gestiune;
- 2) în coloana 2 se înscrie data reflectării operațiunii în *Registrul-jurnal*;
- 3) în coloana 3 se înscrie denumirea, numărul și data documentului justificativ în a cărui bază a fost efectuată înregistrarea operațiunii;
- 4) în coloana 4 se înscrie conținutul succint al operațiunii reflectate în documentul justificativ;
- 5) în coloana 5 se înscrie suma veniturilor recunoscute pe fiecare operațiune conform metodei de casă. În rândul „Total” din aceasta coloană se înscrie suma totală a veniturilor perioadei de gestiune.
- 6) în coloana 6 se înscrie suma veniturilor neimpozabile (de exemplu, sumele și despăgubirile de asigurare, primite în baza contractelor de asigurare și coasigurare, compensațiile pagubelor morale, venitul obținut ca urmare a anulării restanțelor la bugetul public național);
- 7) în coloana 7 se înscrie suma cheltuielilor recunoscute pe fiecare operațiune conform metodei de casă. În rândul „Total” din aceasta coloană se înscrie suma totală a cheltuielilor perioadei de gestiune.
- 8) în coloana 8 se înscrie suma cheltuielilor care nu sînt deductibile conform Capitolului 3 din Codul fiscal (de exemplu, cheltuieli personale și familiale, alte cheltuieli, care nu sînt aferente activității profesionale).

26. Modul de completare a *Registrului-jurnal* este prezentat în exemplul din anexa 2.

27. Persoana fizică înregistrează veniturile la data încasării efective a numerarului sub formă de plăți, onorarii, remunerări, taxe pentru efectuarea actelor, compensări ale cheltuielilor etc., iar cheltuielile - la data achitării bunurilor și serviciilor procurate, plății salariilor și a altor cheltuieli, calculării amortizării etc.

Exemplul 4. Un cabinet al avocatului a încheiat un contract de asistență juridică în sumă de 12 000 lei la 16 februarie 201X plata pentru care a fost încasată la 25 martie 201X. La 21 februarie 201X cabinetul avocatului a solicitat efectuarea reparației calculatorului la o entitate specializată în sumă de 2580 lei care a fost achitată la 27 martie 201X.

În baza datelor din exemplu, în *Registrul-jurnal* al cabinetului avocatului se reflectă:

- la 25 martie 201X - veniturile încasate din prestarea serviciului de asistență juridică în sumă de 12 000 lei;

- la 27 martie 201X - cheltuielile aferente reparației calculatorului și achitate în sumă de 2580 lei.

28. Persoana fizică care are angajați întocmește *Borderoul de evidență a remunerării muncii* cu indicarea următoarelor elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice, pentru fiecare angajat - datele personale, soldul datoriei la începutul perioadei, suma calculată a remunerării, suma reținerilor (pe tipuri), suma spre achitare, suma efectiv achitată, semnătura angajatului și alte date relevante cerute conform actelor normative indicate în anexa 3.

Contabilitatea proprietății pentru care se calculează amortizarea

29. Proprietatea care se folosește în activitatea profesională în sectorul justiției include mijloacele fixe și imobilizările necorporale pentru care se calculează amortizarea.

30. Mijloacele fixe sînt active deținute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an, valoarea unitară a căror depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală.

31. Imobilizări necorporale reprezintă active nemonetare care nu îmbracă o formă materială, deținute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an.

32. Contabilitatea mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale se ține pe fiecare obiect de evidență destinat utilizării în mod individual sau complexul de componente, destinate utilizării în ansamblu.

33. Proprietatea pentru care se calculează amortizarea se înregistrează în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale* care include următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice, denumirea obiectului, data recepționării (data începerii creării), data punerii în funcțiune (exploatare, utilizare), costul de intrare, suma amortizării acumulate pînă la începutul perioadei de gestiune, suma amortizării calculate în perioada de gestiune, data ieșirii obiectului și alte informații relevante.

34. Fiecare obiect de evidență se înregistrează la costul de intrare care include valoarea de cumpărare sau de creare și cheltuielile privind aducerea obiectului în starea necesară pentru folosire după destinație (aferente transportării, încărcării, descărcării, asigurării, instalării).

35. Obiectul de evidență care este utilizat atît în cadrul activității profesionale în sectorul justiției cît și în scopuri personale, se înregistrează în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale* la costul de intrare numai în partea aferentă desfășurării activității profesionale în sectorul justiției.

Exemplul 5. Un birou al executorului judecătoresc dispune de o clădire cu valoarea totală de 250 000 lei: trei părți (3/4) din care se folosește ca oficiu biroului și o parte (1/4) - ca locuință a familiei executorului judecătoresc.

În baza datelor din exemplu, valoarea de intrare a clădirii utilizate în activitatea profesională în sectorul justiției constituie 187 500 lei (250 000 lei : 4 x 3) și se reflectă în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale*.

36. Costul de intrare a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale procurate sau create înainte de începerea activității profesionale în sectorul justiției, se determină cu scăderea

sumei amortizării care ar fi fost calculată pînă la începerea folosirii obiectelor respective în activitatea profesională în sectorul justiției.

37. Amortizarea mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale care se folosesc în activitatea profesională în sectorul justiției, se calculează conform modului prevăzut în legislația fiscală (Codul fiscal, Regulamentul privind evidența și calcularea mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 289/2007). Suma amortizării calculate pentru perioada de gestiune se reflectă ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*.

38. Persoana fizică înregistrează ca cheltuieli curente ale perioadei de gestiune:

- 1) cheltuielile aferente întreținerii și deservirii mijloacelor fixe utilizate în activitatea profesională în sectorul justiției;
- 2) cheltuielile pentru reparația mijloacelor fixe în limita permisă spre deducere în anul respectiv conform Codului fiscal, etc.

39. Cheltuielile pentru reparația mijloacelor fixe care depășesc limita permisă spre deducere conform Codului fiscal, se atribuie la majorarea valorii obiectului reparat.

40. Persoana fizică la ieșirea (vînzarea, lichidarea, etc.) obiectului înregistrează:

- 1) valoarea obiectului asupra căruia nu s-a calculat amortizarea, ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*;
- 2) ieșirea obiectului în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale*;
- 3) încasările de numerar sau compensările în altă formă din înstrăinarea obiectului ca venituri în *Registrul-jurnal*.

Exemplul 6. Un notar a vîndut un calculator al cărui cost de intrare constituie 23 000 lei. Amortizarea acumulată la data vînzării este egală cu 11 000 lei. Din vînzarea calculatorului s-a încasat 9000 lei.

În baza datelor din exemplu, notarul înregistrează:

- ieșirea calculatorului în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale*;
- valoarea neamortizată a calculatorului ca cheltuieli în sumă de 12 000 lei (23 000 lei - 11 000 lei) în coloana 7 a *Registrului-jurnal*;
- veniturile din vînzarea calculatorului în sumă de 9000 lei - în coloana 5 a *Registrului-jurnal*.

Rezultatul obținut din vînzarea calculatorului va constitui pierdere în sumă de 3000 lei (12 000 lei - 9000 lei).

Contabilitatea stocurilor

41. Stocurile persoanei fizice includ: materiale, produse, inventar, mobilier și alte active a căror valoare unitară nu depășește limita stabilită de Codul fiscal.

42. Contabilitatea stocurilor se ține în expresie cantitativ-valorică și este obligatorie pentru persoanele fizice care practică activitate profesională în sectorul justiției.

43. Stocurile se înregistrează în *Borderoul de evidență a stocurilor* care trebuie să conțină următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice, denumirea stocurilor, unitatea de măsură, soldul inițial, intrările, ieșirile și soldul final, alte informații relevante.

Contabilitatea numerarului

44. Numerarul, inclusiv în conturi la bănci se contabilizează de persoana fizică în conformitate cu actele normative privind efectuarea operațiunilor de casă și prin virament în economia națională a Republicii Moldova (anexa 4).

45. La efectuarea operațiunilor în valuta străină (decontări cu debitorii și creditorii străini, detașarea în străinătate) numerarul primit/plătit în valuta străină se recalculează în moneda națională la cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei la data încasării/plății mijloacelor valutare.

Exemplul 7. Un birou de mediere a efectuat medierea unui litigiu transfrontalier soldat cu o tranzacție la 20 decembrie 201X unde o parte a litigiului este o entitate. Suma onorariului este de 500 dolari SUA care a fost achitată la 15 ianuarie 201X+1, iar cursul de schimb oficial a constituit 18,45 lei/dolar SUA.

În baza datelor din exemplu, mediatorul reflectă în Registrul-jurnal la data primirii onorariului venitul în sumă de 9225 lei (500 dolari SUA x 18,45 lei/dolar SUA).

46. Persoana fizică care practică activitate profesională în sectorul justiției la încasarea în numerar a onorariilor și plăților pentru activitatea desfășurată emite bonul de plată, cu excepția administratorului autorizat care emite bonul de casă, iar după prestarea activității profesionale emite factura fiscală. În cazul compensării în numerar a cheltuielilor suportate, persoana fizică care practică activitate profesională în sectorul justiției emite bonul de plată și factura fiscală.

Inventarierea patrimoniului

47. Persoana fizică are obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului la începutul activității, cel puțin o dată pe an, la încetarea activității și în alte cazuri prevăzute de Regulamentul privind inventarierea.

48. Inventarierea patrimoniului se efectuează de către persoana, sau după caz, comisia numită de persoana fizică.

49. La inventarierea patrimoniului se întocmește lista de inventariere, în care mijloacele fixe, imobilizările necorporale și stocurile se reflectă în expresie cantitativă și valorică, iar numerarul – la valoarea nominală. Lista de inventariere se semnează de către persoana (membrii comisiei) care a efectuat inventarierea și se aprobă de către persoana fizică.

Exemplul 8. Un cabinet al avocatului la 15 decembrie 20X1 a efectuat inventarierea inventarului și mobilierului și a întocmit lista de inventariere prezentată mai jos:

Lista de inventariere a activelor cabinetului avocatului din 15 decembrie 201X

Nr. d/o	Cod sau denumire	Caracteristica	Unitatea de măsură	Inventar efectiv	Inventar înregistrat în contabilitate	Valoarea
A	1	2	3	4	5	
1	Dell 3528	Notebook	buc.	1	1	
2	Epson V30	Scanner	buc.	1	1	
3	HP1102	Imprimantă	buc.	1	1	

Nr. d/o	Cod sau denumire	Caracteristica	Unitatea de măsură	Inventar efectiv	Inventar înregistrat în contabilitate	Valoarea
4	052, 053	Masă de birou	buc.	2	2	
5	041-045	Scaune	buc.	5	5	
	Total	x	x			

Numele și prenumele

Semnătura

Rapoartele persoanei fizice

50. Rapoartele persoanei fizice cuprind: declarații fiscale, dărilor de seamă privind asigurările sociale și primele de asigurare medicală de stat obligatorii care se întocmesc în termenele și conform formularelor și regulilor stabilite de legislație.

Data intrării în vigoare

51. Prezentele indicații metodice intră în vigoare din data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

Anexa 1

(denumirea persoanei fizice)

Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli pe anul 20__

Înregistrarea		Denumirea, numărul și data documentului	Conținutul operațiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
nr. crt.	data			total	inclusiv venituri neimpozabile	total	inclusiv cheltuieli care nu sînt deductibile
1	2	3	4	5	6	7	8
Total							
Venit impozabil (pierdere) (total col.5 - total col. 6 - total col. 7 + total col. 8)							

Data _____

(semnătura persoanei responsabile)

Anexa 2

Exemplu privind completarea Registrului-jurnal de venituri și cheltuieli

Date inițiale. Un birou de mediere a efectuat în decembrie 201X următoarele operațiuni economice:

- la 10.12.201X încasarea avansului din contul onorariului pentru activitatea de mediator, în valoarea de 1640 lei;
- la 14.12.201X achitarea cartușului imprimantei procurate în sumă de 540 lei;
- la 15.12.201X încasarea onorariului pentru activitatea de mediator în valoare de 17 500 lei;

- la 21.12.201X achitarea a 2 cutii de hîrtie pentru imprimantă procurate în sumă de 184 lei;
- la 27.12.201X încasarea avansului în mărimea onorariului pentru activitatea de mediator în sumă de 3200 lei;
- la 27.12. 201X încasarea onorariului pentru activitatea de mediator conform contractului nr. 18 din 15.11. 201X diminuat cu suma avansului achitat din 10.12.1X în valoare de 7360 lei (9000 lei – 1640 lei);
- la 28.12.201X achitarea motorinei procurate în valoare de 2580 lei;
- la 31.12.201X calcularea amortizării mijloacelor fixe pentru perioada de gestiune în sumă de 1870 lei;
- la 31.12.201X încasarea numerarului pentru compensarea mediatorului cheltuielilor ocazionate de mediere – 3200 lei.

În baza datelor din exemplu, mediatorul înregistrează aceste operațiuni în *Registrul-jurnal* în felul următor:

**Extrasul din Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli
pe luna decembrie 201X**

Înregistra- rea		Denumirea, numărul și data documentului	Conținutul operațiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
nr. crt.	data			total	inclusiv venituri neimpo- zabile	total	inclusiv cheltuieli care nu sînt deductibile
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.12.1X	Bon de plată EM 322211 din 10.12.1X	Încasarea avansului în numerar primit din contul onorariului conform Contractului de mediere nr. 18 din 15.11.1X	1640	0,00	0,00	0,00
2.	14.12.1X	Factura fiscală BP 3452342 din 10.12.1X, ordin de plată nr. 96 din 10.12.1X	Achitarea pentru cartușul procurat pentru imprimantă	0,00	0,00	540	0,00
3.	15.12.1X	Factura fiscală PV 567235 din 14.12.1X, bon de plată nr. 322212 din 14.12.1X	Încasarea numerarului pentru activitatea de mediator conform Contractului de mediere nr. 16 din 11.09.1X	17 500	0,00	0,00	0,00
4.	21.12.1X	Factura fiscală WZ 235659 din 18.12.1X, bon de casă nr. 97 din 18.12.1X	Achitarea pentru hîrtia procurată pentru imprimantă	0,00	0,00	184	0,00
5.	27.12.1X	Bon de plată nr. 322213 din 26.12.1X	Încasarea avansului în mărimea onorariului conform Contractului de mediere nr. 19 din 27.12.1X	3200	0,00	0,00	0,00
6.	27.12.1X	Factura fiscală PV 567236 din 26.12.1X, ordin de plată din 26.12.1X	Încasarea onorariului prin contul bancar conform contractului de mediere nr. 18 din 15.11.1X	7360	0,00	0,00	0,00
7.	28.12.1X	Factura fiscală PB 675421 din 27.12.1X, bon de casă nr. 98 din 27.12.1X	Achitarea motorinei procurate	0,00	0,00	2580	0,00
8.	31.12.1X	Borderou de calcul al amortizării în scopuri fiscale	Calcularea amortizării mijloacelor fixe	0,00	0,00	1870	0,00
9.	31.12.1X	Factura fiscală PV 567237 din 30.12.1X, bon de plată EM 322214 din 30.12.1X	Încasarea de către mediator a numerarului pentru compensarea cheltuielilor ocazionate de mediere	3200	0,00	0,00	0,00
10.							
Total				31 900	0,00	5174	0,00
Venit impozabil (pierdere) (total col.5 - total col. 6 - total col. 7 + total col. 8)							26 726

Acte normative privind remunerarea muncii și reținerea impozitelor la sursa de plată

1. Codul muncii al Republicii Moldova nr.154-XV din 28.03.2003.
2. Legea salarizării nr. 847-XV din 14.02.2002.
3. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997.
4. Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593-XV din 26.12.2002.
5. Legea cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală nr. 1585-XIII din 27.02.2002.
6. Hotărârea Guvernului nr. 743 din 11.06.2002 cu privire la salarizarea angajaților din unitățile cu autonomie financiară.
7. Hotărârea Guvernului nr. 426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu.
8. Hotărârea Guvernului nr. 535 din 07.05.2003 privind aprobarea Modulului de calculare și de plată a sumei de compensare a pierderii unei părți din salariu în legătură cu încălcarea termenelor de achitare a acestuia.
9. Hotărârea Guvernului nr. 152 din 19.02.2004 cu privire la cuantumul sporului de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile.
10. Hotărârea Guvernului nr. 165 din 09.03.2010 cu privire la cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real.
11. Hotărârea Guvernului nr. 550 din 09.07.2014 privind stabilirea cuantumului salariului minim pe țară.
12. Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11.07.2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit.
13. Hotărârea Guvernului nr. 10 din 05.01.2012 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova.

14. Hotărârea Guvernului nr. 697 din 22.08.2014 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări.

15. Ordinul ministrului finanțelor nr. 09 din 15.01.2018 privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru persoanele care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției.

Anexa 4

Acte normative privind efectuarea operațiunilor de casă și prin virament în economia națională a Republicii Moldova

1. Legea nr. 845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenariat și întreprinderi.
2. Legea nr. 62-XVI din 21.03.2008 privind reglementarea valutară.
3. Hotărârea Guvernului nr. 764 din 25.11.1992 privind aprobarea Normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova.
4. Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28.04.1998 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar.
5. Hotărârea Băncii Naționale nr. 157 din 01.08.2013, cu privire la aprobarea, modificarea, completarea și abrogarea unor acte ale BNM.
6. Hotărârea Băncii Naționale nr. 15 din 30.01.2014 cu privire la modificarea și aprobarea unor acte normative ale BNM.

Indicații metodice privind contabilitatea în cabinetele individuale ale medicilor de familie

(Aprobate prin Ordinul MF nr. 181 din 31.12.2019)

Introducere

1. Prezentele indicații metodice sînt elaborate în baza Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, Legii ocrotirii sănătății nr. 411/1995 și a Codului fiscal nr. 1163/1997.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentelor indicații metodice îl constituie stabilirea regulilor de ținere a contabilității de către medicii de familie care exercită profesiunea independent în una din formele de organizare a activității profesionale prevăzute la art. 36⁵ al Legii ocrotirii sănătății nr. 411/1995.

Domeniu de aplicare

3. Prezentele indicații metodice se extind asupra medicilor de familie care exercită profesiunea independent - persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională în domeniul sănătății (în continuare - persoană fizică) și aplică metoda de casă.

4. Prezentele indicații metodice nu se aplică de către persoanele fizice/juridice care țin contabilitatea în partidă dublă, în baza contabilității de angajamente conform standardelor de contabilitate, inclusiv centrele medicilor de familie.

Definiții

5. În prezentele indicații metodice noțiunile utilizate semnifică:
Cheltuieli - plăți efectuate pentru procurarea bunurilor, achitarea lucrărilor și/sau serviciilor pentru desfășurarea activității profesionale, precum și amortizarea calculată a mijloacelor fixe/imobilizărilor necorporale.

Contabilitatea în partidă simplă - reflectarea unilaterală a faptelor economice, conform metodei „intrare-ieșire”, fără aplicarea conturilor contabile și fără întocmirea situațiilor financiare.

Contabilitatea de casă - metodă a contabilității conform căreia elementele contabile sînt recunoscute pe măsura încasării/plății numerarului sau compensării în altă formă.

Numerar - mijloace bănești în monedă națională și valută străină aflate în casierie, la conturi curente în bănci, inclusiv pe carduri bancare.

Venituri - sume în numerar sau bunuri în altă formă obținute în procesul desfășurării activității profesionale.

Noțiunile utilizate în prezentele indicații metodice care nu sînt prevăzute în prezentul punct sînt definite în Legea contabilității și raportării financiare, Codul fiscal și alte acte normative care reglementează domeniile date.

Reguli generale

6. Persoana fizică ține contabilitatea în partidă simplă conform Legii contabilității și raportării financiare, Codului fiscal și a prezentelor indicații metodice.

7. Contabilitatea activității profesionale a persoanei fizice poate fi ținută:

- 1) nemijlocit de către persoana fizică;
- 2) de serviciul de contabilitate (contabil titular);
- 3) de o entitate de consultanță, entitate de audit.

8. Responsabilitatea pentru ținerea contabilității revine persoanei fizice.

9. Contabilitatea se ține în monedă națională. În cazul efectuării operațiunilor în valută străină, contabilitatea acestora se ține atît în monedă națională, cît și în valută străină.

10. Persoana fizică are obligația să întocmească documente primare, registre contabile, declarații fiscale, dări de seamă și alte rapoarte prevăzute de legislație.

11. Documentele primare aferente veniturilor și cheltuielilor se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil - nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective, conform formularelor tipizate și/sau formularelor elaborate de sine stătător, care vor conține elementele obligatorii prevăzute la art. 11 din Legea contabilității și raportării financiare.

12. Persoana fizică este obligată să utilizeze documente primare cu regim special în cazurile stabilite de Legea contabilității și raportării financiare și conform cerințelor prevăzute în Hotărîrea Guvernului nr. 294/1998.

13. Registrele contabile, inclusiv borderourile, se întocmesc conform formularelor și cerințelor prevăzute de prezentele indicații metodice. În funcție de necesitățile informaționale și specificul activității, persoana fizică poate include elemente suplimentare în registrele contabile cu condiția respectării conținutului de informații cuprinse în prezentele indicații metodice, precum și a normelor de întocmire și utilizare a acestor registre.

14. Înscrierea datelor în documente primare și registre contabile se face, după caz, cu cerneală, cu pix cu pastă sau în formă electronică.

15. În documentele primare și registrele contabile nu sînt admise ștersături sau alte procedee similare, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrelor greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Corectarea se face pe toate exemplarele documentului primar sau registrului contabil și se confirmă prin numele, prenumele și semnătura persoanei care a întocmit documentul sau registrul, cu indicarea datei corectării.

Efectuarea corectărilor în documentele primare care justifică operațiunile de casă și de plată este interzisă. La comiterea erorilor în astfel de documente, documentul greșit se anulează și se întocmește unul nou.

16. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor contabile persoana fizică este obligată să le restabilească în termen de 3 luni de la data constatării faptului respectiv.

17. Persoana fizică este obligată să păstreze documentele primare, registrele contabile și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității în termenele și conform regulilor stabilite de Legea contabilității și raportării financiare.

Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor

18. Veniturile persoanei fizice cuprind:

- 1) mijloace financiare obținute în baza contractelor încheiate cu Compania Națională de Asigurări în Medicină pentru acordarea asistenței medicale primare;
- 2) mijloace financiare din prestarea serviciilor medicale în cadrul asigurărilor medicale facultative în conformitate cu clauzele contractuale;
- 3) subvenții;
- 4) alte venituri obținute din activitatea profesională permise de legislație.

19. Cheltuielile persoanei fizice cuprind:

- 1) cheltuieli de locațiune și de întreținere a spațiilor;
- 2) cheltuieli privind stocurile procurate și serviciile prestate de terți;
- 3) cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale utilizate în activitatea profesională;
- 4) cheltuieli privind remunerarea angajaților, după caz;
- 5) contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală ale persoanei fizice (angajatorului);
- 6) prima de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă fixă pentru persoana fizică;
- 7) dobânzi și comisioane aferente creditelor și împrumuturilor primite în scopul activității profesionale;
- 8) cheltuieli privind comisioanele bancare;
- 9) avansuri achitate;
- 10) cheltuieli privind instruirea și perfecționarea cunoștințelor profesionale;
- 11) alte cheltuieli legate de activitatea profesională.

20. În componența cheltuielilor persoanei fizice nu se includ:

- 1) cheltuieli legate de achiziționarea sau crearea activelor pentru utilizare în scopuri personale;
- 2) cheltuieli personale care nu sînt legate de activitatea profesională;

Exemplul 1. Un cabinet individual al medicului de familie închiriază din 01.01.202X spațiu pentru desfășurarea activității profesionale. Plata lunară pentru chirie este de 3000 lei. Achitarea se face pînă pe data de 10 a lunii următoare conform contractului de locațiune. La data de 12.01.202X cabinetul medicului de familie a efectuat plata pentru lucrările de reparație a spațiului în sumă de 3300 lei. La data de 14.01.202X a procurat rechizite de birou în sumă de 1650 lei. La 15.04.202X a procurat medicamente în sumă de 1200 lei.

La 15.03.202X a încasat mijloace financiare în baza contractelor încheiate cu Compania Națională de Asigurări în Medicină pentru acordarea asistenței medicale primare – 15 800

lei. În perioada 15.01.202X – 30.06.202X a încasat venituri din acordarea asistenței medicale primare populației contra plată – 23 500 lei.

La 24.06.202X a procurat un aparat de cafea pentru utilizarea în scopuri personale în sumă de 3000 lei.

În baza datelor din exemplu, cabinetul medicului de familie va înregistra în contabilitate la situația din 30.06.202X:

Cheltuieli:

- de locațiune - 18 000 lei (3000 lei x 6 luni);
- de reparație a spațiului - 3300 lei;
- pentru procurarea rechizitelor de birou – 1650 lei;
- pentru procurarea medicamentelor – 1200 lei;

Venituri:

- mijloace financiare încasate în baza contractelor pentru acordarea asistenței medicale primare - 15 800 lei;
- pentru acordarea asistenței medicale primare contra plată - 25 300 lei.

Reieșind din operațiunile efectuate venitul impozabil al cabinetului medicului de familie va constitui 16 950 lei (15 800 lei + 25 300 lei - 18 000 lei - 3300 lei - 1650 lei - 1200 lei). Suma de 3000 lei achitată pentru procurarea aparatului de cafea reprezintă cheltuieli personale.

21. Dacă cheltuielile suportate de către persoana fizică includ cheltuielile aferente activității profesionale îmbinate cu cheltuielile personale, în contabilitate se fac înregistrări numai atunci cînd cheltuielile aferente activității profesionale le depășesc pe cele personale și numai în acea parte a cheltuielilor care se refera la desfășurarea activității profesionale. Persoana fizică repartizează cheltuielile în funcție de destinație și modul în care au fost efectuate.

Exemplul 2. Un cabinet individual al medicului de familie a achitat servicii comunale aferente clădirii în care este amplasat, în suma totală de 10 000 lei, din care:

- varianta I: trei pătrimi (3/4) a suprafeței se folosește ca sediul cabinetului individual al medicului de familie, iar o pătrime (1/4) - ca locuință a familiei persoanei fizice;
- varianta II: trei pătrimi (3/4) a suprafeței se folosește ca locuință a familiei persoanei fizice, iar o pătrime (1/4) - ca sediul al cabinetului individual al medicului de familie.

În baza datelor din exemplu, în contabilitatea persoanei fizice:

- în cazul variantei I se înregistrează cheltuielile privind serviciile comunale în suma de 7500 lei (10 000 lei : 4 x 3);
- în cazul variantei II nu se înregistrează cheltuielile privind serviciile comunale.

22. Persoana fizică contabilizează veniturile și cheltuielile în *Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli* (în continuare - *Registrul-jurnal*) conform modelului prezentat în anexa 1.

23. La întocmirea *Registrului-jurnal* persoana fizică trebuie să respecte următoarele cerințe:

- 1) *Registrul-jurnal* se deschide pentru fiecare perioadă de gestiune (perioadă fiscală);
- 2) *Registrul-jurnal* se întocmește într-un exemplar pe suport de hîrtie sau în formă electronică;
- 3) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* pe suport de hîrtie filele acestuia se numerotează în ordine crescătoare și se șnuruiesc. Pe ultimă filă a *Registrului-jurnal* se indică data și numărul de file confirmate prin semnătura și, după caz, ștampila persoanei fizice;

- 4) în cazul întocmirii *Registrului-jurnal* în formă electronică se asigură imprimarea acestuia pe suport de hîrtie. La finele perioadei de gestiune filele *Registrului-jurnal* imprimate pe suport de hîrtie se şnuviesc în ordine cronologică cu indicarea datei şi numărului de file confirmate prin semnătura şi, după caz, ştampila persoanei fizice;
- 5) înregistrările se efectuează în ordine cronologică în baza documentelor primare;
- 6) veniturile şi cheltuielile în valută străină se reflectă în *Registrul-jurnal* în monedă naţională conform cursului oficial a Băncii Naţionale a Moldovei la data încasării veniturilor sau efectuării cheltuielilor (plăţilor);
- 7) în *Registrul-jurnal* se înregistrează doar veniturile şi cheltuielile legate de activitatea profesională;
- 8) sumele veniturilor şi cheltuielilor se totalizează la finele perioadei de gestiune sau, după caz, pe fiecare lună (trimestru) cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune.

24. *Registrul-jurnal* se completează în următorul mod:

- 1) în coloana 1 se înscrie numărul de ordine a înregistrării în *Registrul-jurnal* de la începutul perioadei de gestiune;
- 2) în coloana 2 se înscrie data reflectării operaţiunii în *Registrul-jurnal*;
- 3) în coloana 3 se înscrie denumirea, numărul şi data documentului justificativ în a cărui bază a fost efectuată înregistrarea operaţiunii;
- 4) în coloana 4 se înscrie conţinutul succint al operaţiunii reflectate în documentul justificativ;
- 5) în coloana 5 se înscrie suma veniturilor recunoscute pe fiecare operaţiune conform metodei de casă. În rîndul „Total” din aceasta coloană se înscrie suma totală a veniturilor perioadei de gestiune.
- 6) în coloana 6 se înscrie suma veniturilor neimpozabile în scopuri fiscale;
- 7) în coloana 7 se înscrie suma cheltuielilor recunoscute pe fiecare operaţiune conform metodei de casă. În rîndul „Total” din aceasta coloană se înscrie suma totală a cheltuielilor perioadei de gestiune;
- 8) în coloana 8 se înscrie suma cheltuielilor care nu se permit spre deducere în scopuri fiscale.

25. Modul de completare a *Registrului-jurnal* este prezentat în exemplul din anexa 2.

26. Persoana fizică înregistrează veniturile la data încasării efective a numerarului sub formă de mijloace financiare, plăţi, etc., iar cheltuielile - la data achitării bunurilor şi serviciilor procurate, plăţii salariilor angajaţilor, contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii şi primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală aferente şi a altor cheltuieli, calculării amortizării etc.

Exemplul 3. *Un cabinet individual al medicului de familie a încasat mijloace financiare în baza contractelor încheiate cu Compania Naţională de Asigurări în Medicină pentru acordarea asistenţei medicale primare în sumă de 12 000 lei la 25 martie 202X. La 21 februarie 202X cabinetul individual al medicului de familie a solicitat efectuarea reparaţiei calculatorului la o entitate specializată în sumă de 2580 lei care a fost achitată la 27 martie 202X.*

În baza datelor din exemplu, în *Registrul-jurnal* al cabinetului individual al medicului de familie se reflectă:

- la 25 martie 202X - veniturile încasate în baza contractelor pentru acordarea asistenţei medicale primare în sumă de 12 000 lei;
- la 27 martie 202X - cheltuielile aferente reparaţiei calculatorului achitate în sumă de 2580 lei.

27. Persoana fizică care are angajaţi întocmeşte *Borderoul de evidenţă a remunerării muncii* cu indicarea următoarelor elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice, pentru fiecare angajat - datele personale, soldul datoriei la începutul perioadei, suma calculată a remunerării, suma reţinerilor (pe tipuri), suma spre achitare, suma efectiv achitată, semnătura angajatului şi alte date relevante cerute conform actelor normative indicate în anexa 3.

Contabilitatea proprietăţii pentru care se calculează amortizarea

28. Proprietatea care se foloseşte în activitatea profesională include mijloacele fixe şi imobilizările necorporale pentru care se calculează amortizarea.

29. Mijloacele fixe sînt active deţinute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an, valoarea unitară a căror depăşeşte plafonul valoric prevăzut de legislaţia fiscală.

30. Imobilizări necorporale reprezintă active nemonetare care nu îmbracă o formă materială, deţinute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an.

31. Contabilitatea mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale se ţine pe fiecare obiect de evidenţă destinat utilizării în mod individual sau complexul de componente, destinate utilizării în ansamblu.

32. Proprietatea pentru care se calculează amortizarea se înregistrează în *Borderoul de evidenţă a mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale* care include următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice, denumirea obiectului, data recepţionării (data începerii creării), data punerii în funcţiune (exploatare, utilizare), costul de intrare, suma amortizării acumulate pînă la începutul perioadei de gestiune, suma amortizării calculate în perioada de gestiune, data ieşirii obiectului şi alte informaţii relevante.

Pentru calcularea amortizării mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale persoana fizică poate utiliza *Registrul* privind evidenţa şi calcularea amortizării mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale în scopuri fiscale.

33. Fiecare obiect de evidenţă se înregistrează la costul de intrare care include valoarea de cumpărare sau de creare şi cheltuielile privind aducerea obiectului în starea necesară pentru folosire după destinaţie (aferente transportării, încărcării, descărcării, asigurării, instalării).

34. Obiectul de evidenţă care este utilizat atît în cadrul activităţii profesionale cît şi în scopuri personale, se înregistrează în *Borderoul de evidenţă a mijloacelor fixe şi imobilizărilor necorporale* la costul de intrare numai în partea aferentă desfăşurării activităţii profesionale.

Exemplul 4. *Un cabinet individual al medicului de familie dispune de o clădire cu valoarea totală de 130 000 lei: trei părţi (3/4) din care se foloseşte ca oficiu cabinetului şi o parte (1/4) - ca locuinţă a familiei medicului de familie.*

În baza datelor din exemplu, valoarea de intrare a clădirii utilizate în activitatea cabinetului individual al medicului de fa-

milie constituie 97 500 lei (130 000 lei : 4 x 3) și se reflectă în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale*.

35. Costul de intrare a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale procurate sau create înainte de începerea activității profesionale, se determină cu scăderea sumei amortizării care ar fi fost calculată pînă la începerea folosirii obiectelor respective în activitatea profesională.

36. Amortizarea mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale care se folosesc în activitatea profesională, se calculează conform modului prevăzut în legislația fiscală. Suma amortizării calculate pentru perioada de gestiune se reflectă ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*.

37. Cheltuielile suportate aferente întreținerii, deservirii și reparației mijloacelor fixe proprii utilizate în activitatea profesională care nu generează beneficii economice suplimentare se înregistrează ca cheltuieli curente ale perioadei de gestiune, iar cele care generează beneficii economice suplimentare se capitalizează.

38. Cheltuielile aferente reparației curente și capitale a mijloacelor fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune, concesiune, arendă, comodat, sublocațiune se permit spre deducere în limita a 15% din suma calculată a locațiunii, arendeii sau redevenței (plății pentru concesiune), suportată pe parcursul perioadei fiscale.

39. Persoana fizică la ieșirea (vînzarea, lichidarea, etc.) obiectului înregistrează:

- 1) valoarea obiectului asupra căreia nu s-a calculat amortizarea, ca cheltuieli în *Registrul-jurnal*;
- 2) ieșirea obiectului în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale*;
- 3) încasările de numerar sau compensările în altă formă din înstrăinarea obiectului ca venituri în *Registrul-jurnal*.

Exemplul 5. Un cabinet individual al medicului de familie a vîndut un calculator al cărui cost de intrare constituie 17 000 lei. Amortizarea acumulată la data vînzării este egală cu 9000 lei. Din vînzarea calculatorului s-a încasat 6000 lei.

În baza datelor din exemplu, cabinetul individual al medicului de familie înregistrează:

- ieșirea calculatorului în *Borderoul de evidență a mijloacelor fixe și imobilizărilor necorporale*;
- valoarea neamortizată a calculatorului ca cheltuieli în sumă de 8000 lei (17 000 lei - 9000 lei) în coloana 7 a *Registrului-jurnal*;
- veniturile din vînzarea calculatorului în sumă de: 6000 lei - în coloana 5 a *Registrului-jurnal*.

Rezultatul obținut din vînzarea calculatorului va constitui pierdere în sumă de 2000 lei (8000 lei - 6000 lei).

Contabilitatea stocurilor

40. Stocurile persoanei fizice includ: materiale, dispozitive medicale, inventar, mobilier și alte active a căror valoare unitară nu depășește limita stabilită de Codul fiscal.

41. Contabilitatea stocurilor se ține în expresie cantitativ-valorică și este obligatorie pentru persoanele fizice care desfășoară activitate profesională.

42. Stocurile se înregistrează în *Borderoul de evidență a stocurilor* care trebuie să conțină următoarele elemente: denumirea borderoului, denumirea persoanei fizice, denu-

mirea stocurilor, unitatea de măsură, soldul inițial, intrările, ieșirile și soldul final, alte informații relevante.

Contabilitatea numerarului

43. Numerarul, inclusiv în conturi la bănci se contabilizează de persoana fizică în conformitate cu actele normative privind efectuarea operațiunilor de casă și prin virament în economia națională a Republicii Moldova (anexa 4).

44. La efectuarea operațiunilor în valută străină numerarul primit/plătit în valută străină se recalculează în monedă națională la cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei la data încasării/plății mijloacelor valutare.

Inventarierea patrimoniului

45. Persoana fizică are obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului la începutul activității, cel puțin o dată pe an, la încetarea activității și în alte cazuri prevăzute de Regulamentul privind inventarierea.

46. Inventarierea patrimoniului se efectuează de către persoana, sau după caz, comisia numită de persoana fizică.

47. La inventarierea patrimoniului se întocmește lista de inventariere, în care mijloacele fixe, imobilizările necorporale și stocurile se reflectă în expresie cantitativă și valorică, iar numerarul – la valoarea nominală. Lista de inventariere se semnează de către persoana (membrii comisiei) care a efectuat inventarierea și se aprobă de către persoana fizică.

Exemplul 6. Un cabinet individual al medicului de familie la 15 decembrie 202X a efectuat inventarierea inventarului și mobilierului și a întocmit lista de inventariere prezentată mai jos:

Lista de inventariere a activelor cabinetului individual al medicului de familie din 15 decembrie 202X

Nr. d/o	Cod sau denumire	Caracteristica	Unitatea de măsură	Inventar efectiv	Inventar înregistrat în contabilitate	Valoarea
A	1	2	3	4	5	
1	Dell 3528	Notebook	buc.	1	1	
2	HP1102	Imprimantă	buc.	1	1	
3	052-055	Masă de birou	buc.	4	4	
4	041-050	Scaune	buc.	10	10	
5	026	Cîntar medical pe coloana	buc.	1	1	
6	028	Cîntar pentru copii	buc.	1	1	
7	015	Tensiomentru	buc.	1	1	
8	118-121	Lengerie de pat	buc.	4	4	
	Total	x	x			

Numele și prenumele

Semnătura

Rapoartele persoanei fizice

48. Rapoartele persoanei fizice cuprind: declarații fiscale și dări de seamă conform formularelor și regulilor stabilite de legislație.

Data intrării în vigoare

49. Prezentele indicații metodice intră în vigoare din data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

Anexa 1

(denumirea persoanei fizice)

Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli pe anul 20__

Înregistrarea		Denumirea, numărul și data documentului	Conținutul operațiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
nr. crt.	data			total	inclusiv venituri neimpozabile	total	inclusiv cheltuieli care nu sînt deductibile
1	2	3	4	5	6	7	8
Total							
Venit impozabil (pierdere) (total col.5 - total col.6 - total col.7 + total col.8)							

Data _____

(semnătura persoanei responsabile)

Exemplu privind completarea Registrului-jurnal de venituri și cheltuieli

Date inițiale. Un cabinet individual al medicului de familie a efectuat în decembrie 202X următoarele operațiuni economice:

- la 10.12.202X încasarea mijloacelor financiare în baza contractelor încheiate cu Compania Națională de Asigurări în Medicină pentru acordarea asistenței medicale primare, în valoarea de 15 600 lei;
- la 10.12.202X încasarea mijloacelor financiare din prestarea serviciilor medicale în cadrul asigurărilor medicale facultative în conformitate cu clauzele contractuale – 500 lei;
- la 11.12.202X încasarea numerarului privind acordarea asistenței medicale primare populației contra plată – 1820 lei;
- la 14.12.202X achitarea cartușului imprimantei procurate în sumă de 540 lei;
- la 15.12.202X încasarea plăților pentru acordarea asistenței medicale primare contra plată în valoare de 1500 lei;
- la 16.12.202X a procurat medicamente - 1200 lei;
- la 21.12.202X achitarea pentru hîrtia procurată pentru imprimantă -250 lei;
- la 28.12.202X achitarea motorinei procurate în valoare de 160 lei;
- la 31.12.202X calcularea amortizării mijloacelor fixe pentru perioada de gestiune în sumă de 2560 lei.

În baza datelor din exemplu, cabinetul individual al medicului de familie înregistrează aceste operațiuni în Registrul-jurnal în felul următor:

Extrasul din Registrul-jurnal de venituri și cheltuieli pe luna decembrie 202X

Înregistrarea		Denumirea, numărul și data documentului	Conținutul operațiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
nr. crt.	data			total	inclusiv venituri neimpozabile	total	inclusiv cheltuieli care nu sînt deductibile
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.12.2X	Ordin de plată nr. 125 din 09.12.2X	Încasarea mijloacelor financiare în baza contractelor încheiate cu Compania Națională de Asigurări în Medicină pentru acordarea asistenței medicale primare	15 600,00	0,00	0,00	0,00
2.	10.12.2X	Ordin de plată nr. 128 din 09.12.2X	Încasarea mijloacelor financiare din prestarea serviciilor medicale în cadrul asigurărilor medicale facultative	500,00	0,00	0,00	0,00
3.	11.12.2X	Bon de casă KL 223445 din 11.12.2X	Încasarea numerarului privind acordarea asistenței medicale primare populației contra plată	1820,00	0,00	0,00	0,00
4.	14.12.2X	Factura fiscală PD 2546178 din 10.12.2X, ordin de plată din 10.12.2X	Achitarea pentru cartușul procurat pentru imprimantă	0,00	0,00	540,00	0,00

Înregistrarea		Denumirea, numărul și data documentului	Conținutul operațiunii	Venituri, lei		Cheltuieli, lei	
nr. crt.	data			total	inclusiv venituri ne-impozabile	total	inclusiv cheltuieli care nu sînt deductibile
5.	15.12.2X	Bon de casă KL 223448 din 15.12.2X	Încasarea numerarului privind acordarea asistenței medicale primare populației contra plată	1500,00	0,00	0,00	0,00
6.	16.12.2X	Factura fiscală TU 258964 din 15.12.2X	Procurarea medicamentelor	0,00	0,00	1200	0,00
7.	21.12.2X	Factura fiscală TU 258964 din 18.12.2X	Achitarea pentru hîrtia procurată pentru imprimantă	0,00	0,00	250	0,00
8.	28.12.2X	Factura fiscală RT 145874 din 27.12.2X	Achitarea motorinei procurate	0,00	0,00	160	0,00
9.	31.12.2X	Borderou de calcul al amortizării în scopuri fiscale	Calcularea amortizării mijloacelor fixe	0,00	0,00	2560	0,00
Total				19420,00	0,00	4710	0,00
Venit impozabil (pierdere) (total col. 5 - total col. 6 - total col. 7 + total col. 8)				14 710,00			

Anexa 3

ACTE NORMATIVE privind remunerarea muncii și reținerea impozitelor la sursa de plată

1. Codul muncii al Republicii Moldova nr. 154/2003.
2. Legea salarizării nr. 847/2002.
3. Codul fiscal nr. 1163/1997.
4. Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593/2002.
5. Legea cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală nr. 1585/2002.
6. Hotărîrea Guvernului nr. 743/2002 cu privire la salarizarea angajaților din unitățile cu autonomie financiară.
7. Hotărîrea Guvernului nr. 426/2004 privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu.
8. Hotărîrea Guvernului nr. 535/2003 privind aprobarea Modulului de calculare și de plată a sumei de compensare a pierderii unei părți din salariu în legătură cu încălcarea termenelor de achitare a acestuia.
9. Hotărîrea Guvernului nr. 152/2004 cu privire la cuantumul sporului de compensare pentru munca prestată în condiții nefavorabile.
10. Hotărîrea Guvernului nr. 165/2010 cu privire la cuantumul minim garantat al salariului în sectorul real.
11. Hotărîrea Guvernului nr. 550/2014 privind stabilirea cuantumului salariului minim pe țară.
12. Hotărîrea Guvernului nr. 693/2018 cu privire la determinarea obligațiilor fiscal aferente impozitului pe venit.
13. Hotărîrea Guvernului nr. 10/2012 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la delegarea salariaților entităților din Republica Moldova.

14. Hotărîrea Guvernului nr. 697/2014 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări.

15. Hotărîrea Guvernului nr. 837/2016 pentru aprobarea Regulamentului privind salarizarea angajaților din instituțiile medico-sanitare publice încadrate în sistemul asigurării obligatorii de asistență medicală.

16. Ordinul ministrului finanțelor nr. 146/2019 privind aprobarea formularului DASS19 - Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru persoanele care desfășoară activitate profesională în domeniul sănătății.

Anexa 4

Acte normative privind efectuarea operațiunilor de casă și prin virament în economia națională a Republicii Moldova

1. Legea nr. 845/1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi.
2. Legea nr. 270/2018 privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar.
3. Legea nr. 62/2008 privind reglementarea valutară.
4. Hotărîrea Guvernului nr. 764/1992 privind aprobarea Normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova.
5. Hotărîrea Guvernului nr. 141/2019 cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor.
6. Hotărîrea Băncii Naționale nr. 157/2013, cu privire la aprobarea, modificarea, completarea și abrogarea unor acte ale BNM.

Planul general de conturi contabile

(Aprobat prin Ordinul MF nr. 119 din 06.08.2013, cu modificările și completările ulterioare)

I. DISPOZIȚII GENERALE

Planul general de conturi contabile este elaborat în baza Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) și a altor acte normative contabile, ținând cont de cerințele de prezentare a informațiilor în situațiile financiare și necesitățile informaționale ale entității.

Planul general de conturi contabile se extinde asupra entităților care țin contabilitatea în partidă dublă, cu excepția entităților care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), și instituțiilor publice.

Planul general de conturi contabile reglementează modul de înregistrare a faptelor economice în conturi care rezultă din prevederile SNC și altor acte normative contabile. Înregistrarea faptelor economice în conturi se efectuează în funcție de conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, normelor și politicilor contabile ale entității.

Planul general de conturi contabile cuprinde trei capitole:

I. Dispoziții generale

II. Nomenclatorul conturilor contabile

III. Caracteristica și modul de aplicare a conturilor contabile

În capitolul I este prezentat modul general de clasificare, funcționare și simbolizare a conturilor contabile.

Capitolul II cuprinde nomenclatorul claselor, grupelor de conturi, conturilor de gradul I (conturile sintetice) și conturilor de gradul II (subconturile).

În capitolul III sînt caracterizate clasele, grupele de conturi și conturile de gradul I și prezentate principalele conturi corespondente pe debitul și creditul fiecărui cont sintetic.

Planul general de conturi contabile cuprinde 9 clase:

1. Active imobilizate
2. Active circulante
3. Capital propriu
4. Datorii pe termen lung
5. Datorii curente
6. Venituri
7. Cheltuieli
8. Conturi de gestiune
9. Conturi extrabilanțiere

Clasele 1-5 cuprind conturile de bilanț, clasele 6-7 – conturile de rezultate, clasa 8 – conturile de gestiune și clasa 9 – conturile extrabilanțiere.

Conturile de bilanț sînt destinate generalizării informației privind activele, capitalul propriu și datoriile entității. La data raportării soldurile debitoare sau creditoare ale acestor conturi se iau în calcul la determinarea indicatorilor din bilanț.

Conturile de rezultate sînt destinate generalizării informației privind veniturile și cheltuielile entității. La data raportării rulajele creditoare ale conturilor de venituri și rulajele debitoare ale conturilor de cheltuieli se iau în calcul la determinarea indicatorilor din situația de profit și pierdere.

Conturile de gestiune sînt destinate generalizării informației privind costurile de producție, adaosul comercial, încasările din vânzarea bunurilor în numerar, costurile refacturate

și alte elemente contabile cu caracter tranzitoriu. La data raportării conturile de gestiune se închid cu conturile de bilanț și/sau de rezultate.

Conturile extrabilanțiere sînt destinate generalizării informației privind bunurile neînregistrate în bilanțul entității, dar aflate în gestiunea acesteia, creanțele și datoriile contingente, garanțiile acordate și primite, pierderile fiscale și alte elemente similare.

Conturile din clasele 1-8 funcționează în partidă dublă, conform căreia înregistrările se efectuează concomitent în debitul unui cont și creditul altui cont.

Conturile din clasa 9 funcționează în partidă simplă, conform căreia înregistrările se efectuează în debitul sau creditul unui singur cont, fără corespondență cu alte conturi.

Simbolizarea conturilor are la bază sistemul zecimal potrivit căruia:

- clasele de conturi sînt simbolizate cu o singură cifră de la 1 la 9;
- grupele de conturi sînt simbolizate cu două cifre, din care: prima indică codul (simbolul) clasei în care este inclusă grupa respectivă, iar a doua – numărul grupei;
- conturile de gradul I sînt simbolizate cu trei cifre, din care: primele două formează codul grupei, la care se referă contul respectiv, iar a treia cifră – numărul contului de gradul I;
- conturile de gradul II sînt simbolizate cu patru cifre, din care: primele trei cifre indică codul contului de gradul I, iar a patra cifră – numărul contului de gradul II al contului sintetic respectiv.

Conturile de gradul I din clasele 1-7 sînt obligatorii pentru toate entitățile, iar conturile de gradul I din clasele 8-9 și conturile de gradul II din toate clasele au un caracter de recomandare și se aplică, după caz, în funcție de particularitățile activității entității și cerințele de prezentare a informațiilor, precum și în scopuri de analiză și control.

Entitățile pot să introducă conturi suplimentare de gradul II în clasele 1-7 și conturi de gradul I și II în clasele 8-9 în conformitate cu necesitățile informaționale proprii, fără dublarea și denaturarea Planului general de conturi contabile.

Planul general de conturi contabile cuprinde conturi de activ și de pasiv. Conturile din clasele 1, 2, 7 și 8 (cu excepția conturilor rectificative) sînt conturi de activ, iar conturile din clasele 3-6 (cu excepția conturilor rectificative) sînt conturi de pasiv.

În Planul general de conturi contabile este utilizată terminologia din SNC și alte acte normative contabile.

În baza Planului general de conturi contabile entitatea elaborează planul de conturi de lucru care conține nomenclatorul integral al conturilor de gradul I și II necesare pentru ținerea contabilității, întocmirea situațiilor financiare și alte necesități informaționale.

II. NOMENCLATORUL CONTURILOR CONTABILE

CLASA 1. ACTIVE IMOBILIZATE		
11		IMOBILIZĂRI NECORPORALE
	111	Imobilizări necorporale în curs de execuție
	112	Imobilizări necorporale în exploatare
	1121	Concesiuni, licențe și mărci
	1122	Drepturi de autor și titluri de protecție
	1123	Programe informatice
	1124	Alte imobilizări necorporale
	113	Amortizarea imobilizărilor necorporale
	1131	Amortizarea concesiunilor, licențelor și mărcilor
	1132	Amortizarea drepturilor de autor și titlurilor de protecție
	1133	Amortizarea programelor informatice
	1134	Amortizarea altor imobilizări necorporale
	114	Deprecierea imobilizărilor necorporale
	115	Fond comercial pozitiv
116	Fond comercial negativ	
117	Deprecierea fondului comercial pozitiv	
12		IMOBILIZĂRI CORPORALE, TERENURI, MIJLOACE FIXE ȘI RESURSE MINERALE
	121	Imobilizări corporale în curs de execuție
	1211	Construcții în curs de execuție
	1212	Utilaj destinat instalării
	1213	Imobilizări corporale pînă la punerea în utilizare
	1214	Costuri ulterioare în curs de execuție
	122	Terenuri
	1221	Terenuri în curs de pregătire pentru utilizare prestabilită
	1222	Terenuri fără construcții
	1223	Terenuri cu construcții
	1224	Terenuri cu zăcăminte
	1225	Terenuri cu plantații perene
	1226	Terenuri primite în gestiune economică
	1227	Alte terenuri
	123	Mijloace fixe
	1231	Clădiri
	1232	Construcții speciale
	1233	Mașini, utilaje și instalații tehnice
	1234	Mijloace de transport
	1235	Inventar și mobilier
	1236	Costuri ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț
	1237	Mijloace fixe primite în leasing financiar
	1238	Mijloace fixe primite în gestiune economică
	1239	Alte mijloace fixe
	124	Amortizarea mijloacelor fixe
	1241	Amortizarea clădirilor
	1242	Amortizarea construcțiilor speciale
	1243	Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor tehnice
	1244	Amortizarea mijloacelor de transport
	1245	Amortizarea inventarului și mobilierului
	1246	Amortizarea costurilor ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț
	1247	Amortizarea mijloacelor fixe primite în leasing financiar
	1248	Amortizarea mijloacelor fixe primite în gestiune economică
1249	Amortizarea altor mijloace fixe	
125	Resurse minerale	

	126	Amortizarea și deprecierea resurselor minerale
	127	Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție
	128	Deprecierea terenurilor
	129	Deprecierea mijloacelor fixe
13		ACTIVE BIOLOGICE IMOBILIZATE
	131	Active biologice imobilizate în curs de execuție
	132	Active biologice imobilizate în exploatare
	133	Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate
	1331	Amortizarea activelor biologice imobilizate
	1332	Deprecierea activelor biologice imobilizate
14		INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN LUNG
	141	Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate
	1411	Valori mobiliare
	1412	Cote de participație
	1413	Depozite
	1414	Împrumuturi acordate
	1415	Alte investiții financiare
	142	Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate
	1421	Acțiuni și cote de participație deținute în părțile afiliate
	1422	Împrumuturi acordate părților afiliate
	1423	Împrumuturi acordate aferente intereselor de participare
	1424	Alte investiții financiare în părți afiliate
	143	Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung
	1431	Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung în părți neafiliate
	1432	Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung în părți afiliate
15		INVESTIȚII IMOBILIARE
	151	Investiții imobiliare
	152	Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare
	1521	Amortizarea investițiilor imobiliare
	1522	Deprecierea investițiilor imobiliare
16		CREANȚE ȘI AVANSURI ACORDATE PE TERMEN LUNG
	161	Creanțe pe termen lung
	1611	Creanțe comerciale pe termen lung
	1612	Creanțe pe termen lung privind leasingul
	1613	Alte creanțe pe termen lung
	162	Creanțe ale părților afiliate pe termen lung
	1621	Creanțe aferente intereselor de participare
	1622	Alte creanțe ale părților afiliate
	163	Avansuri acordate pe termen lung
	1631	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
	1632	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
	1633	Avansuri acordate pentru stocuri
	1634	Alte avansuri acordate pe termen lung
17		ALTE ACTIVE IMOBILIZATE
	171	Cheltuieli anticipate pe termen lung
	172	Alte active imobilizate
CLASA 2. ACTIVE CIRCULANTE		
21		STOCURI
	211	Materiale
	2111	Materii prime și materiale de bază
	2112	Materiale auxiliare
	2113	Piese de schimb
	2114	Combustibil
	2115	Ambalaje
	2116	Anvelope și acumulatori procurate separat de mijloacele de transport

	2117	Materiale cu destinația agricolă
	2118	Materiale transmise temporar terților
	2119	Alte materiale
212		Active biologice circulante
213		Obiecte de mică valoare și scurtă durată
	2131	Obiecte de mică valoare și scurtă durată în stoc
	2132	Obiecte de mică valoare și scurtă durată în exploatare
	2133	Construcții și dispozitive provizorii
	2134	Obiecte de mică valoare și scurtă durată transmise temporar terților
214		Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată
	2141	Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată
	2142	Uzura construcțiilor și dispozitivelor provizorii
215		Producția în curs de execuție
	2151	Produse în curs de execuție
	2152	Servicii în curs de execuție
	2153	Lucrări în curs de execuție
216		Produse
	2161	Produse finite
	2162	Semifabricate din producție proprie
	2163	Produse secundare
	2164	Produse transmise temporar terților
217		Mărfuri
	2171	Bunuri procurate în vederea revânzării
	2172	Produse transmise spre vânzare magazinelor proprii
	2173	Active imobilizate deținute pentru vânzare
	2174	Mărfuri transmise temporar terților
218		Ajustări pentru deprecierea stocurilor
	2181	Ajustări pentru deprecierea materialelor
	2182	Ajustări pentru deprecierea activelor biologice circulante
	2183	Ajustări pentru deprecierea obiectelor de mică valoare și scurtă durată
	2184	Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
	2185	Ajustări pentru deprecierea produselor
	2186	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
22		CREANȚE COMERCIALE ȘI CALCULATE
221		Creanțe comerciale
	2211	Creanțe comerciale din țară
	2212	Creanțe comerciale din străinătate
	2213	Alte creanțe comerciale
222		Corecții (provizioane) privind creanțele compromise
223		Creanțe ale părților afiliate
	2231	Creanțe aferente intereselor de participare
	2232	Alte creanțe ale părților afiliate
224		Avansuri acordate curente
	2241	Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
	2242	Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
	2243	Avansuri acordate pentru stocuri
	2244	Alte avansuri acordate curente
225		Creanțe ale bugetului
	2251	Creanțe privind impozitul pe venit
	2252	Creanțe privind taxa pe valoarea adăugată
	2253	Creanțe privind accizele
	2254	Creanțe privind alte impozite și taxe
	2255	Alte creanțe ale bugetului

226		Creanțe ale personalului	
	2261	Creanțe ale titularilor de avans	
	2262	Creanțe privind recuperarea prejudiciului material	
	2263	Creanțe privind împrumuturile acordate personalului	
	2264	Alte creanțe ale personalului	
23		ALTE CREANȚE CURENTE	
	231		Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității
		2311	Creanțe privind leasingul
		2312	Creanțe privind dobânzile și redevențele calculate
		2313	Creanțe privind dividendele calculate
		2314	Alte creanțe privind veniturile
	232		Creanțe preliminate
		2321	Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul
		2322	Creanțe preliminate privind leasingul
		2323	Alte creanțe preliminate
	233		Creanțe curente privind asigurările
	234		Alte creanțe curente
		2341	Creanțe privind ieșirea activelor imobilizate
		2342	Creanțe privind ieșirea altor active circulante
		2343	Creanțe privind subvențiile
2344		Creanțe privind finanțările și încasările cu destinație specială	
2345		Creanțele aferente parteneriatului public-privat	
2346		Creanțe privind reclamațiile înaintate și recunoscute	
2347		Creanțe privind alte operațiuni	
24		NUMERAR	
	241		Casa
		2411	Casa în monedă națională
		2412	Casa în valută străină
		2413	Numerar în casierie legat
	242		Conturi curente în monedă națională
		2421	Numerar la conturi nelegat
		2422	Numerar la conturi legat
	243		Conturi curente în valută străină
		2431	Numerar la conturi în țară
		2432	Numerar la conturi în străinătate
		2433	Numerar la conturi legat
	244		Alte conturi bancare
		2441	Acreditiv
		2442	Carduri bancare
2443		Numerar la alte conturi bancare	
245		Transferuri de numerar în expediție	
246		Documente bănești	
25		INVESTIȚII FINANCIARE CURENTE	
	251		Investiții financiare curente în părți neafiliate
		2511	Valori mobiliare
		2512	Cote de participație
		2513	Depozite
		2514	Împrumuturi acordate
		2515	Alte investiții financiare curente
	252		Investiții financiare curente în părți afiliate
		2521	Acțiuni și cote de participație deținute în părțile afiliate
		2522	Împrumuturi acordate părților afiliate
2523		Împrumuturi acordate aferente intereselor de participare	
2524		Alte investiții financiare în părți afiliate	
253		Provizioane pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen	

	254	Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente
	2541	Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente în părți neafiliate
	2542	Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente în părți afiliate
26		ALTE ACTIVE CIRCULANTE
	261	Cheltuieli anticipate curente
	262	Alte active circulante
CLASA 3. CAPITAL PROPRIU		
31		CAPITAL SOCIAL, NEÎNREGISTRAT ȘI PRIME DE CAPITAL
	311	Capital social
	313	Capital nevărsat
	3131	Capital nevărsat privind părțile sociale neachitate de proprietari
	3132	Capital nevărsat privind acoperirea pierderilor anilor precedenți
	314	Capital neînregistrat
	3141	Acțiuni neînregistrate emise la înființarea societății
	3142	Părți sociale depuse pînă la înregistrarea de stat a majorării capitalului social
	315	Capital retras
	316	Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate
	317	Prime de capital
32		REZERVE
	321	Capital de rezervă
	322	Rezerve statutare
	323	Alte rezerve
33		PROFIT NEREPARTIZAT (PIERDERE NEACOPERITĂ)
	331	Corecții ale rezultatelor anilor precedenți
	332	Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți
	333	Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune
	334	Profit utilizat al perioadei de gestiune
	335	Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile
	336	Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune
34		ALTE ELEMENTE DE CAPITAL PROPRIU
	341	Fonduri
	3411	Aporturi inițiale ale fondatorilor fundațiilor
	3412	Fondul de active imobilizate
	3413	Fondul de autofinanțare
	3414	Alte fonduri
	342	Subvenții aferente activelor entităților cu proprietate publică
	343	Rezerve din reevaluare
	344	Alte elemente de capital propriu
35		REZULTAT FINANCIAR TOTAL
	351	Rezultat financiar total
CLASA 4. DATORII PE TERMEN LUNG		
41		DATORII FINANCIARE PE TERMEN LUNG
	411	Credite bancare pe termen lung
	4111	Credite bancare în monedă națională
	4112	Credite bancare în valută străină
	4113	Datorii convertibile privind creditele bancare
	4114	Alte credite bancare pe termen lung
	412	Împrumuturi pe termen lung
	4121	Împrumuturi din părți neafiliate
	4122	Împrumuturi din părți afiliate
	4123	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni
	4124	Împrumuturi de la personalul entității
	4125	Datorii convertibile privind împrumuturile
	4126	Alte împrumuturi pe termen lung

414		Datoriile privind depunerile de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut
	4141	Depuneri de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut
	4142	Dobânzi aferente depunerilor de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut
42		ALTE DATORII PE TERMEN LUNG
	421	Datoriile comerciale pe termen lung
	4211	Datoriile comerciale în țară
	4212	Datoriile comerciale în străinătate
	4213	Datoriile privind leasingul financiar
	4214	Alte datorii comerciale pe termen lung
	422	Datoriile față de părțile afiliate pe termen lung
	4221	Datoriile aferente intereselor de participare
	4222	Alte datorii față de părțile afiliate
	423	Avansuri primite pe termen lung
	4231	Avansuri primite din țară
	4232	Avansuri primite din străinătate
	424	Venituri anticipate pe termen lung
	4241	Subvenții
	4242	Alte venituri anticipate pe termen lung
	425	Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung
	426	Provizioane pe termen lung
	4261	Provizioane pentru beneficiile angajaților
	4262	Provizioane pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor
	4263	Provizioane pentru impozite
4264	Alte provizioane	
427	Datoriile pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică	
428	Alte datorii pe termen lung	
CLASA 5. DATORII CURENTE		
51		DATORII FINANCIARE CURENTE
	511	Credite bancare pe termen scurt
	5111	Credite bancare în monedă națională
	5112	Credite bancare în valută străină
	5113	Credite bancare în monedă națională restante
	5114	Credite bancare în valută străină restante
	5115	Alte credite bancare pe termen scurt
	5116	Dobânzi aferente creditelor bancare
	512	Împrumuturi pe termen scurt
	5121	Împrumuturi de la părți neafiliate
	5122	Împrumuturi de la părți afiliate
	5123	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni
	5124	Împrumuturi de la personalul entității
	5125	Alte împrumuturi pe termen scurt
	5126	Dobânzi aferente împrumuturilor
	513	Datoriile privind depunerile de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut
	5131	Depuneri de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut
	5132	Dobânzi aferente depunerilor de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut
	52	521
		Datoriile comerciale curente
5211		Datoriile comerciale în țară
5212		Datoriile comerciale în străinătate
5213		Datoriile privind leasingul
5214	Alte datorii comerciale curente	

522		Datorii curente față de părțile afiliate	
	5221	Datorii aferente intereselor de participare	
	5222	Alte datorii față de părțile afiliate	
523		Avansuri primite curente	
	5231	Avansuri primite din țară	
	5232	Avansuri primite din străinătate	
53		DATORII CALCULATE CURENTE	
	531	Datorii față de personal privind retribuirea muncii	
		5311	Datorii salariale
		5312	Datorii față de deponenți
	532	Datorii față de personal privind alte operații	
		5321	Datorii față de titularii de avans
		5322	Datorii față de personal privind alte operații
	533	Datorii privind asigurările sociale și medicale	
		5331	Datorii față de bugetul asigurărilor sociale de stat
		5332	Datorii față de fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală
		5333	Alte datorii privind asigurările sociale și medicale
	534	Datorii față de buget	
		5341	Datorii privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și profesională
		5342	Datorii privind impozitul pe venit din salariu
		5343	Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată
		5344	Datorii privind taxa pe valoarea adăugată
5345		Datorii privind accizele	
5346		Datorii privind alte impozite și taxe	
5347		Datorii privind sancțiunile	
5348		Alte datorii față de buget	
535	Venituri anticipate curente		
	5351	Subvenții	
	5352	Valoarea activelor circulante intrate cu titlu gratuit	
	5353	Alte venituri anticipate curente	
536	Datorii față de proprietari		
	5361	Datorii privind dividendele calculate	
	5362	Datorii privind alte operațiuni	
537	Finanțări și încasări cu destinație specială curente		
538	Provizioane curente		
	5381	Provizioane pentru beneficiile angajaților	
	5382	Provizioane pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor	
	5383	Provizioane pentru impozite	
	5384	Alte provizioane	
54		ALTE DATORII CURENTE	
	541	Datorii preliminate	
		5411	Datorii preliminate privind decontările cu bugetul
		5412	Datorii preliminate privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală
		5413	Alte datorii preliminate
	542	Datorii privind asigurarea bunurilor și a persoanelor	
	543	Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică	
	544	Alte datorii curente	
		5441	Datorii privind sancțiunile comerciale
		5442	Datorii aferente mijloacelor nepredestinate în organizațiile necomerciale
5443		Alte datorii calculate curente	
CLASA 6. VENITURI			
61		VENITURI DIN ACTIVITATEA OPERAȚIONALĂ	
	611	Venituri din vânzări	
		6111	Venituri din vânzarea produselor
	6112	Venituri din vânzarea mărfurilor	

	6113	Venituri din prestarea serviciilor
	6114	Venituri din executarea lucrărilor
	6115	Venituri din contracte de construcție
	6116	Venituri din contracte de leasing operațional și financiar (arendă, locațiune)
	6117	Venituri din contracte de microfinanțare
	6118	Alte venituri din vânzări
612		Alte venituri din activitatea operațională
	6121	Venituri din ieșirea altor active circulante
	6122	Venituri din sancțiuni
	6123	Venituri din recuperarea prejudiciului material
	6124	Venituri din plusurile de active imobilizate și circulante constatate la inventariere
	6125	Venituri din decontarea datoriilor cu termen de prescripție expirat
	6126	Venituri din ajustările privind deprecierea activelor circulante
	6127	Venituri aferente diferențelor favorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare-vânzare a valutei străine
	6128	Alte venituri operaționale
613		Venituri din dobânzile aferente împrumuturilor acordate
	6131	Venituri din dobânzile aferente împrumuturilor pe termen lung acordate
	6132	Venituri din dobânzile aferente împrumuturilor pe termen scurt acordate
616		Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială
617		Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)
618		Venituri din activitatea economică
62		VENITURI DIN ALTE ACTIVITĂȚI
621		Venituri din operațiuni cu active imobilizate
	6211	Venituri din ieșirea imobilizărilor necorporale
	6212	Venituri din ieșirea imobilizărilor corporale
	6213	Venituri din ieșirea investițiilor imobiliare
	6214	Venituri din ieșirea altor active imobilizate
	6215	Venituri din reluarea pierderilor din deprecierea activelor imobilizate
	6216	Venituri din decontarea fondului comercial negativ
	6217	Alte venituri din operațiuni cu active imobilizate
622		Venituri financiare
	6221	Venituri din interese de participare
	6222	Venituri din dobânzi
	6223	Venituri din alte investiții financiare pe termen lung
	6224	Venituri aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente
	6225	Venituri din ieșirea investițiilor financiare
	6226	Venituri din diferențe de curs valutar
	6227	Venituri din diferențe de sumă
	6228	Alte venituri financiare
623		Venituri excepționale
	6231	Venituri din compensarea pierderilor din calamități
	6232	Venituri din compensarea pierderilor din alte evenimente excepționale
	6233	Alte venituri excepționale
CLASA 7. CHELTUIELI		
71		CHELTUIELI ALE ACTIVITĂȚII OPERAȚIONALE
711		Costul vânzărilor
	7111	Valoarea contabilă a produselor vândute
	7112	Valoarea contabilă a mărfurilor vândute
	7113	Costul serviciilor prestate
	7114	Costul lucrărilor executate terților
	7115	Costuri aferente contractelor de construcție
	7116	Costuri aferente contractelor de leasing operațional și financiar (arendă, locațiune)
	7117	Costuri aferente contractelor de microfinanțare
	7118	Alte costuri aferente veniturilor din vânzări

712		Cheltuieli de distribuire	
	7121	Cheltuieli cu personalul comercial	
	7122	Cheltuieli privind amortizarea, întreținerea și reparația activelor imobilizate cu destinație comercială	
	7123	Cheltuieli cu ambalajele și alte materiale utilizate la comercializarea produselor și mărfurilor	
	7124	Cheltuieli de transportare a produselor și mărfurilor	
	7125	Cheltuieli de publicitate și marketing	
	7126	Cheltuieli privind reparațiile și deservirea produselor și mărfurilor în perioada de garanție	
	7127	Cheltuieli privind creanțele comerciale compromise	
	7128	Cheltuieli privind returnările și reducerile	
	7129	Alte cheltuieli de distribuire	
713		Cheltuieli administrative	
	7131	Cheltuieli cu personalul administrativ	
	7132	Cheltuieli privind amortizarea, întreținerea și reparația activelor imobilizate cu destinație administrativă	
	7133	Cheltuieli cu impozitele și taxele, cu excepția impozitului pe venit	
	7134	Cheltuieli în scopuri de filantropie și sponsorizare	
	7135	Cheltuieli privind serviciile cu destinație administrativă	
	7136	Cheltuieli de protocol (reprezentanță)	
	7137	Cheltuieli privind delegarea personalului administrativ	
7138	Alte cheltuieli administrative		
714		Alte cheltuieli din activitatea operațională	
	7141	Valoarea contabilă și cheltuielile aferente altor active circulante ieșite	
	7142	Cheltuieli privind sancțiunile	
	7144	Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante	
	7145	Cheltuieli privind creanțele compromise decontate, cu excepția celor comerciale	
	7146	Cheltuieli aferente ajustărilor privind deprecierea activelor circulante	
	7147	Cheltuieli aferente diferențelor nefavorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare-vânzare a valutei străine	
	7148	Alte cheltuieli operaționale	
715		Cheltuieli aferente dobânzilor calculate	
	7151	Cheltuieli aferente dobânzilor calculate la depunerile de economii ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut	
	7152	Cheltuieli aferente dobânzilor calculate la împrumuturile/creditele primite	
716		Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială	
717		Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)	
718		Cheltuieli din activitatea economică	
72		CHELTUIELI ALE ALTOR ACTIVITĂȚI	
	721		Cheltuieli cu active imobilizate
		7211	Valoarea contabilă și cheltuielile aferente imobilizărilor necorporale ieșite
		7212	Valoarea contabilă și cheltuielile aferente imobilizărilor corporale ieșite
		7213	Valoarea contabilă și cheltuielile aferente investițiilor imobiliare ieșite
		7214	Valoarea contabilă și cheltuielile aferente altor active imobilizate ieșite
		7215	Pierderi din deprecierea activelor imobilizate
		7216	Pierderi din decontarea fondului comercial pozitiv
		7217	Cheltuieli privind provizioanele aferente activelor imobilizate
		7218	Alte cheltuieli cu active imobilizate
	722		Cheltuieli financiare
		7221	Cheltuieli privind dobânzile
		7222	Cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente
		7223	Cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare
		7224	Cheltuieli din diferențe de curs valutar
		7225	Cheltuieli din diferențe de sumă
	7226	Alte cheltuieli financiare	
	723		Cheltuieli excepționale
		7231	Cheltuieli privind calamitățile
	7232	Cheltuieli privind alte evenimente excepționale	

	7233	Alte cheltuieli excepționale
73		CHELTUIELI PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT
	731	Cheltuieli privind impozitul pe venit
CLASA 8. CONTURI DE GESTIUNE		
81		CONTURI DE CALCULAȚIE
	811	Activități de bază
	812	Activități auxiliare
82		CONTURI DE REPARTIZARE
	821	Costuri indirecte de producție
	822	Costuri indirecte aferente contractelor de construcție
	823	Costuri de regie aferente contractelor de construcție
	824	Alte costuri repartizabile
83		ALTE CONTURI DE GESTIUNE
	831	Adaos comercial
	832	Încasări din vânzarea bunurilor în numerar
	833	Returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vândute
	834	Costuri aferente bunurilor transmise spre prelucrare terților
	835	Producții și unități de deservire
	836	Costuri refacturate
CLASA 9. CONTURI EXTRABILANȚIERE		
	911	Imobilizări corporale primite în leasing (arendă, locațiune) operațional
	912	Bunuri primite pentru montare
	913	Imobilizări corporale transmise în leasing financiar
	914	Bunuri primite în custodie
	915	Bunuri primite spre prelucrare sau reparare
	916	Bunuri primite în baza contractelor de comision
	917	Bunuri obținute din materialele prelucrate ale terților
	918	Formulare cu regim special
	919	Creanțe compromise decontate
	920	Creanțe contingente
	921	Datorii contingente
	922	Garanții acordate
	923	Garanții primite
	924	Pierderi fiscale
	925	Facilități fiscale

III. CARACTERISTICA ȘI MODUL DE APLICARE A CONTURILOR CONTABILE

CLASA 1 „ACTIVE IMOBILIZATE”

Conturile din clasa 1 „Active immobilizate” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea activelor immobilizate care cuprind: immobilizările necorporale, immobilizările corporale, active biologice immobilizate, investițiile financiare pe termen lung, investițiile imobiliare, creanțele și avansurile pe termen lung și alte active immobilizate.

GRUPA 11 „IMOBILIZĂRI NECORPORALE”

Conturile din grupa 11 „Imobilizări necorporale” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea immobilizărilor necorporale. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a immobilizărilor necorporale sînt reglementate de SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, „Deprecierea activelor” și alte standarde de contabilitate.

Contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”

Contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea immobilizărilor necorporale procurate sau aflate în proces de creare și de pregătire pentru utilizare după destinație.

Contul 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii immobilizărilor necorporale în curs de execuție în corespondență cu creditul conturilor: 124, 211, 213, 214, 226, 313, 314, 421, 422, 425, 427, 511, 512, 521, 522, 531, 532, 533, 537, 543, 612 etc.

În creditul contului 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii immobilizărilor necorporale în curs de execuție în corespondență cu debitul conturilor: 112, 114, 714, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” este debitor și reprezintă valoarea immobilizărilor necorporale în curs de execuție determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 112 „Imobilizări necorporale”

Contul 112 „Imobilizări necorporale” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea imobilizărilor necorporale transmise în exploatare.

Contul 112 „Imobilizări necorporale” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii imobilizărilor necorporale transmise în exploatare în corespondență cu creditul conturilor: 111, 313, 314, 425, 427, 521, 522, 537, 543, 612 etc.

În creditul contului 112 „Imobilizări necorporale” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii imobilizărilor necorporale în corespondență cu debitul conturilor: 113, 114, 714, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 112 „Imobilizări necorporale” este debitor și reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale transmise în exploatare determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 113 „Amortizarea imobilizărilor necorporale”

Contul 113 „Amortizarea imobilizărilor necorporale” este destinat generalizării informației privind amortizarea imobilizărilor necorporale transmise în exploatare.

Contul 113 „Amortizarea imobilizărilor necorporale” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează calcularea/majorarea amortizării imobilizărilor necorporale în corespondență cu debitul conturilor: 121, 331, 341, 712, 713, 811, 812, 821 etc.

În debitul contului 113 „Amortizarea imobilizărilor necorporale” se înregistrează decontarea/diminuarea amortizării imobilizărilor necorporale în corespondență cu creditul conturilor 112, 331 etc.

Soldul contului 113 „Amortizarea imobilizărilor necorporale” este creditor și reprezintă suma amortizării acumulate a imobilizărilor necorporale determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 114 „Deprecierea imobilizărilor necorporale”

Contul 114 „Deprecierea imobilizărilor necorporale” este destinat generalizării informației privind deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție și transmise în exploatare.

Contul 114 „Deprecierea imobilizărilor necorporale” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează recunoașterea/majorarea pierderilor din deprecierea imobilizărilor necorporale în corespondență cu debitul conturilor 331, 721.

În debitul contului 114 „Deprecierea imobilizărilor necorporale” se înregistrează decontarea/reluarea pierderilor din deprecierea imobilizărilor necorporale în corespondență cu creditul conturilor: 111, 112, 621 etc.

Soldul contului 114 „Deprecierea imobilizărilor necorporale” este creditor și reprezintă suma deprecierei acumulate a imobilizărilor necorporale determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 115 „Fond comercial pozitiv”

Contul 115 „Fond comercial pozitiv” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea fondului comercial pozitiv.

Contul 115 „Fond comercial pozitiv” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează majorarea fondului comercial pozitiv recunoscut la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către entitate în corespondență cu creditul conturilor: 141, 142, 251, 252, 421, 428, 521, 544 etc.

În creditul contului 115 „Fond comercial pozitiv” se înregistrează diminuarea/decontarea fondului comercial pozitiv și recunoașterea pierderilor din deprecierea acestuia în corespondență cu debitul contului: 721.

Soldul contului 115 „Fond comercial pozitiv” este debitor și reprezintă valoarea fondului comercial pozitiv determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 116 „Fond comercial negativ”

Contul 116 „Fond comercial negativ” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea fondului comercial negativ.

Contul 116 „Fond comercial negativ” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează majorarea fondului comercial negativ recunoscut la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către entitate în corespondență cu debitul conturilor: 112, 121, 122, 123, 131, 132, 141, 142, 151, 211, 213, 217, 251, 252 etc.

În debitul contului 116 „Fond comercial negativ” se înregistrează diminuarea/decontarea fondului comercial negativ în corespondență cu creditul contului: 621.

Soldul contului 116 „Fond comercial negativ” este creditor și reprezintă valoarea fondului comercial negativ determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 117 „Deprecierea fondului comercial pozitiv”

Contul 117 „Deprecierea fondului comercial pozitiv” este destinat generalizării informației privind deprecierea fondului comercial pozitiv.

Contul 117 „Deprecierea fondului comercial pozitiv” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează recunoașterea/majorarea pierderilor din deprecierea imobilizărilor necorporale în corespondență cu debitul contului: 721.

În debitul contului 117 „Deprecierea fondului comercial pozitiv” se înregistrează decontarea pierderilor din deprecierea fondului comercial pozitiv în corespondență cu creditul contului: 115.

Soldul contului 117 „Deprecierea fondului comercial pozitiv” este creditor și reprezintă suma deprecierei acumulate a fondului comercial pozitiv în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 12 „IMOBILIZĂRI CORPORALE”

Conturile din grupa 12 „Imobilizări corporale” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea imobilizărilor corporale. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a imobilizărilor corporale sînt reglementate de SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, „Deprecierea activelor”, „Costurile îndatorării”, „Contracte de leasing” și alte standarde de contabilitate.

Contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”

Contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea

rea imobilizărilor corporale (cu excepția terenurilor și resurselor minerale) procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru utilizare după destinație.

Contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii imobilizărilor corporale în curs de execuție în corespondență cu creditul conturilor: 124, 211, 213, 214, 226, 313, 314, 421, 422, 424, 425, 426, 427, 511, 512, 521, 522, 531, 533, 537, 543, 612, 621 etc.

În creditul contului 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii imobilizărilor corporale în curs de execuție în corespondență cu debitul conturilor: 123, 127, 714, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” este debitor și reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 122 „Terenuri”

Contul 122 „Terenuri” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea terenurilor aflate în curs de pregătire pentru utilizare prestabilită și/sau transmise în exploatare.

Contul 122 „Terenuri” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii terenurilor în corespondență cu creditul conturilor: 151, 313, 314, 421, 422, 425, 427, 521, 522, 537, 543 etc.

În creditul contului 122 „Terenuri” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii terenurilor în corespondență cu debitul conturilor: 128, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 122 „Terenuri” este debitor și reprezintă valoarea terenurilor determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 123 „Mijloace fixe”

Contul 123 „Mijloace fixe” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea mijloacelor fixe transmise în exploatare, aflate în proprietatea entității, primite în leasing financiar și/sau gestiune economică.

Contul 123 „Mijloace fixe” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii mijloacelor fixe în corespondență cu creditul conturilor: 121, 313, 314, 421, 422, 424, 425, 427, 521, 522, 537, 543, 612, 621 etc.

În creditul contului 123 „Mijloace fixe” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii mijloacelor fixe în corespondență cu debitul conturilor: 124, 129, 213, 215, 216, 217, 714, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 123 „Mijloace fixe” este debitor și reprezintă valoarea mijloacelor fixe determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”

Contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” este destinat generalizării informației privind amortizarea mijloacelor fixe transmise în exploatare.

Contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează calcularea/majorarea amortizării mijloacelor fixe în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 125, 331, 341, 712, 713, 723, 811, 812, 821 etc.

În debitul contului 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” se înregistrează decontarea/diminuarea amortizării mijloacelor fixe ieșite în corespondență cu creditul conturilor: 123, 331 etc.

Soldul contului 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” este creditor și reprezintă suma amortizării acumulate a mijloacelor fixe determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 125 „Resurse minerale”

Contul 125 „Resurse minerale” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea resurselor minerale aflate în curs de execuție și/sau transmise în extracție.

Contul 125 „Resurse minerale” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii resurselor minerale în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 421, 422, 427, 521, 522, 531, 533 etc.

În creditul contului 125 „Resurse minerale” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii resurselor minerale în corespondență cu debitul conturilor: 126, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 125 „Resurse minerale” este debitor și reprezintă valoarea resurselor minerale determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale”

Contul 126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale” este destinat generalizării informației privind amortizarea resurselor minerale transmise în extracție și deprecierea resurselor minerale aflate în curs de execuție.

Contul 126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează calcularea/majorarea amortizării și recunoașterea pierderilor din deprecierea resurselor minerale în corespondență cu debitul conturilor: 331, 811, 721 etc.

În debitul contului 126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale” se înregistrează decontarea/diminuarea amortizării și deprecierei, precum și reluarea pierderilor din deprecierea resurselor minerale în corespondență cu creditul conturilor: 125, 331, 621 etc.

Soldul contului 126 „Amortizarea și deprecierea resurselor minerale” este creditor și reprezintă suma amortizării și deprecierei acumulate a resurselor minerale determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 127 „Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție”

Contul 127 „Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție” este destinat generalizării informației privind deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție.

Contul 127 „Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează recunoașterea/majorarea pierderilor din deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție în corespondență cu debitul conturilor: 343, 721 etc.

În debitul contului 127 „Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție” se înregistrează decontarea/reluarea pierderilor din deprecierea terenurilor în corespondență cu creditul conturilor: 121, 343, 621 etc.

Soldul contului 127 „Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție” este creditor și reprezintă suma depreci-

erii acumulate a imobilizărilor corporale în curs de execuție determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 128 „Deprecierea terenurilor”

Contul 128 „Deprecierea terenurilor” este destinat generalizării informației privind deprecierea terenurilor aflate în curs de pregătire pentru utilizare prestabilită sau transmise în exploatare.

Contul 128 „Deprecierea terenurilor” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează recunoașterea pierderilor din deprecierea terenurilor în corespondență cu debitul conturilor: 343, 721 etc.

În debitul contului 128 „Deprecierea terenurilor” se înregistrează decontarea/reluarea pierderilor din deprecierea terenurilor în corespondență cu creditul conturilor: 122, 343, 621 etc.

Soldul contului 128 „Deprecierea terenurilor” este creditor și reprezintă suma deprecierei acumulate a terenurilor determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”

Contul 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” este destinat generalizării informației privind deprecierea mijloacelor fixe aflate în exploatare.

Contul 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează recunoașterea pierderilor din deprecierea mijloacelor fixe în corespondență cu debitul conturilor: 343, 721 etc.

În debitul contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” se înregistrează decontarea/reluarea pierderilor din deprecierea mijloacelor fixe în corespondență cu creditul conturilor: 123, 343, 621 etc.

Soldul contului 129 „Deprecierea mijloacelor fixe” este creditor și reprezintă suma deprecierei acumulate a mijloacelor fixe determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 13 „ACTIVE BIOLOGICE IMOBILIZATE”

Conturile din grupa 13 „Active biologice imobilizate” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea activelor biologice imobilizate. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a activelor biologice imobilizate sînt reglementate de SNC „Particularitățile contabilității în agricultură” și alte standarde de contabilitate.

Contul 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție”

Contul 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea plantațiilor perene pînă la transferarea pe rod sau pînă la împreunarea coroanelor (pentru fîșiile forestiere de protecție, masivele forestiere), precum și animalelor imature întreținute pentru completarea/înființarea cirezii (turmei) de bază.

Contul 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii activelor biologice imobilizate în curs de execuție în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 212, 213, 214, 216, 226, 313, 314, 421, 422, 425, 427, 521, 522, 531, 533, 537, 543, 612 etc.

În creditul contului 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii activelor biologice imobilizate în curs de execuție în corespondență cu debitul conturilor: 133, 714, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 131 „Active biologice imobilizate în curs de execuție” este debitor și reprezintă valoarea activelor biologice imobilizate în curs de execuție determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 132 „Active biologice imobilizate”

Contul 132 „Active biologice imobilizate” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea activelor biologice transmise în exploatare.

Contul 132 „Active biologice imobilizate” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii activelor biologice imobilizate în corespondență cu creditul conturilor: 131, 212, 313, 314, 421, 422, 425, 427, 521, 522, 543, 612 etc.

În creditul contului 132 „Active biologice imobilizate” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii activelor biologice imobilizate în corespondență cu debitul conturilor: 133, 212, 714, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 132 „Active biologice imobilizate” este debitor și reprezintă valoarea activelor biologice imobilizate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate”

Contul 133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate” este destinat generalizării informației privind amortizarea activelor biologice transmise în exploatare și privind deprecierea activelor biologice imobilizate aflate în curs de execuție și/sau transmise în exploatare.

Contul 133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează calcularea/majorarea amortizării și recunoașterea pierderilor din deprecierea activelor biologice imobilizate în corespondență cu debitul conturilor: 331, 343, 713, 721, 811 etc.

În debitul contului 133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate” se înregistrează decontarea/diminuarea amortizării, precum și decontarea/reluarea pierderilor din deprecierea activelor biologice imobilizate în corespondență cu creditul conturilor: 132, 331, 343, 621 etc.

Soldul contului 133 „Amortizarea și deprecierea activelor biologice imobilizate” este creditor și reprezintă suma amortizării și deprecierei acumulate a activelor biologice imobilizate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 14 „INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN LUNG”

Conturile din grupa 14 „Investiții financiare pe termen lung” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea investițiilor financiare pe termen lung în părți neafiliate și afiliate. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a investițiilor financiare pe termen lung sînt reglementate de SNC „Creanțe și investiții financiare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 141 „Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate”

Contul 141 „Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea valorilor mobiliare, cotelor de participație, depozitelor, împrumuturilor acordate și altor investiții financiare efectuate în părți neafiliate.

Contul 141 „Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii investițiilor financiare în părți neafiliate în corespondență cu creditul conturilor: 242, 243, 313, 314, 421, 422, 544, 612, 622 etc.

În creditul contului 141 „Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii investițiilor financiare în părți neafiliate în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 251, 714, 722, 723 etc.

Soldul contului 141 „Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate” este debitor și reprezintă valoarea investițiilor financiare în părți neafiliate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 142 „Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate”

Contul 142 „Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea valorilor mobiliare, cotelor de participație, depozitelor, împrumuturilor acordate și altor investiții financiare efectuate în părți afiliate.

Contul 142 „Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii investițiilor financiare în părți afiliate în corespondență cu creditul conturilor: 242, 243, 313, 314, 421, 422, 544, 612, 622 etc.

În creditul contului 142 „Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii investițiilor financiare în părți afiliate în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 252, 714, 722, 723 etc.

Soldul contului 142 „Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate” este debitor și reprezintă valoarea investițiilor financiare în părți afiliate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 143 „Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung”

Contul 143 „Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung” este destinat generalizării informației privind deprecierea investițiilor financiare pe termen lung în părți neafiliate și afiliate.

Contul 143 „Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează recunoașterea/majorarea pierderilor din deprecierea investițiilor financiare pe termen lung în corespondență cu debitul contului: 721.

În debitul contului 143 „Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung” se înregistrează decontarea/reluarea pierderilor din deprecierea investițiilor financiare pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 141, 142, 621.

Soldul contului 143 „Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung” este creditor și reprezintă suma deprecierei

acumulate a investițiilor financiare pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 15 „INVESTIȚII IMOBILIARE”

Conturile din grupa 15 „Investiții imobiliare” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea investițiilor imobiliare. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a investițiilor financiare pe termen lung sînt reglementate de SNC „Investiții imobiliare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 151 „Investiții imobiliare”

Contul 151 „Investiții imobiliare” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea investițiilor imobiliare temporar neutilizate, transmise în leasing operațional și altor investiții imobiliare.

Contul 151 „Investiții imobiliare” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii investițiilor imobiliare în corespondență cu creditul conturilor: 121, 123, 313, 314, 421, 422, 521, 522, 612, 621, 622 etc.

În creditul contului 151 „Investiții imobiliare” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii investițiilor imobiliare în corespondență cu debitul conturilor: 121, 123, 152, 217, 714, 721, 722, 723 etc.

Soldul contului 151 „Investiții imobiliare” este debitor și reprezintă valoarea investițiilor imobiliare determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare”

Contul 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare” este destinat generalizării informației privind amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare temporar neutilizate, transmise în leasing operațional și altor investiții imobiliare.

Contul 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează calcularea/majorarea amortizării și recunoașterea pierderilor din deprecierea investițiilor imobiliare în corespondență cu debitul conturilor: 331, 714, 721, 821 etc.

În debitul contului 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare” se înregistrează decontarea/diminuarea amortizării, precum și decontarea/reluarea pierderilor din deprecierea investițiilor imobiliare în corespondență cu creditul conturilor: 151, 331, 621 etc.

Soldul contului 152 „Amortizarea și deprecierea investițiilor imobiliare” este creditor și reprezintă suma amortizării și deprecierei acumulate a investițiilor imobiliare determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 16 „CREANȚE ȘI AVANSURI ACORDATE PE TERMEN LUNG”

Conturile din grupa 16 „Creanțe și avansuri acordate pe termen lung” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea creanțelor și avansurilor acordate pe termen lung. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a creanțelor și avansurilor acordate pe termen lung sînt reglementate de SNC „Creanțe și investiții financiare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 161 „Creanțe pe termen lung”

Contul 161 „Creanțe pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor comerciale pe termen lung, creanțelor pe termen lung privind leasingul și altor creanțe pe termen lung.

Contul 161 „Creanțe pe termen lung” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creanțelor pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 424, 611, 612, 621, 622 etc.

În creditul contului 161 „Creanțe pe termen lung” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 221, 223, 231, 232, 241, 242, 243, 714, 722 etc.

Soldul contului 161 „Creanțe pe termen lung” este debitor și reprezintă suma creanțelor pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 162 „Creanțe ale părților afiliate pe termen lung”

Contul 162 „Creanțe ale părților afiliate pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor pe termen lung ale debitorilor afiliați din țară și din străinătate.

Contul 162 „Creanțe ale părților afiliate pe termen lung” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creanțelor pe termen lung ale părților afiliate în corespondență cu creditul conturilor: 424, 611, 612, 621, 622 etc.

În creditul contului 162 „Creanțe ale părților afiliate pe termen lung” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor pe termen lung ale părților afiliate în corespondență cu debitul conturilor: 221, 223, 231, 232, 241, 242, 243, 714, 722 etc.

Soldul contului 162 „Creanțe ale părților afiliate pe termen lung” este debitor și reprezintă suma creanțelor pe termen lung ale părților afiliate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 163 „Avansuri acordate pe termen lung”

Contul 163 „Avansuri acordate pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea avansurilor acordate pe termen lung în țară și în străinătate pentru imobilizări necorporale și corporale, stocuri etc..

Contul 163 „Avansuri acordate pe termen lung” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea avansurilor acordate pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 612 etc.

În creditul contului 163 „Avansuri acordate pe termen lung” se înregistrează decontarea/diminuarea avansurilor acordate pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 224, 241, 242, 243, 521, 522, 714 etc.

Soldul contului 163 „Avansuri acordate pe termen lung” este debitor și reprezintă suma avansurilor acordate pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 17 „ALTE ACTIVE IMOBILIZATE”

Conturile din grupa 17 „Alte active imobilizate” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea cheltuielilor anticipate pe termen lung și altor active imobilizate. Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a cheltuielilor anticipate pe termen lung sînt reglementate de SNC „Cheltuieli” și alte standarde de contabilitate.

ielilor anticipate pe termen lung sînt reglementate de SNC „Cheltuieli” și alte standarde de contabilitate.

Contul 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”

Contul 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea cheltuielilor suportate în perioada de gestiune, dar care se referă la perioadele de gestiune ulterioare și depășesc pragul de semnificație stabilit în politicile contabile ale entității.

Contul 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea cheltuielilor anticipate pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 226, 521, 522, 531, 532, 533 etc.

În creditul contului 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” se înregistrează decontarea/diminuarea cheltuielilor anticipate pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 261, 714 etc.

Soldul contului 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” este debitor și reprezintă mărimea cheltuielilor anticipate pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 172 „Alte active imobilizate”

Contul 172 „Alte active imobilizate” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea activelor imobilizate care nu sînt contabilizate în alte conturi din clasa 1 „Active imobilizate”.

CLASA 2 „ACTIVE CIRCULANTE”

Conturile din clasa 2 „Active circulante” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea activelor circulante care cuprind: stocurile, creanțele comerciale și calculate, alte creanțe curente, investițiile financiare curente, numerarul și alte active circulante.

GRUPA 21 „STOCURI”

Conturile din grupa 21 „Stocuri” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea stocurilor. Compoziția, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a stocurilor sînt reglementate de SNC „Stocuri”, „Particularitățile contabilității în agricultură” și alte standarde de contabilitate.

Contul 211 „Materiale”

Contul 211 „Materiale” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea materiilor prime, materialelor de bază, pieselor de schimb, combustibilului, ambalajelor, anvelopelor și acumuloarelor procurate separat de mijloace de transport, materialelor cu destinația agricolă, materialelor transmise temporar terților și altor materiale.

Contul 211 „Materiale” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii materialelor în corespondență cu creditul conturilor: 123, 226, 313, 314, 521, 522, 531, 532, 533, 537, 612, 622, 623, 812 etc.

În creditul contului 211 „Materiale” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii materialelor în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 122, 125, 131, 712, 713, 714, 721, 723, 811, 812, 821, 833 etc.

Soldul contului 211 „Materiale” este debitor și reprezintă valoarea materialelor determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 212 „Active biologice circulante”

Contul 212 „Active biologice circulante” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea activelor biologice circulante.

Contul 212 „Active biologice circulante” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii activelor biologice circulante în corespondență cu creditul conturilor: 131, 132, 226, 313, 314, 521, 522, 531, 532, 533, 612, 622, 623, 811, 812 etc.

În creditul contului 212 „Active biologice circulante” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii activelor biologice circulante în corespondență cu debitul conturilor: 131, 132, 711, 712, 714, 722, 723, 811 etc.

Soldul contului 212 „Active biologice circulante” este debitor și reprezintă valoarea activelor biologice circulante determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”

Contul 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată aflate în stoc și în exploatare, construcțiilor și dispozitivelor provizorii, obiectelor de mică valoare și scurtă durată transmise temporar terților.

Contul 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii obiectelor de mică valoare și scurtă durată în corespondență cu creditul conturilor: 121, 123, 226, 313, 314, 521, 522, 531, 532, 533, 537, 612, 622, 812 etc.

În creditul contului 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii obiectelor de mică valoare și scurtă durată în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 122, 125, 211, 214, 712, 713, 714, 721, 723, 811, 812, 821 etc.

Soldul contului 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată” este debitor și reprezintă valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”

Contul 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată” este destinat generalizării informației privind uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată transmise în exploatare.

Contul 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează calcularea/majorarea uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 122, 125, 331, 712, 713, 721, 723, 811, 812, 821 etc.

În debitul contului 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată” se înregistrează decontarea/diminuarea uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată ieșite în corespondență cu creditul conturilor: 213, 331 etc.

Soldul contului 214 „Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată” este debitor și reprezintă suma uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 215 „Producția în curs de execuție”

Contul 215 „Producția în curs de execuție” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea produselor, serviciilor și lucrărilor în curs de execuție.

Contul 215 „Producția în curs de execuție” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii producției în curs de execuție în corespondență cu creditul conturilor: 612, 811, 812 etc.

În creditul contului 215 „Producția în curs de execuție” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii producției în curs de execuție în corespondență cu debitul conturilor: 121, 511, 512, 714, 722, 723, 811, 812 etc.

Soldul contului 215 „Producția în curs de execuție” este debitor și reprezintă valoarea producției în curs de execuție determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 216 „Produse”

Contul 216 „Produse” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea produselor finite, semifabricatelor din producție proprie, produselor secundare și produselor transmise temporar terților.

Contul 216 „Produse” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii produselor în corespondență cu creditul conturilor: 612, 811, 812, 833 etc.

În creditul contului 216 „Produse” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii produselor în corespondență cu debitul conturilor: 121, 123, 711, 712, 713, 714, 722, 723, 811, 812, 833 etc.

Soldul contului 216 „Produse” este debitor și reprezintă valoarea produselor determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 217 „Mărfuri”

Contul 217 „Mărfuri” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea bunurilor procurate în vederea revinzării, produselor transmise spre vânzare magazinelor proprii, bunurilor imobiliare deținute pentru vânzare, mărfurilor transmise temporar terților.

Contul 217 „Mărfuri” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii mărfurilor în corespondență cu creditul conturilor: 151, 313, 314, 521, 522, 531, 532, 533, 612, 831, 833 etc.

În creditul contului 217 „Mărfuri” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii mărfurilor în corespondență cu debitul conturilor: 121, 123, 711, 712, 713, 714, 722, 723, 831, 833 etc.

Soldul contului 217 „Mărfuri” este debitor și reprezintă valoarea mărfurilor determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor”

Contul 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor” este destinat generalizării informației privind diferențele dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă a stocurilor determinate la data raportării.

Contul 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează suma diminuării (deprecierii) valorii contabile a stocurilor pînă la valoarea realizabilă netă a acestora în corespondență cu debitul contului: 714.

În debitul contului 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor” se înregistrează suma depășirii valorii realizabile nete a stocurilor din evaluarea precedentă (în limita costului de intrare) și decontarea sumei ajustărilor pentru deprecierea stocurilor la ieșirea acestora în corespondență cu creditul contului 612 etc.

Soldul contului 218 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor” este creditor și reprezintă suma ajustărilor pentru deprecierea stocurilor determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 22 „CREANȚE COMERCIALE ȘI CALCULATE”

Conturile din grupa 22 „Creanțe comerciale și calculate” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea creanțelor comerciale, corecțiilor (provizioanelor) privind creanțele compromise, avansurilor acordate curente, creanțelor ale părților afiliate, bugetului, personalului. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a creanțelor și avansurilor acordate pe termen lung sînt reglementate de SNC „Creanțe și investiții financiare”, „Venituri”, „Cheltuieli” și alte standarde de contabilitate.

Contul 221 „Creanțe comerciale”

Contul 221 „Creanțe comerciale” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor comerciale curente ale debitorilor neafiliați din țară și din străinătate.

Contul 221 „Creanțe comerciale” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creanțelor comerciale în corespondență cu creditul conturilor: 331, 534, 611, 612, 622 etc.

În creditul contului 221 „Creanțe comerciale” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor comerciale în corespondență cu debitul conturilor: 222, 241, 242, 243, 331, 523, 712, 714, 722, 833 etc.

Soldul contului 221 „Creanțe comerciale” este debitor și reprezintă suma creanțelor comerciale determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 222 „Corecții (provizioane) privind creanțele compromise”

Contul 222 „Corecții (provizioane) privind creanțele compromise” este destinat generalizării informației privind constituirea și utilizarea provizionului privind creanțele compromise.

Contul 222 „Corecții (provizioane) privind creanțele compromise” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea provizionului privind creanțele compromise în corespondență cu debitul conturilor: 221, 331, 712 etc.

În debitul contului 222 „Corecții (provizioane) privind creanțele compromise” se înregistrează utilizarea/anularea provizionului privind creanțele compromise în corespondență cu creditul conturilor: 221, 331, 612 etc.

Soldul contului 222 „Corecții (provizioane) privind creanțele compromise” este creditor și reprezintă suma provizio-

nului privind creanțele compromise determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 223 „Creanțe ale părților afiliate”

Contul 223 „Creanțe ale părților afiliate” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor debitorilor afiliați din țară și din străinătate.

Contul 223 „Creanțe ale părților afiliate” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creanțelor părților afiliate în corespondență cu creditul conturilor: 331, 534, 611, 612, 622 etc.

În creditul contului 223 „Creanțe ale părților afiliate” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor părților afiliate în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 331, 523, 712, 714, 722, 833 etc.

Soldul contului 223 „Creanțe ale părților afiliate” este debitor și reprezintă suma creanțelor părților afiliate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 224 „Avansuri acordate curente”

Contul 224 „Avansuri acordate curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea avansurilor acordate curente în țară și în străinătate.

Contul 224 „Avansuri acordate curente” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea avansurilor acordate curente în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 612, 622 etc.

În creditul contului 224 „Avansuri acordate curente” se înregistrează decontarea/diminuarea avansurilor acordate curente în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 521, 522, 542, 544, 714, 722 etc.

Soldul contului 224 „Avansuri acordate curente” este debitor și reprezintă suma avansurilor acordate curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 225 „Creanțe ale bugetului”

Contul 225 „Creanțe ale bugetului” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor bugetului față de entitate.

Contul 225 „Creanțe ale bugetului” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creanțelor bugetului în corespondență cu creditul conturilor: 232, 241, 242, 534 etc.

În creditul contului 225 „Creanțe ale bugetului” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor bugetului în corespondență cu debitul conturilor: 252, 534 etc.

Soldul contului 225 „Creanțe ale bugetului” este debitor și reprezintă suma creanțelor bugetului determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 226 „Creanțe ale personalului”

Contul 226 „Creanțe ale personalului” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor personalului față de entitate.

Contul 226 „Creanțe ale personalului” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creanțelor personalului în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 424, 535, 544, 612, 622 etc.

În creditul contului 226 „Creanțe ale personalului” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor personalului în

corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 132, 211, 217, 241, 531, 532, 712, 713, 714, 722 etc.

Soldul contului 226 „Creanțe ale personalului” este debitor și reprezintă suma creanțelor personalului determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 23 „ALTE CREANȚE CURENTE”

Conturile din grupa 23 „Alte creanțe curente” sînt destinate generalizării informației aferente existenței și modificării creanțelor privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității, creanțelor preliminate, creanțelor curente privind asigurările și altor creanțe curente. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a altor creanțe curente sînt reglementate de SNC „Creanțe și investiții financiare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității”

Contul 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor privind leasingul, dobînzile, redevențele și dividendele calculate, altor creanțe privind veniturile.

Contul 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creanțelor menționate în corespondență cu creditul conturilor: 232, 331, 611, 612, 622 etc.

În creditul contului 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor menționate în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 714, 722 etc.

Soldul contului 231 „Creanțe privind veniturile din utilizarea de către terți a activelor entității” este debitor și reprezintă suma creanțelor menționate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 232 „Creanțe preliminate”

Contul 232 „Creanțe preliminate” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor care încă nu sînt obligatorii spre stingere sau trecere în cont pînă la îndeplinirea condițiilor prevăzute de contract sau de legislația în vigoare.

Contul 232 „Creanțe preliminate” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creanțelor preliminate în corespondență cu creditul conturilor: 161, 521, 522, 534, 612, 622 etc.

În creditul contului 232 „Creanțe preliminate” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor preliminate în corespondență cu debitul conturilor: 225, 231, 242, 534, 714, 722 etc.

Soldul contului 232 „Creanțe preliminate” este debitor și reprezintă suma creanțelor preliminate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 233 „Creanțe curente privind asigurările”

Contul 233 „Creanțe curente privind asigurările” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor entităților și organelor de asigurări.

Contul 233 „Creanțe curente privind asigurările” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apari-

ția/majorarea creanțelor curente privind asigurările în corespondență cu creditul conturilor: 535, 612, 622 etc.

În creditul contului 233 „Creanțe curente privind asigurările” se înregistrează stingerea/diminuarea creanțelor curente privind asigurările în corespondență cu debitul conturilor: 242, 243, 714, 722 etc.

Soldul contului 233 „Creanțe curente privind asigurările” este debitor și reprezintă suma creanțelor curente privind asigurările determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 234 „Alte creanțe curente”

Contul 234 „Alte creanțe curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creanțelor privind ieșirea activelor imobilizate, privind reclamațiile înaintate și recunoscute și privind alte operații.

Contul 234 „Alte creanțe curente” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea altor creanțe curente în corespondență cu creditul conturilor: 534, 612, 621, 622 etc.

În creditul contului 234 „Alte creanțe curente” se înregistrează stingerea/diminuarea altor creanțe curente în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 714, 722 etc.

Soldul contului 234 „Alte creanțe curente” este debitor și reprezintă suma altor creanțe curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 24 „NUMERAR”

Conturile din grupa 24 „Numerar” sînt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea mijloacelor și documentelor bănești. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a numerarului sînt reglementate de SNC „Prezentarea situațiilor financiare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 241 „Casa”

Contul 241 „Casa” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea numerarului nelegat și legat în casierie în monedă națională și valută străină.

Contul 241 „Casa” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează încasarea numerarului în casierie în corespondență cu creditul conturilor: 141, 142, 161, 162, 221, 223, 224, 226, 231, 234, 241, 242, 243, 244, 245, 251, 252, 313, 314, 412, 423, 425, 512, 523, 534, 537, 611, 612, 622, 623, 832 etc.

În creditul contului 241 „Casa” se înregistrează utilizarea numerarului din casierie în corespondență cu debitul conturilor: 141, 142, 162, 224, 226, 241, 242, 243, 244, 245, 251, 252, 315, 412, 423, 512, 523, 531, 532, 536, 544, 712, 713, 714, 722, 723 etc.

Soldul contului 241 „Casa” este debitor și reprezintă suma numerarului în casierie determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 242 „Conturi curente în monedă națională”

Contul 242 „Conturi curente în monedă națională” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea numerarului nelegat și legat în conturi curente în monedă națională.

Contul 242 „Conturi curente în monedă națională” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează încasarea numerarului în conturi curente în monedă națională în corespondență cu creditul conturilor: 141, 142, 161, 162,

221, 223, 224, 226, 231, 234, 241, 244, 245, 251, 252, 313, 314, 411, 412, 423, 425, 511, 512, 523, 537, 543, 622, 623 etc.

În creditul contului 242 „Conturi curente în monedă națională” se înregistrează utilizarea numerarului din conturi curente în monedă națională în corespondență cu debitul conturilor: 141, 142, 162, 224, 225, 226, 234, 241, 244, 251, 252, 315, 411, 412, 423, 425, 511, 512, 521, 522, 523, 531, 532, 533, 534, 536, 537, 542, 543, 544, 713, 714, 722, 723 etc.

Soldul contului 242 „Conturi curente în monedă națională” este debitor și reprezintă suma numerarului în conturi curente în monedă națională determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 243 „Conturi curente în valută străină”

Contul 243 „Conturi curente în valută străină” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea numerarului nelegat și legat în conturi curente în valută străină.

Contul 243 „Conturi curente în valută străină” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează încasarea numerarului în conturi curente în valută străină în corespondență cu creditul conturilor: 141, 142, 161, 162, 221, 223, 224, 226, 231, 234, 241, 244, 245, 251, 252, 313, 314, 411, 412, 423, 424, 425, 511, 512, 523, 537, 622, 623 etc.

În creditul contului 243 „Conturi curente în valută străină” se înregistrează utilizarea numerarului din conturi curente în valută străină în corespondență cu debitul conturilor: 141, 142, 161, 162, 224, 226, 234, 241, 242, 244, 315, 411, 412, 423, 424, 425, 511, 512, 521, 522, 523, 536, 542, 544, 713, 714, 722, 723 etc.

Soldul contului 243 „Conturi curente în valută străină” este debitor și reprezintă suma numerarului în conturi curente în valută străină determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 244 „Alte conturi bancare”

Contul 244 „Alte conturi bancare” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea numerarului din acreditive, carduri bancare și alte conturi bancare.

Contul 244 „Alte conturi bancare” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează încasarea numerarului în alte conturi bancare în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 411, 425, 511, 537, 622 etc.

În creditul contului 244 „Alte conturi bancare” se înregistrează utilizarea numerarului din alte conturi bancare în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 521, 522, 523, 544, 722, 723 etc.

Soldul contului 244 „Alte conturi bancare” este debitor și reprezintă suma numerarului în alte conturi bancare determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 245 „Transferuri de numerar în expediție”

Contul 245 „Transferuri de numerar în expediție” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea numerarului depus în casierile băncilor, oficiilor poștale sau transmis încasatorilor pentru înregistrarea ulterioară în conturi curente sau în alte conturi ale entității sau pentru transferarea către beneficiari.

Contul 245 „Transferuri de numerar în expediție” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează transferurile (transmiterea) numerarului în expediție în corespondență cu creditul conturilor: 226, 234, 241, 532, 612 etc.

În creditul contului 245 „Transferuri de numerar în expediție” se înregistrează decontarea transferurilor numerarului în expediție în corespondență cu debitul conturilor: 242, 243, 244, 714 etc.

Soldul contului 245 „Transferuri de numerar în expediție” este debitor și reprezintă suma transferurilor numerarului în expediție determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 246 „Documente bănești”

Contul 246 „Documente bănești” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea documentelor bănești (timbrelor, taxelor de stat, mărcilor poștale, biletelor de călătorie achitate, biletelor de tratament și odihnă, formularelor cu regim special etc.) aflate în casieria entității.

Contul 246 „Documente bănești” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii documentelor bănești în corespondență cu creditul conturilor: 226, 532, 544, 612 etc.

În creditul contului 246 „Documente bănești” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii documentelor bănești în corespondență cu debitul conturilor: 226, 712, 713, 714 etc.

Soldul contului 246 „Documente bănești” este debitor și reprezintă valoarea documentelor bănești determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 25 „INVESTIȚII FINANCIARE CURENTE”

Conturile din grupa 25 „Investiții financiare curente” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea investițiilor financiare curente în părți neafiliate și afiliate. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a investițiilor financiare curente sînt reglementate de SNC „Creanțe și investiții financiare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate”

Contul 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea valorilor mobiliare, cotelor de participație, depozitelor, împrumuturilor acordate și altor investiții financiare curente efectuate în părți neafiliate.

Contul 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii investițiilor financiare curente în părți neafiliate în corespondență cu creditul conturilor: 141, 242, 243, 313, 314, 521, 612, 622 etc.

În creditul contului 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii investițiilor financiare în părți neafiliate în corespondență cu debitul conturilor: 231, 241, 242, 243, 714, 722 etc.

Soldul contului 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate” este debitor și reprezintă valoarea investițiilor financiare curente în părți neafiliate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 252 „Investiții financiare curente în părți afiliate”

Contul 252 „Investiții financiare curente în părți afiliate” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea valorilor mobiliare, cotelor de participație, depozitelor, împrumuturilor acordate și altor investiții financiare curente efectuate în părți afiliate.

Contul 252 „Investiții financiare curente în părți afiliate” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează intrarea/majorarea valorii investițiilor financiare curente în părți afiliate în corespondență cu creditul conturilor: 142, 242, 243, 313, 314, 522, 612, 622 etc.

În creditul contului 252 „Investiții financiare curente în părți afiliate” se înregistrează ieșirea/diminuarea valorii investițiilor financiare în părți afiliate în corespondență cu debitul conturilor: 231, 241, 242, 243, 714, 722 etc.

Soldul contului 252 „Investiții financiare curente în părți afiliate” este debitor și reprezintă valoarea investițiilor financiare curente în părți afiliate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 253 „Provizioane pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen”

Contul 253 „Provizioane pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen” este destinat generalizării informației privind constituirea și utilizarea provizionului de către asociațiile de economii și împrumut, organizațiile de microfinanțare și alte entități similare, pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen.

Contul 253 „Provizioane pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea provizionului pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen în corespondență cu debitul conturilor: 141, 251, 331, 714 etc.

În debitul contului 253 „Provizioane pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen” se înregistrează utilizarea/anularea provizionului pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen în corespondență cu creditul conturilor: 141, 251, 331, 612 etc.

Soldul contului 253 „Provizioane pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen” este creditor și reprezintă suma provizionului pentru pierderi din împrumuturi neachitate la termen determinată de către asociațiile de economii și împrumut, organizațiile de microfinanțare și alte entități similare, în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 254 „Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente”

Contul 254 „Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente” este destinat generalizării informației privind diferențele dintre valoarea contabilă și valoarea justă (de piață) a investițiilor financiare curente în părți neafiliate și afiliate.

Contul 254 „Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează suma diminuării (deprecierii) valorii investițiilor financiare curente în corespondență cu debitul contului: 714.

În debitul contului 254 „Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente” se înregistrează suma depășirii valorii juste a investițiilor financiare curente din evaluarea precedentă (în limita costului de intrare) și decontarea sumei ajustărilor pentru deprecierea investițiilor financiare la ieșirea acestora în corespondență cu creditul contului 612 etc.

Soldul contului 254 „Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente” este creditor și reprezintă suma ajustărilor pentru deprecierea investițiilor financiare curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 26 „ALTE ACTIVE CIRCULANTE”

Conturile din grupa 26 „Alte active circulante” sînt destinate generalizării informației aferente existenței și modificării cheltuielilor anticipate curente și altor active circulante. Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a cheltuielilor anticipate curente sînt reglementate de SNC „Cheltuieli” și alte standarde de contabilitate.

Contul 261 „Cheltuieli anticipate curente”

Contul 261 „Cheltuieli anticipate curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea cheltuielilor suportate în perioada de gestiune curentă și care urmează a fi trecute la costurile și cheltuielile perioadelor viitoare în decurs de pînă la un an.

Contul 261 „Cheltuieli anticipate curente” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea cheltuielilor anticipate curente în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 171, 211, 213, 214, 226, 531, 532, 533, 544 etc.

În creditul contului 261 „Cheltuieli anticipate curente” se înregistrează decontarea/diminuarea cheltuielilor anticipate curente în corespondență cu debitul conturilor: 712, 713, 714, 721, 811, 812, 821 etc.

Soldul contului 261 „Cheltuieli anticipate curente” este debitor și reprezintă mărimea cheltuielilor anticipate curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 262 „Alte active circulante”

Contul 262 „Alte active circulante” este destinat generalizării informației privind existența și mișcarea activelor circulante care nu sînt contabilizate în alte conturi din clasa 2 „Active circulante”.

CLASA 3 „CAPITAL PROPRIU”

Conturile din clasa 3 „Capital propriu” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea capitalului social și suplimentar, rezervelor, profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) și altor elemente de capital propriu.

GRUPA 31 „CAPITAL SOCIAL ȘI SUPLIMENTAR”

Conturile din grupa 31 „Capital social și suplimentar” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea capitalului social, suplimentar, nevărsat, neînregistrat și retras. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a capitalului social, suplimentar, nevărsat, neînregistrat și retras sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii” și alte standarde de contabilitate.

Contul 311 „Capital social”

Contul 311 „Capital social” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea capitalului social al entității.

Contul 311 „Capital social” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea capitalului social în corespondență cu debitul conturilor: 313, 314, 321, 322, 323, 332, 536 etc.

În debitul contului 311 „Capital social” se înregistrează diminuarea capitalului social în corespondență cu creditul conturilor: 313, 315, 332 etc.

Soldul contului 311 „Capital social” este creditor și reprezintă mărimea capitalului social determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 313 „Capital nevărsat”

Contul 313 „Capital nevărsat” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea capitalului nevărsat privind părțile sociale neachitate de proprietari și acoperirea pierderilor anilor precedenți.

Contul 313 „Capital nevărsat” este un cont de activ (rectificativ). În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea capitalului nevărsat în corespondență cu creditul conturilor: 311, 314, 332 etc.

În creditul contului 313 „Capital nevărsat” se înregistrează diminuarea capitalului nevărsat în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 141, 142, 211, 213, 217, 241, 242, 243, 252, 311 etc.

Soldul contului 313 „Capital nevărsat” este debitor și reprezintă mărimea capitalului nevărsat determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 314 „Capital neînregistrat”

Contul 314 „Capital neînregistrat” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea capitalului aferent părților sociale care nu au trecut înregistrarea în organele abilitate de stat.

Contul 314 „Capital neînregistrat” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea capitalului neînregistrat în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 123, 141, 142, 211, 217, 241, 242, 243, 251, 252, 427, 543 etc.

În debitul contului 314 „Capital neînregistrat” se înregistrează diminuarea capitalului neînregistrat în corespondență cu creditul conturilor: 311, 317, 536 etc.

Soldul contului 314 „Capital neînregistrat” este creditor și reprezintă mărimea capitalului neînregistrat determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 315 „Capital retras”

Contul 315 „Capital retras” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea părților sociale retrase (achiziționate, răscumpărate sau dobândite) de la proprietarii entității.

Contul 315 „Capital retras” este un cont de activ (rectificativ). În debitul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea capitalului retras în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 536 etc.

În creditul contului 315 „Capital retras” se înregistrează diminuarea capitalului retras în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 311, 536, 722 etc.

Soldul contului 315 „Capital retras” este debitor și reprezintă mărimea capitalului retras determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate”

Contul 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea valorii patrimoniului primit de la stat conform actelor de constituire și/sau alte documente prevăzute de le-

gislație, cu excepția patrimoniului înregistrat în componența capitalului social.

Contul 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează majorarea valorii patrimoniului primit de la stat în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 123, 141, 142, 211, 234, 241, 242, 243, 251, 252, 314, 332, 427, 543 etc.

În debitul contului 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate” se înregistrează diminuarea valorii patrimoniului primit de la stat în corespondență cu creditul conturilor: 112, 121, 123, 141, 142, 211, 234, 242, 243, 241, 252, 421, 427, 428, 511, 521, 531, 533, 536, 544 etc.

Soldul contului 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate” este creditor și reprezintă mărimea valorii patrimoniului primit de la stat conform actelor de constituire și/sau alte documente prevăzute de legislație, cu excepția patrimoniului înregistrat în componența capitalului social, determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 317 „Prime de capital”

Contul 317 „Prime de capital” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea primelor de capital.

Contul 317 „Prime de capital” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea primelor de capital în corespondență cu debitul conturilor: 313, 314, 315 etc.

În debitul contului 317 „Prime de capital” se înregistrează diminuarea/decontarea primelor de capital în corespondență cu creditul contului: 332.

Soldul contului 317 „Prime de capital” este creditor și reprezintă mărimea primelor de capital determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 32 „REZERVE”

Conturile din grupa 32 „Rezerve” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea capitalului de rezervă, rezervelor statutare și altor rezerve. Componența, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a rezervelor sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii” și alte standarde de contabilitate.

Contul 321 „Capital de rezervă”

Contul 321 „Capital de rezervă” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea rezervelor a căror constituire este prevăzută de legislația în vigoare.

Contul 321 „Capital de rezervă” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea capitalului de rezervă în corespondență cu debitul conturilor: 332, 334 etc.

În debitul contului 321 „Capital de rezervă” se înregistrează diminuarea capitalului de rezervă în corespondență cu creditul conturilor: 311, 332 etc.

Soldul contului 321 „Capital de rezervă” este creditor și reprezintă mărimea capitalului de rezervă determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 322 „Rezerve statutare”

Contul 322 „Rezerve statutare” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea rezervelor con-

stituite în conformitate cu statutul entității, cu excepția capitalului de rezervă.

Contul 322 „Rezerve statutare” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea rezervelor statutare în corespondență cu debitul conturilor: 332, 334 etc.

În debitul contului 322 „Rezerve statutare” se înregistrează diminuarea rezervelor statutare în corespondență cu creditul conturilor: 311, 332, 536 etc.

Soldul contului 322 „Rezerve statutare” este creditor și reprezintă mărimea rezervelor statutare determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 323 „Alte rezerve”

Contul 323 „Alte rezerve” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea rezervelor constituite în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entității, cu excepția capitalului de rezervă și rezervelor statutare.

Contul 323 „Alte rezerve” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea altor rezerve în corespondență cu debitul conturilor: 332, 334 etc.

În debitul contului 323 „Alte rezerve” se înregistrează diminuarea altor rezerve în corespondență cu creditul conturilor: 311, 332, 536 etc.

Soldul contului 323 „Alte rezerve” este creditor și reprezintă mărimea altor rezerve determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 33 „PROFIT NEREPARTIZAT (PIERDERE NEACOPERITĂ)”

Conturile din grupa 33 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită)” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea corecțiilor rezultatelor anilor precedenți, profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți, profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune, profitului utilizat al perioadei de gestiune, rezultatului din tranziția la noile reglementări contabile. Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii”, „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți”

Contul 331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea profitului (pierderii) rezultat(e) din corectarea erorilor comise în anii precedenți.

Contul 331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează rezultatele corecțiilor sub formă de profit al anilor precedenți în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 113, 121, 122, 123, 124, 126, 131, 132, 133, 211, 221, 332, 521, 544 etc.

În debitul contului 331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” se înregistrează rezultatele corecțiilor sub formă de pierdere a anilor precedenți în corespondență cu creditul conturilor: 111, 112, 113, 124, 126, 131, 132, 133, 211, 221, 231, 234, 332, 541, 544 etc.

Soldul contului 331 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” reprezintă mărimea corecțiilor rezultatelor anilor precedenți determinată în conformitate cu standardele de

contabilitate. Acest sold poate fi creditor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul plus (fără paranteze) sau debitor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul minus (între paranteze).

Contul 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”

Contul 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți.

Contul 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea profitului nerepartizat al anilor precedenți și acoperirea pierderilor anilor precedenți în corespondență cu debitul conturilor: 311, 313, 321, 322, 323, 331, 333, 335 etc.

În debitul contului 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” se înregistrează apariția/majorarea pierderilor neacoperite ale anilor precedenți și utilizarea profitului anilor precedenți în corespondență cu creditul conturilor: 321, 322, 323, 331, 333, 335, 536 etc.

Soldul contului 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” reprezintă mărimea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al anilor precedenți determinată în conformitate cu standardele de contabilitate. Acest sold poate fi creditor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul plus (fără paranteze) sau debitor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul minus (între paranteze).

Contul 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune”

Contul 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune.

Contul 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea profitului net și decontarea pierderii nete a anului de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 332, 351 etc.

În debitul contului 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” se înregistrează apariția/majorarea pierderii nete și utilizarea/diminuarea profitului net al anului de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 332, 334, 351 etc.

Soldul contului 333 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” reprezintă mărimea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) al perioadei de gestiune determinată în conformitate cu standardele de contabilitate. Acest sold poate fi creditor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul plus (fără paranteze) sau debitor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul minus (între paranteze).

Contul 334 „Profit utilizat al perioadei de gestiune”

Contul 334 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” este destinat generalizării informației privind utilizarea profitului în cursul perioadei de gestiune.

Contul 334 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” este un cont de activ (rectificativ). În debitul acestui cont se înregistrează sumele profitului utilizat în cursul perioadei de ges-

tiune curente în corespondență cu creditul conturilor: 321, 322, 323, 536 etc.

În creditul contului 334 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” se înregistrează decontarea profitului utilizat la reformarea bilanțului în corespondență cu debitul contului 333.

Soldul contului 334 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” este debitor și reprezintă mărirea profitului utilizat în cursul perioadei de gestiune determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”

Contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea rezultatelor financiare provenite din utilizarea pentru prima dată a noilor reglementări contabile.

Contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează rezultatele trecerii la noile reglementări contabile sub formă de profit, iar în debit – rezultatele sub formă de pierdere. Corespondența respectivă a conturilor este stipulată în Recomandările metodice privind tranziția la noile standarde naționale de contabilitate.

Soldul contului 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile” reprezintă mărirea rezultatelor financiare provenite din utilizarea pentru prima dată a noilor reglementări contabile. Acest sold poate fi creditor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul plus (fără paranteze) sau debitor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul minus (între paranteze). La reformarea bilanțului soldul acestui cont se decontează la contul 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”.

Contul 336 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune”

Contul 336 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea excedentului net (deficitului net) al perioadei de gestiune al organizațiilor necomerciale.

Contul 336 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune” este un cont de pasiv. În creditul acestuia se înregistrează apariția/majorarea excedentului net și decontarea deficitului net al perioadei de gestiune curente în corespondență cu debitul conturilor: 341, 351 etc.

În debitul contului 336 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune” se înregistrează apariția/majorarea deficitului net și decontarea excedentului net al perioadei de gestiune curente în corespondență cu creditul conturilor: 341, 351 etc.

Soldul contului 336 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune” reprezintă mărirea excedentului net (deficitului net) al perioadei de gestiune, determinată în conformitate cu Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale. Acest sold poate fi creditor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul plus (fără paranteze) sau debitor – se reflectă în situațiile financiare cu semnul minus (între paranteze).

GRUPA 34 „ALTE ELEMENTE DE CAPITAL PROPRIU”

Conturile din grupa 34 „Alte elemente de capital propriu” sînt destinate generalizării informației privind existența și

modificarea fondurilor, subvențiilor ale entităților de stat și altor elemente de capital propriu. Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a altor elemente de capital propriu sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii” și alte standarde de contabilitate.

Contul 341 „Fonduri”

Contul 341 „Fonduri” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea fondurilor organizației necomerciale/reprezentanței entității nerezidente. Modul de constituire, utilizare și contabilizare a fondurilor este reglementat de Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale/reprezentanțele entităților nerezident.

Contul 341 „Fonduri” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea fondurilor în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 234, 242, 243, 425, 537 etc.

În debitul contului 341 „Fonduri” se înregistrează utilizarea/diminuarea fondurilor în corespondență cu creditul conturilor: 112, 113, 122, 123, 124, 521, 531, 533, 544 etc.

Soldul contului 341 „Fonduri” reprezintă mărirea fondurilor organizației necomerciale / reprezentanței entității nerezidente determinată în conformitate cu reglementările contabile naționale.

Contul 342 „Subvenții aferente activelor entităților cu proprietate publică”

Contul 342 „Subvenții aferente activelor entităților cu proprietate publică” este destinat generalizării informației privind subvențiile primite de entitățile de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară de la organele autorităților publice.

Contul 342 „Subvenții aferente activelor entităților cu proprietate publică” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează recunoașterea subvențiilor primite de către entitate în corespondență cu debitul conturilor: 424, 535 etc.

În debitul contului 342 „Subvenții aferente activelor entităților cu proprietate publică” se înregistrează suma subvențiilor spre restituire sau atribuirea acestora la majorarea capitalului social în corespondență cu creditul conturilor: 311, 314, 316, 536, etc.

Soldul contului 342 „Subvenții aferente activelor entităților cu proprietate publică” este creditor și reprezintă mărirea subvențiilor ale entităților de stat determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 343 „Rezerve din reevaluare”

Contul 343 „Rezerve din reevaluare” este destinat generalizării informației privind surplusul de reevaluare.

Contul 343 „Rezerve din reevaluare” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează recunoașterea/majorarea surplusului de reevaluare în corespondență cu debitul conturilor: 121, 122, 123, 124, 131, 132, 133, 151, 152 etc.

În debitul contului 343 „Rezerve din reevaluare” se înregistrează diminuarea/decontarea surplusului de reevaluare în corespondență cu creditul conturilor: 121, 122, 123, 124, 131, 132, 133, 151, 152, 332 etc.

Soldul contului 343 „Rezerve din reevaluare” este creditor și reprezintă mărimea surplusului de reevaluare determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 344 „Alte elemente de capital propriu”

Contul 344 „Alte elemente de capital propriu” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea elementelor de capital propriu care nu sînt contabilizate în alte conturi din clasa 3 „Capital propriu”.

GRUPA 35 „REZULTAT FINANCIAR TOTAL”

Contul din grupa 35 „Rezultat financiar total” este destinat generalizării informației privind rezultatul financiar al entității în perioada de gestiune. Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a rezultatului financiar total sînt reglementate de SNC „Venituri”, „Cheltuieli” și alte standarde de contabilitate.

Contul 351 „Rezultat financiar total”

Contul 351 „Rezultat financiar total” este destinat generalizării informației privind veniturile acumulate și cheltuielile suportate de entitate în perioada de gestiune și mărimea rezultatului financiar total.

Contul 351 „Rezultat financiar total” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează decontarea veniturilor acumulate și pierderii nete a perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 333, 611, 612, 621, 622, 623 etc.

În debitul contului 351 „Rezultat financiar total” se înregistrează decontarea cheltuielilor suportate și profitului net al perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 333, 711, 712, 713, 714, 721, 722, 723, 731 etc.

Contul 351 „Rezultat financiar total” la sfîrșitul perioadei de gestiune nu are sold.

CLASA 4 „DATORII PE TERMEN LUNG”

Conturile din clasa 4 „Datorii pe termen lung” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor pe termen lung ale entității care cuprind: datoriile financiare pe termen lung și alte datorii pe termen lung.

GRUPA 41 „DATORII FINANCIARE PE TERMEN LUNG”

Conturile din grupa 41 „Datorii financiare pe termen lung” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor financiare pe termen lung ale entității. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a datoriilor financiare pe termen lung sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii”, „Contracte de leasing” și alte standarde de contabilitate.

Contul 411 „Credite bancare pe termen lung”

Contul 411 „Credite bancare pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creditelor bancare pe termen lung în monedă națională și valută străină.

Contul 411 „Credite bancare pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creditelor pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 241, 242, 243, 244, 428, 521, 522, 714, 722 etc.

În debitul contului 411 „Credite bancare pe termen lung” se înregistrează rambursarea/diminuarea creditelor bancare pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 244, 511, 622 etc.

Soldul contului 411 „Credite bancare pe termen lung” reprezintă suma creditelor pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 412 „Împrumuturi pe termen lung”

Contul 412 „Împrumuturi pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea împrumuturilor pe termen lung.

Contul 412 „Împrumuturi pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea împrumuturilor pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 241, 242, 243, 244, 331, 428, 521, 522, 714, 722 etc.

În debitul contului 412 „Împrumuturi pe termen lung” se înregistrează rambursarea/diminuarea împrumuturilor pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 244, 331, 512, 622 etc.

Soldul contului 412 „Împrumuturi pe termen lung” reprezintă suma împrumuturilor pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 414 „Datorii privind depunerile de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut”

Contul 414 „Datorii privind depunerile de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea sumelor datoriilor privind depunerile de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut și dobînzilor aferente.

Contul 414 „Datorii privind depunerile de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea sumelor depunerilor de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut și dobînzilor aferente în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 715 etc.

În debitul contului 414 „Datorii privind depunerile de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor aferente depunerilor de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut și dobînzilor aferente în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 513 etc.

Soldul contului 414 „Datorii privind depunerile de economii pe termen lung ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut” reprezintă suma depunerilor de economii pe termen lung ale membrilor asociației și dobînzilor aferente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 42 „ALTE DATORII PE TERMEN LUNG”

Conturile din grupa 42 „Alte datorii pe termen lung” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea altor datorii pe termen lung a entității. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a altor datorii pe termen lung sînt reglementate de SNC „Capital propriu și

datorii”, „Părți afiliate și contracte de societate civilă” și alte standarde de contabilitate.

Contul 421 „Datorii comerciale pe termen lung”

Contul 421 „Datorii comerciale pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor comerciale pe termen lung.

Contul 421 „Datorii comerciale pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor comerciale pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 151, 211, 213, 217, 331, 712, 713, 714, 722, 811, 821 etc.

În debitul contului 421 „Datorii comerciale pe termen lung” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor comerciale pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 224, 241, 242, 243, 331, 411, 412, 511, 512, 521, 612, 622 etc.

Soldul contului 421 „Datorii comerciale pe termen lung” reprezintă suma datoriilor comerciale pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 422 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung”

Contul 422 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor față de părțile afiliate pe termen lung.

Contul 422 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor față de părțile afiliate pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 125, 151, 211, 217, 331, 712, 713, 714, 722, 811, 821 etc.

În debitul contului 422 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor față de părțile afiliate pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 331, 411, 412, 511, 522, 612, 622 etc.

Soldul contului 422 „Datorii față de părțile afiliate pe termen lung” reprezintă suma datoriilor față de părțile afiliate pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 423 „Avansuri primite pe termen lung”

Contul 423 „Avansuri primite pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea avansurilor primite pe termen lung.

Contul 423 „Avansuri primite pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea avansurilor primite pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 331, 714, 722 etc.

În debitul contului 423 „Avansuri primite pe termen lung” se înregistrează stingerea/diminuarea avansurilor primite pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 331, 523, 612, 622 etc.

Soldul contului 423 „Avansuri primite pe termen lung” reprezintă suma avansurilor primite pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung”

Contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea veniturilor anticipate pe termen lung.

Contul 424 „Venituri anticipate pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea veniturilor anticipate pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 131, 132, 161, 234, 241, 242, 243, 244, 331, 714 etc.

În debitul contului 424 „Venituri anticipate pe termen lung” se înregistrează stingerea/diminuarea veniturilor anticipate pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 161, 234, 331, 535, 544, 611, 612 etc.

Soldul contului 424 „Venituri anticipate pe termen lung” reprezintă suma veniturilor anticipate pe termen lung determinate în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială.

Contul 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 131, 132, 161, 211, 213, 217, 234, 241, 242, 243, 244, 331, 714 etc.

În debitul contului 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” se înregistrează stingerea/diminuarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 111, 121, 122, 123, 161, 211, 213, 217, 234, 331, 341, 537, 544, 612 etc.

Soldul contului 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung” reprezintă suma finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 426 „Provizioane pe termen lung”

Contul 426 „Provizioane pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea provizioanelor pe termen lung.

Contul 426 „Provizioane pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea provizioanelor pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 121, 331, 712, 713, 714, 721, 811, 812 etc.

În debitul contului 426 „Provizioane pe termen lung” se înregistrează utilizarea/anularea provizioanelor pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 331, 521, 538, 544, 612 etc.

Soldul contului 426 „Provizioane pe termen lung” reprezintă suma provizioanelor pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică”

Contul 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică.

Contul 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor

pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică în corespondență cu debitul conturilor: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 133, 242, 244, 331, 714 etc.

În debitul contului 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică în corespondență cu creditul conturilor: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 241, 242, 244, 314, 331, 541, 543, 544, 612 etc.

Soldul contului 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” reprezintă suma datoriilor pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 428 „Alte datorii pe termen lung”

Contul 428 „Alte datorii pe termen lung” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea altor datorii pe termen lung.

Contul 428 „Alte datorii pe termen lung” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea altor datorii pe termen lung în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 171, 261, 331, 714, 722 etc.

În debitul contului 428 „Alte datorii pe termen lung” se înregistrează stingerea/diminuarea altor datoriilor pe termen lung în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 244, 331, 544, 612, 622 etc.

Soldul contului 428 „Alte datorii pe termen lung” reprezintă suma altor datorii pe termen lung determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

CLASA 5 „DATORII CURENTE”

Conturile din clasa 5 „Datorii curente” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor curente care cuprind: datoriile financiare, comerciale, calculate și alte datorii curente.

GRUPA 51 „DATORII FINANCIARE CURENTE”

Conturile din grupa 51 „Datorii financiare curente” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor financiare curente ale entității. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a datoriilor financiare curente sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii” și alte standarde de contabilitate.

Contul 511 „Credite bancare pe termen scurt”

Contul 511 „Credite bancare pe termen scurt” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea creditelor bancare pe termen scurt în monedă națională și valută străină.

Contul 511 „Credite bancare pe termen scurt” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea creditelor pe termen scurt în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 131, 215, 242, 243, 411, 521, 522, 544, 714, 722 etc.

În debitul contului 511 „Credite bancare pe termen scurt” se înregistrează rambursarea/diminuarea creditelor bancare pe termen scurt în corespondență cu creditul conturilor: 242, 243, 244, 612, 622 etc.

Soldul contului 511 „Credite bancare pe termen scurt” reprezintă suma creditelor bancare pe termen scurt determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 512 „Împrumuturi pe termen scurt”

Contul 512 „Împrumuturi pe termen scurt” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea împrumuturilor pe termen scurt.

Contul 512 „Împrumuturi pe termen scurt” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea împrumuturilor pe termen scurt în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 131, 215, 241, 242, 243, 412, 521, 522, 544, 714, 722 etc.

În debitul contului 512 „Împrumuturi pe termen scurt” se înregistrează rambursarea/diminuarea împrumuturilor în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 244, 612, 622 etc.

Soldul contului 512 „Împrumuturi pe termen scurt” reprezintă suma împrumuturilor pe termen scurt determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 513 „Datorii privind depunerile de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut”

Contul 513 „Datorii privind depunerile de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea sumelor depunerilor de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut.

Contul 513 „Datorii privind depunerile de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea sumelor depunerilor de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 414, 715 etc.

În debitul contului 513 „Datorii privind depunerile de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut” se înregistrează stingerea/diminuarea sumelor depunerilor de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242 etc.

Soldul contului 513 „Datorii privind depunerile de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut” reprezintă suma depunerilor de economii pe termen scurt ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 52 „DATORII COMERCIALE CURENTE”

Conturile din grupa 52 „Datorii comerciale curente” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor comerciale curente ale entității. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a datoriilor comerciale curente sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii”, „Contracte de leasing”, „Părți afiliate și contracte de societate civilă”, „Diferențe de curs valutar și de sumă” și alte standarde de contabilitate.

Contul 521 „Datorii comerciale curente”

Contul 521 „Datorii comerciale curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor comerciale curente.

Contul 521 „Datorii comerciale curente” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor comerciale curente în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 211, 212, 213, 217, 221, 331, 421, 712, 713, 714, 721, 722, 811, 812, 821 etc.

În debitul contului 521 „Datorii comerciale curente” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor comerciale curente în corespondență cu creditul conturilor: 221, 224, 234, 241, 242, 243, 331, 411, 412, 511, 512, 612, 622 etc.

Soldul contului 521 „Datorii comerciale curente” reprezintă suma datoriilor comerciale curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 522 „Datorii curente față de părțile afiliate”

Contul 522 „Datorii curente față de părțile afiliate” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor curente față de părțile afiliate.

Contul 522 „Datorii curente față de părțile afiliate” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor curente față de părțile afiliate în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 211, 212, 213, 217, 223, 331, 422, 712, 713, 714, 722, 811, 812, 821 etc.

În debitul contului 522 „Datorii curente față de părțile afiliate” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor curente față de părțile afiliate în corespondență cu creditul conturilor: 223, 224, 234, 241, 242, 243, 331, 411, 412, 511, 512, 612, 622 etc.

Soldul contului 522 „Datorii curente față de părțile afiliate” reprezintă suma datoriilor curente față de părțile afiliate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 523 „Avansuri primite curente”

Contul 523 „Avansuri primite curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea avansurilor primite curente.

Contul 523 „Avansuri primite curente” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea avansurilor primite curente în corespondență cu debitul conturilor: 241, 242, 243, 331, 423, 714, 722 etc.

În debitul contului 523 „Avansuri primite curente” se înregistrează stingerea/diminuarea avansurilor primite curente în corespondență cu creditul conturilor: 221, 223, 224, 234, 241, 242, 243, 331, 612, 622 etc.

Soldul contului 523 „Avansuri primite curente” reprezintă suma avansurilor primite curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 53 „DATORII CALCULATE CURENTE”

Conturile din grupa 53 „Datorii calculate curente” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor calculate curente ale entității. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a datoriilor calculate curente sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii”, „Contracte de leasing” și alte standarde de contabilitate.

Contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”

Contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor față de personal privind retribuirea muncii.

Contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor față de personal privind retribuirea muncii în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 122, 125, 131, 226, 712, 713, 714, 811, 812, 821, 823 etc.

În debitul contului 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor față de personal privind retribuirea muncii în corespondență cu creditul conturilor: 226, 241, 242, 533, 534, 612 etc.

Soldul contului 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii” reprezintă suma datoriilor față de personal privind retribuirea muncii determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 532 „Datorii față de personal privind alte operații”

Contul 532 „Datorii față de personal privind alte operații” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor față de personal privind alte operații.

Contul 532 „Datorii față de personal privind alte operații” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor față de personal privind alte operații în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 211, 213, 226, 261, 712, 713, 714, 811, 812, 821 etc.

În debitul contului 532 „Datorii față de personal privind alte operații” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor față de personal privind alte operații în corespondență cu creditul conturilor: 226, 241, 242, 243, 612 etc.

Soldul contului 532 „Datorii față de personal privind alte operații” reprezintă suma datoriilor față de personal privind alte operații determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale”

Contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor aferente contribuțiilor de asigurare socială de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală.

Contul 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor calculate privind asigurările sociale și medicale în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 122, 125, 131, 226, 233, 531, 712, 713, 714, 811, 812, 821, 823 etc.

În debitul contului 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor privind asigurările sociale și medicale în corespondență cu creditul conturilor: 233, 241, 242, 531, 612 etc.

Soldul contului 533 „Datorii privind asigurările sociale și medicale” reprezintă suma datoriilor privind asigurările sociale și medicale determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 534 „Datorii față de buget”

Contul 534 „Datorii față de buget” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor cu bugetul.

Contul 534 „Datorii față de buget” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datori-

ilor față de buget în corespondență cu debitul conturilor: 221, 223, 225, 231, 234, 241, 242, 244, 531, 541, 713, 714, 832 etc.

În debitul contului 534 „Datorii față de buget” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor față de buget în corespondență cu creditul conturilor: 225, 232, 241, 242, 244 etc.

Soldul contului 534 „Datorii față de buget” reprezintă suma datoriilor față de buget determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 535 „Venituri anticipate curente”

Contul 535 „Venituri anticipate curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea veniturilor anticipate curente.

Contul 535 „Venituri anticipate curente” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea veniturilor anticipate curente în corespondență cu debitul conturilor: 211, 212, 213, 221, 223, 226, 241, 242, 243, 331, 424 etc.

În debitul contului 535 „Venituri anticipate curente” se înregistrează stingerea/diminuarea veniturilor anticipate curente în corespondență cu creditul conturilor: 331, 544, 611, 612 etc.

Soldul contului 535 „Venituri anticipate curente” reprezintă suma veniturilor anticipate curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 536 „Datorii față de proprietari”

Contul 536 „Datorii față de proprietari” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor față de proprietari privind dividendele și alte operații.

Contul 536 „Datorii față de proprietari” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor față de proprietari în corespondență cu debitul conturilor: 315, 321, 322, 323, 332, 334 etc.

În debitul contului 536 „Datorii față de proprietari” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor față de proprietari în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 311, 315, 534 etc.

Soldul contului 536 „Datorii față de proprietari” reprezintă suma datoriilor față de proprietari determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente.

Contul 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente în corespondență cu debitul conturilor: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 211, 213, 234, 241, 242, 243, 331, 425, 714 etc.

În debitul contului 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” se înregistrează stingerea/diminuarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială în corespondență cu creditul conturilor: 112, 122, 123, 125, 241, 242, 243, 341, 535, 612 etc.

Soldul contului 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente” reprezintă suma finanțărilor și încasărilor cu destinație specială curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 538 „Provizioane curente”

Contul 538 „Provizioane curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea provizioanelor curente.

Contul 538 „Provizioane curente” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează constituirea/majorarea provizioanelor curente în corespondență cu debitul conturilor: 121, 261, 426, 544, 712, 714, 811, 812 etc.

În debitul contului 538 „Provizioane curente” se înregistrează utilizarea/anularea acestora în corespondență cu creditul conturilor: 521, 522, 531, 533, 544, 612, 812, 833 etc.

Soldul contului 538 „Provizioane curente” reprezintă suma provizioanelor curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

GRUPA 54 „ALTE DATORII CURENTE”

Conturile din grupa 54 „Alte datorii curente” sînt destinate generalizării informației privind existența și modificarea altor datorii curente ale entității. Componenta, modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a altor datorii curente sînt reglementate de SNC „Capital propriu și datorii”, „Contracte de leasing” și alte standarde de contabilitate.

Contul 541 „Datorii preliminate”

Contul 541 „Datorii preliminate” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor preliminate.

Contul 541 „Datorii preliminate” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor preliminate calculate în corespondență cu debitul conturilor: 161, 221, 223, 533, 534 etc.

În debitul contului 541 „Datorii preliminate” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor preliminate în corespondență cu creditul conturilor: 533, 534, 612 etc.

Soldul contului 541 „Datorii preliminate” reprezintă suma datoriilor preliminate determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 542 „Datorii privind asigurarea bunurilor și a persoanelor”

Contul 542 „Datorii privind asigurarea bunurilor și a persoanelor” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor privind asigurarea bunurilor și a persoanelor.

Contul 542 „Datorii privind asigurarea bunurilor și a persoanelor” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor privind asigurarea bunurilor și a persoanelor în corespondență cu debitul conturilor: 121, 131, 211, 213, 217, 233, 331, 712, 713, 714, 722, 811, 812, 821 etc.

În debitul contului 542 „Datorii privind asigurarea bunurilor și a persoanelor” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor privind asigurarea bunurilor și a persoanelor în corespondență cu creditul conturilor: 226, 233, 241, 242, 243, 244, 331, 532, 612, 622 etc.

Soldul contului 542 „Datorii privind asigurarea bunurilor și a persoanelor” reprezintă suma datoriilor privind asigurarea bunurilor și a persoanelor determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică”

Contul 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea datoriilor curente privind bunurile primite în gestiune economică.

Contul 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea datoriilor curente privind bunurile primite în gestiune economică în corespondență cu debitul conturilor: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 242, 244, 331, 714 etc.

În debitul contului 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică” se înregistrează stingerea/diminuarea datoriilor curente privind bunurile primite în gestiune economică în corespondență cu creditul conturilor: 112, 122, 123, 125, 131, 132, 242, 314, 331, 541, 544, 612 etc.

Soldul contului 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică” reprezintă suma datoriilor curente privind bunurile primite în gestiune economică determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

Contul 544 „Alte datorii curente”

Contul 544 „Alte datorii curente” este destinat generalizării informației privind existența și modificarea altor datorii curente.

Contul 544 „Alte datorii curente” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează apariția/majorarea altor datorii curente în corespondență cu debitul conturilor: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 224, 234, 331, 544, 712, 713, 714, 722 etc.

În debitul contului 544 „Alte datorii curente” se înregistrează stingerea/diminuarea altor datorii curente în corespondență cu creditul conturilor: 241, 242, 243, 331, 541, 612, 622 etc.

Soldul contului 544 „Alte datorii curente” reprezintă suma altor datorii curente determinată în conformitate cu standardele de contabilitate.

CLASA 6 „VENITURI”

Conturile din clasa 6 „Venituri” sînt destinate generalizării informației privind veniturile curente ale entității care cuprind veniturile din activitatea operațională și veniturile din alte activități.

Conturile din clasa 6 „Venituri” sînt conturi de pasiv. În creditul acestor conturi pe parcursul perioadei de gestiune se înregistrează cu total cumulativ de la începutul perioadei veniturile recunoscute în conformitate cu standardele de contabilitate, iar în debit – decontarea la finele perioadei de gestiune a veniturilor acumulate la rezultatul financiar total. Conform politicilor contabile entitatea poate înregistra pe parcursul perioadei de gestiune în debitul conturilor clasei 6 „Venituri” ajustarea veniturilor prin întocmirea înregistrărilor contabile inverse.

GRUPA 61 „VENITURI DIN ACTIVITATEA OPERAȚIONALĂ”

Conturile din grupa 61 „Venituri din activitatea operațională” sînt destinate generalizării informației privind veniturile din activitatea operațională a entității care cuprind veniturile din vânzări și alte venituri operaționale. Componenta și regulile generale de recunoaștere, evaluare și contabilizare a veniturilor din activitatea operațională sînt reglementate de

SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, „Venituri”, „Contracte de leasing”, „Contracte de construcție”, „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 611 „Venituri din vânzări”

Contul 611 „Venituri din vânzări” este destinat generalizării informației privind veniturile din vânzarea produselor mărfurilor, prestarea serviciilor/executarea lucrărilor aferente activității operaționale a entității.

În creditul contului 611 „Venituri din vânzări” se înregistrează recunoașterea veniturilor din vânzări pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 221, 223, 231, 241, 535, 537, 832 etc.

În debitul contului 611 „Venituri din vânzări” se înregistrează decontarea veniturilor din vânzări la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

Contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională”

Contul 612 „Alte venituri din activitatea operațională” este destinat generalizării informației privind alte venituri care apar în cadrul desfășurării activității operaționale, dar nu pot fi atribuite la veniturile din vânzări.

În creditul contului 612 „Alte venituri din activitatea operațională” se înregistrează recunoașterea altor venituri din activitatea operațională pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 141, 142, 151, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 221, 223, 226, 231, 233, 234, 241, 242, 251, 252, 511, 512, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 535, 536, 537, 538, 542, 543, 544 etc.

În debitul contului 612 „Alte venituri din activitatea operațională” se înregistrează decontarea altor venituri din activitatea operațională la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

Contul 613 „Venituri din dobînzile aferente împrumuturilor acordate”

Contul 613 „Venituri din dobînzile aferente împrumuturilor acordate” este destinat generalizării informației privind veniturile care apar din dobînzile aferente împrumuturilor acordate membrilor/debitorilor asociațiilor de economii și împrumut, organizațiilor de microfinanțare și altor entități similare.

În creditul contului 613 „Venituri din dobînzile aferente împrumuturilor acordate” se înregistrează recunoașterea veniturilor din dobînzile aferente împrumuturilor acordate membrilor/debitorilor asociațiilor de economii și împrumut, organizațiilor de microfinanțare și altor entități similare, pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 141, 251 etc.

În debitul contului 613 „Venituri din dobînzile aferente împrumuturilor acordate” se înregistrează decontarea veniturilor din dobînzile aferente împrumuturilor acordate membrilor/debitorilor asociațiilor de economii și împrumut, organizațiilor de microfinanțare și altor entități similare, la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

Contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”

Contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” este destinat generalizării informației privind veniturile

organizațiilor necomerciale sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, alte finanțări și încasări a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale aferente activității statutare.

În creditul contului 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” se înregistrează recunoașterea veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 425, 535, 537 etc.

În debitul contului 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” se înregistrează decontarea veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

Contul 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)”

Contul 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)” este destinat generalizării informației privind veniturile aferente mijloacelor nepredestinate ale organizațiilor necomerciale, a căror utilizare nu este condiționată inițial de realizarea unor misiuni speciale și care nu pot fi atribuite la venituri aferente mijloacelor speciale.

În creditul contului 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)” se înregistrează recunoașterea altor venituri, cu excepția celor din activitatea economică, pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 121, 123, 211, 213, 216, 226, 231, 234, 241, 242, 521, 531, 532, 535, 544 etc.

În debitul contului 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)” se înregistrează decontarea altor venituri la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

Contul 618 „Venituri din activitatea economică”

Contul 618 „Venituri din activitatea economică” este destinat generalizării informației privind veniturile din activitatea economică a organizațiilor necomerciale.

În creditul contului 618 „Venituri din activitatea economică” se înregistrează recunoașterea veniturilor obținute din desfășurarea activității economice pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 221, 223, 226, 231, 234, 241, 243, 521, 523, 542, 544 etc.

În debitul contului 618 „Venituri din activitatea economică” se înregistrează decontarea veniturilor din activitatea economică la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

GRUPA 62 „VENITURI DIN ALTE ACTIVITĂȚI”

Conturile din grupa 62 „Venituri din alte activități” sînt destinate generalizării informației privind veniturile din alte activități care cuprind veniturile din operațiuni cu active immobilizate, veniturile financiare și veniturile excepționale. Componenta și regulile generale de recunoaștere, evaluare și contabilizare a veniturilor din alte activități sînt reglementate de SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, „Venituri”, „Imobilizări necorporale și corporale”, „Creanțe și investiții financiare”, „Diferențe” de curs valutar și de sumă”, „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 621 „Venituri din operațiuni cu active immobilizate”

Contul 621 „Venituri din operațiuni cu active immobilizate” este destinat generalizării informației privind veniturile obținute din ieșirea și reluarea pierderilor din deprecierea activelor immobilizate cu excepția veniturilor din plusurile de active immobilizate constatate la inventariere.

În creditul contului 621 „Venituri din operațiuni cu active immobilizate” se înregistrează recunoașterea veniturilor din operațiuni cu active immobilizate pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 114, 126, 127, 128, 129, 133, 152, 211, 213, 221, 223, 234, 535 etc.

În debitul contului 621 „Venituri din operațiuni cu active immobilizate” se înregistrează decontarea veniturilor din operațiuni cu active immobilizate la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

Contul 622 „Venituri financiare”

Contul 622 „Venituri financiare” este destinat generalizării informației privind veniturile obținute din operațiunile financiare ale entității.

În creditul contului 622 „Venituri financiare” se înregistrează recunoașterea veniturilor financiare pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 141, 142, 151, 161, 162, 172, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 221, 223, 226, 231, 232, 233, 234, 241, 242, 243, 251, 252, 262, 421, 423, 422, 421, 511, 512, 521, 522, 523, 536, 544 etc.

În debitul contului 622 „Venituri financiare” se înregistrează decontarea veniturilor financiare la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

Contul 623 „Venituri excepționale”

Contul 623 „Venituri excepționale” este destinat generalizării informației privind veniturile obținute pentru compensarea pierderilor din evenimente excepționale (calamități naturale, perturbări politice, modificări ale legislației etc.).

În creditul contului 623 „Venituri excepționale” se înregistrează recunoașterea veniturilor excepționale pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 141, 142, 151, 161, 162, 172, 211, 212, 213, 217, 221, 223, 226, 231, 233, 234, 241, 242, 243, 244, 246, 262 etc.

În debitul contului 623 „Venituri excepționale” se înregistrează decontarea veniturilor excepționale la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul contului 351.

CLASA 7 „CHELTUIELI”

Conturile din clasa 7 „Cheltuieli” sînt destinate generalizării informației privind cheltuielile curente ale entității care cuprind cheltuielile activității operaționale, cheltuielile altor activități și cheltuielile privind impozitul pe venit.

Conturile din clasa 7 „Cheltuieli” sînt conturi de activ. În debitul acestor conturi pe parcursul perioadei de gestiune se înregistrează cu total cumulativ de la începutul perioadei cheltuielile recunoscute în conformitate cu standardele de contabilitate, iar în credit – decontarea la finele perioadei de gestiune a cheltuielilor acumulate la rezultatul financiar total. Conform politicilor contabile entitatea poate înregistra pe parcursul perioadei de gestiune în creditul conturilor

clasei 7 „Cheltuieli” ajustarea cheltuielilor prin întocmirea înregistrărilor contabile inverse.

GRUPA 71 „CHELTUIELI ALE ACTIVITĂȚII OPERAȚIONALE”

Conturile din grupa 71 „Cheltuieli ale activității operaționale” sînt destinate generalizării informației privind cheltuielile ale activității operaționale a entității care cuprind costul vânzărilor, cheltuielile de distribuire, cheltuielile administrative și alte cheltuieli ale activității operaționale. Componenta și regulile generale de recunoaștere, evaluare și contabilizare a cheltuielilor activității operaționale sînt reglementate de SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, „Cheltuieli”, „Diferențe de curs valutar și de sumă”, „Contracte de leasing”, „Contracte de construcție”, „Politici contabile, modificări ale estimările contabile, erori și evenimente ulterioare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 711 „Costul vânzărilor”

Contul 711 „Costul vânzărilor” este destinat generalizării informației privind valoarea contabilă a produselor finite/mărfurilor vîndute, costurilor serviciilor prestate/lucrărilor executate în cadrul activității operaționale a entității și alte costuri corelate cu veniturile din vânzări.

În debitul contului 711 „Costul vânzărilor” se înregistrează costul vânzărilor recunoscut pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 216, 217, 261, 811, 812 etc.

În creditul contului 711 „Costul vânzărilor” se înregistrează decontarea costului vânzărilor la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 712 „Cheltuieli de distribuire”

Contul 712 „Cheltuieli de distribuire” este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente promovării și comercializării produselor finite/mărfurilor și serviciilor/lucrărilor.

În debitul contului 712 „Cheltuieli de distribuire” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor de distribuire pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 216, 217, 221, 222, 223, 261, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 538, 542, 543, 544, 812 etc.

În creditul contului 712 „Cheltuieli de distribuire” se înregistrează decontarea cheltuielilor de distribuire la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 713 „Cheltuieli administrative”

Contul 713 „Cheltuieli administrative” este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente deservirii și gestionării entității în ansamblu.

În debitul contului 713 „Cheltuieli administrative” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor de distribuire pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 216, 217, 226, 242, 244, 246, 261, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 538, 542, 543, 544, 812 etc.

În creditul contului 713 „Cheltuieli administrative” se înregistrează decontarea cheltuielilor administrative la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”

Contul 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” este destinat generalizării informației privind cheltuielile legate

de desfășurarea activității operaționale care nu pot fi atribuite la costul vânzărilor, cheltuielile de distribuire sau cheltuielile administrative.

În debitul contului 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” se înregistrează recunoașterea altor cheltuieli ale activității operaționale pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 141, 142, 151, 211, 213, 214, 215, 216, 217, 224, 226, 231, 233, 234, 241, 242, 244, 245, 246, 251, 252, 511, 512, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 536, 538, 542, 543, 544, 811, 812 etc.

În creditul contului 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” se înregistrează decontarea altor cheltuieli ale activității operaționale la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 715 „Cheltuieli aferente dobînzilor calculate”

Contul 715 „Cheltuieli aferente dobînzilor calculate” este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente dobînzilor calculate la sumele depunerilor de economii ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut și celor aferente împrumuturilor/creditelor primite de către asociațiile de economii și împrumut, organizațiile de microfinanțare și alte entități similare.

În debitul contului 715 „Cheltuieli aferente dobînzilor calculate” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor aferente dobînzilor calculate la depuneri de economii ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut și împrumuturi/credite primite de către asociațiile de economii și împrumut, organizațiile de microfinanțare și alte entități similare pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 511, 512, 513 etc.

În creditul contului 715 „Cheltuieli aferente dobînzilor calculate” se înregistrează decontarea cheltuielilor aferente dobînzilor calculate la depuneri de economii ale membrilor asociațiilor de economii și împrumut și creditele/împrumuturile primite de către asociațiile de economii și împrumut, organizațiile de microfinanțare și alte entități similare, la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”

Contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” este destinat generalizării informației privind cheltuielile organizațiilor necomerciale suportate din contul mijloacelor cu destinație specială.

În debitul contului 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor suportate din contul mijloacelor cu destinație specială pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 211, 212, 213, 214, 215, 216, 226, 521, 531, 532, 533, 534, 542, 544 etc.

În creditul contului 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” se înregistrează decontarea cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”

Contul 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)” este destinat generalizării informației

privind alte cheltuieli suportate, cu excepția celor din activitatea economică a organizației necomerciale și care nu pot fi atribuite la cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială.

În debitul contului 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)” se înregistrează recunoașterea altor cheltuieli suportate cu excepția celor din activitatea economică, pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 121, 123, 211, 212, 213, 216, 226, 231, 234, 521, 531, 532, 533, 542, 544 etc.

În creditul contului 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)” se înregistrează decontarea altor cheltuieli cu excepția celor din activitatea economică la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 718 „Cheltuieli din activitatea economică”

Contul 718 „Cheltuieli din activitatea economică” este destinat generalizării informației privind cheltuielile din activitatea economică a organizațiilor necomerciale, inclusiv costul vânzărilor și alte cheltuieli ale activității economice.

În debitul contului 718 „Cheltuieli din activitatea economică” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor suportate pentru obținerea veniturilor din activitatea economică pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 141, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 221, 224, 226, 231, 233, 234, 242, 261, 521, 531, 533, 534, 542, 544 etc.

În creditul contului 718 „Cheltuieli din activitatea economică” se înregistrează decontarea cheltuielilor suportate din activitatea economică la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

GRUPA 72 „CHELTUIELI ALE ALTOR ACTIVITĂȚI”

Conturile din grupa 72 „Cheltuieli ale altor activități” sînt destinate generalizării informației privind cheltuielile din alte activități care cuprind cheltuielile cu active imobilizate, cheltuielile financiare și cheltuielile excepționale. Componenta și regulile generale de recunoaștere, evaluare și contabilizare a cheltuielilor din alte activități sînt reglementate de SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, „Cheltuieli”, „Imobilizări necorporale și corporale”, „Creanțe și investiții financiare”, „Diferențe” de curs valutar și de sumă”, „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și alte standarde de contabilitate.

Contul 721 „Cheltuieli cu active imobilizate”

Contul 721 „Cheltuieli cu active imobilizate” este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente ieșirii și pierderile din deprecierea activelor imobilizate, cu excepția cheltuielilor aferente lipsurilor de active imobilizate constatate la inventariere.

În debitul contului 721 „Cheltuieli cu active imobilizate” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor cu active imobilizate pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 111, 112, 114, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 131, 132, 133, 134, 141, 142, 151, 152, 172, 211, 213, 261, 262, 426, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 542, 543, 812 etc.

În creditul contului 721 „Cheltuieli cu active imobilizate” se înregistrează decontarea cheltuielilor cu active imobilizate la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 722 „Cheltuieli financiare”

Contul 722 „Cheltuieli financiare” este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente operațiunilor financiare ale entității.

În debitul contului 722 „Cheltuieli financiare” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor financiare pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 143, 151, 172, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 221, 223, 226, 231, 232, 233, 234, 241, 242, 243, 244, 251, 252, 262, 421, 422, 423, 511, 512, 521, 522, 523, 535, 536, 544 etc.

În creditul contului 722 „Cheltuieli financiare” se înregistrează decontarea cheltuielilor financiare la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

Contul 723 „Cheltuieli excepționale”

Contul 723 „Cheltuieli excepționale” este destinat generalizării informației privind cheltuielile condiționate de evenimente excepționale (calamități naturale, perturbări politice, modificări ale legislației etc.).

În debitul contului 723 „Cheltuieli excepționale” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor excepționale pe parcursul perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 141, 142, 151, 152, 172, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 226, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 251, 252, 261, 262, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 811, 812 etc.

În creditul contului 723 „Cheltuieli excepționale” se înregistrează decontarea cheltuielilor excepționale la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul contului 351.

GRUPA 73 „CHELTUIELI PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT”

Contul din grupa 73 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente impozitului pe venit luate în calcul la determinarea profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune. Modul de determinare și contabilizare a cheltuielilor privind impozitul pe venit este reglementat de SNC „Cheltuieli” și alte standarde de contabilitate.

Contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”

Contul 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” este destinat generalizării informației privind cheltuielile aferente impozitului pe venitul impozabil și/sau impozitului pe venitul din activitatea operațională a entității.

În debitul contului 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” se înregistrează recunoașterea cheltuielilor privind impozitul pe venit la finele perioadei de gestiune în corespondență cu creditul conturilor: 428, 534 etc.

În creditul contului 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” se înregistrează decontarea cheltuielilor privind impozitul pe venit la finele perioadei de gestiune în corespondență cu debitul conturilor: 172, 351 etc.

CLASA 8 „CONTURI DE GESTIUNE”

Conturile din clasa 8 „Conturi de gestiune” sînt destinate generalizării informației privind costurile de producție, adao-

sul comercial, încasările din vânzarea bunurilor în numerar, costurile refacturate etc. care cuprind: conturi de calculație, conturi de repartizare și alte conturi de gestiune.

La data raportării conturile de gestiune se închid cu conturile de bilanț și/sau de rezultate.

GRUPA 81 „CONTURI DE CALCULAȚIE”

Conturile din grupa 81 „Conturi de calculație” sînt destinate generalizării informației privind costurile de producție și calculația costului. Componenta, modul de contabilizare a costurilor de producție și de calculație a costului produselor fabricate/serviciilor prestate sînt reglementate de Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, SNC „Contracte de construcție”, „Cheltuieli”, „Stocuri” și alte standarde de contabilitate.

Contul 811 „Activități de bază”

Contul 811 „Activități de bază” este destinat generalizării informației privind costurile de producție și costul produselor fabricate/serviciilor prestate.

Contul 811 „Activități de bază” este un cont de activ (calculație). În debitul acestui cont se înregistrează soldul inițial al producției în curs de execuție și costurile directe și indirecte de producție în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 126, 133, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 812, 821 etc.

În creditul contului 811 „Activități de bază” se înregistrează costul efectiv al produselor fabricate/serviciilor prestate, rebutului definitiv, deșeurilor recuperabile, precum și soldul final al producției în curs de execuție în corespondență cu debitul conturilor: 212, 215, 216, 711, 714, 723 etc.

Contul 812 „Activități auxiliare”

Contul 812 „Activități auxiliare” este destinat generalizării informației privind costurile de producție și costul produselor fabricate/serviciilor prestate aferente activităților auxiliare.

Contul 812 „Activități auxiliare” este un cont de activ (calculație). În debitul acestui cont se înregistrează soldul inițial al producției în curs de execuție și costurile directe și indirecte de producție în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 215, 216, 217, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 821 etc.

În creditul contului 812 „Activități auxiliare” se înregistrează costul efectiv al produselor fabricate/serviciilor prestate, rebutului definitiv, deșeurilor recuperabile, soldul final al producției în curs de execuție în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 711, 712, 713, 714, 721, 723 etc.

GRUPA 82 „CONTURI DE REPARTIZARE”

Conturile din grupa 82 „Conturi de repartizare” sînt destinate generalizării informației privind costurile indirecte de producție, costurile indirecte aferente contractelor de construcție, costurilor de regie aferente contractelor de construcție și alte costuri de producție repartizabile. Componenta, modul de contabilizare și de repartizare a acestor costuri sînt reglementate de Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și servi-

ciilor, SNC „Contracte de construcție”, „Cheltuieli”, „Stocuri” și alte standarde de contabilitate.

Contul 821 „Costuri indirecte de producție”

Contul 821 „Costuri indirecte de producție” este destinat generalizării informației privind costurile aferente gestiunii și deservirii subdiviziunilor de producție ale entității.

Contul 821 „Costuri indirecte de producție” este un cont de activ (colectare – repartizare). În debitul acestui cont se înregistrează majorarea costurilor indirecte de producție în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 133, 211, 213, 214, 226, 261, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 544 etc.

În creditul contului 821 „Costuri indirecte de producție” se înregistrează repartizarea costurilor indirecte de producție în corespondență cu debitul conturilor: 714, 811, 812 etc.

Contul 822 „Costuri indirecte aferente contractelor de construcție”

Contul 822 „Costuri indirecte aferente contractelor de construcție” este destinat generalizării informației privind costurile indirecte aferente contractelor de construcție.

Contul 822 „Costuri indirecte aferente contractelor de construcție” este un cont de activ (colectare – repartizare). În debitul acestui cont se înregistrează majorarea costurilor indirecte aferente contractelor de construcție în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 544 etc.

În creditul contului 822 „Costuri indirecte aferente contractelor de construcție” se înregistrează repartizarea costurilor indirecte aferente contractelor de construcție în corespondență cu debitul conturilor: 215, 216, 714, 811, 812 etc.

Contul 823 „Costuri de regie aferente contractelor de construcție”

Contul 823 „Costuri de regie aferente contractelor de construcție” este destinat generalizării informației privind costurile de regie aferente contractelor de construcție.

Contul 823 „Costuri de regie aferente contractelor de construcție” este un cont de activ (colectare – repartizare). În debitul acestui cont se înregistrează costurile de regie aferente contractelor de construcție în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 544 etc.

În creditul contului 823 „Costuri de regie aferente contractelor de construcție” se înregistrează repartizarea costurilor de regie aferente contractelor de construcție în corespondență cu debitul conturilor: 215, 216, 714, 811, 812 etc.

Contul 824 „Alte costuri repartizabile”

Contul 824 „Alte costuri repartizabile” generalizării informației privind alte costuri repartizabile ale entității.

Contul 824 „Alte costuri repartizabile” este un cont de colectare – repartizare. În debitul acestui cont se înregistrează alte costuri repartizabile în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 544 etc.

În creditul contului 824 „Alte costuri repartizabile” se înregistrează repartizarea/decontarea altor costuri repartizabile în corespondență cu debitul conturilor: 111, 121, 215, 216, 714, 811, 812 etc.

GRUPA 83 „ALTE CONTURI DE GESTIUNE”

Conturile din grupa 83 „Alte conturi de gestiune” sînt destinate generalizării informației privind adaosul comercial, încasările din vânzarea bunurilor în numerar, returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vîndute, costurile aferente bunurilor transmise spre prelucrare terților, producțiile și unitățile de deservire, costurile refacturate etc. Componenta, modul de contabilizare a acestor conturi sînt reglementate de Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, SNC „Contracte de construcție”, „Cheltuieli”, „Venituri”, „Capital propriu și datorii” și alte standarde de contabilitate.

Contul 831 „Adaos comercial”

Contul 831 „Adaos comercial” este destinat generalizării informației privind adaosul comercial.

Contul 831 „Adaos comercial” este un cont de pasiv (rectificativ). În creditul acestui cont se înregistrează calcularea/majorarea adaosului comercial în corespondență cu debitul contului 217.

În debitul contului 831 „Adaos comercial” se înregistrează decontarea adaosului comercial aferent mărfurilor vîndute în corespondență cu creditul contului 217.

La data raportării diferența dintre rulajul creditor și cel debitor al contului 831 se stornează în corespondență cu debitul contului 217.

Contul 832 „Încasări din vânzarea bunurilor în numerar”

Contul 832 „Încasări din vânzarea bunurilor în numerar” este destinat generalizării informației privind încasările din vânzarea bunurilor în numerar.

Contul 832 „Încasări din vânzarea bunurilor în numerar” este un cont de pasiv. În creditul acestui cont se înregistrează încasările din vânzarea bunurilor în numerar în corespondență cu debitul contului 241 etc.

În debitul contului 832 „Încasări din vânzarea bunurilor în numerar” se înregistrează decontarea încasărilor din vânzarea bunurilor în numerar în corespondență cu creditul conturilor: 534, 544, 611, 612 etc.

Contul 833 „Returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vîndute”

Contul 833 „Returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vîndute” este destinat generalizării informației privind returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vîndute.

Contul 833 „Returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vîndute” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează valoarea bunurilor returnate și reducerile de prețuri la bunurile vîndute în corespondență cu creditul conturilor: 221, 223, 226, 544, 812 etc.

În creditul contului 833 „Returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vîndute” se înregistrează decontarea pierderilor din returnarea și reducerea prețurilor precum și valoarea bunurilor returnate în corespondență cu debitul conturilor: 216, 217, 538, 712 etc.

Contul 834 „Costuri aferente bunurilor transmise spre prelucrare terților”

Contul 834 „Costuri aferente bunurilor transmise spre prelucrare terților” este destinat generalizării informației privind costurile legate de bunurilor transmise spre prelucrare terților.

Contul 834 „Costuri aferente bunurilor transmise spre prelucrare terților” este un cont de activ. În debitul acestui cont se înregistrează costurile aferente bunurilor transmise spre prelucrare, în corespondență cu creditul conturilor: 211, 213, 226, 521, 531, 532, 533, 812 etc.

În creditul contului 834 „Costuri aferente bunurilor transmise spre prelucrare terților” se înregistrează decontarea costurilor aferente bunurilor transmise spre prelucrare terților în corespondență cu debitul conturilor: 211, 215, 216 etc.

Contul 835 „Producții și unități de deservire”

Contul 835 „Producții și unități de deservire” este destinat generalizării informației privind costurile privind producțiile și unitățile de deservire.

Contul 835 „Producții și unități de deservire” este un cont de activ (calculație). În debitul acestui cont se înregistrează soldul inițial al producției în curs de execuție și costurile directe și indirecte aferente producțiilor și unităților de deservire în corespondență cu creditul conturilor: 113, 124, 211, 213, 214, 215, 521, 522, 531, 533, 812 etc.

În creditul contului 835 „Producții și unități de deservire” se înregistrează costul efectiv al produselor fabricate/serviciilor prestate, rebutului definitiv, deșeurilor recuperabile, soldul final al producției în curs de execuție aferentă producțiilor și unităților de deservire în corespondență cu debitul conturilor: 211, 215, 216, 712, 713, 714 etc.

Contul 836 „Costuri refacturate”

Contul 836 „Costuri refacturate” este destinat generalizării informației privind costurile refacturate aferente contractelor de leasing (locațiune, arendă).

Contul 836 „Costuri refacturate” este un cont de activ (colectare – repartizare). În debitul acestui cont se înregistrează costurile refacturate în corespondență cu creditul conturilor: 521, 522, 544 etc.

În creditul contului 836 „Costuri refacturate” se înregistrează decontarea costurilor refacturate în corespondență cu debitul conturilor: 221, 223, 234 etc.

CLASA 9 „CONTURI EXTRABILANȚIERE”

Conturile din clasa 9 „Conturi extrabilanțiere” sînt destinate generalizării informației privind bunurile neînregistrate în bilanțul entității, dar aflate în gestiunea acesteia; creanțele și datoriile contingente; garanțiile acordate și primite; pierderile și facilitățile fiscale și alte elemente similare. Modul de contabilizare a elementelor înregistrate în conturi extrabilanțiere este reglementat de SNC „Contracte de leasing”, „Creanțe și investiții financiare”, „Stocuri”, „Capital propriu și datorii” și alte standarde de contabilitate.

Contul 911 „Imobilizări corporale primite în leasing (arendă, locațiune) operațional”

Contul 911 „Imobilizări corporale primite în leasing (arendă, locațiune) operațional” este destinat generalizării la locatar a informației privind imobilizările corporale primite în leasing (arendă, locațiune) operațional.

În debitul contului 911 „Imobilizări corporale primite în leasing (arendă, locațiune) operațional” se înregistrează valoarea contractuală a imobilizărilor corporale primite în lea-

sing (arendă, locațiune) operațional, iar în credit – valoarea contractuală a acelorași imobilizări restituite locatorilor.

Soldul contului 911 „Imobilizări corporale primite în leasing (arendă, locațiune) operațional” reprezintă valoarea contractuală a imobilizărilor corporale primite în leasing (arendă, locațiune) operațional la o anumită dată.

Contul 912 „Bunuri primite pentru montare”

Contul 912 „Bunuri primite pentru montare” este destinat generalizării informației privind utilajele, echipamentele și alte bunuri primite pentru montare.

În debitul contului 912 „Bunuri primite pentru montare” se înregistrează valoarea bunurilor primite pentru montare, iar în credit – valoarea bunurilor montate și transmise beneficiarilor.

Soldul contului 912 „Bunuri primite pentru montare” reprezintă valoarea bunurilor primite pentru montare la o anumită dată.

Contul 913 „Imobilizări corporale transmise în leasing financiar”

Contul 913 „Imobilizări corporale transmise în leasing financiar” este destinat generalizării informației la locator privind imobilizările corporale transmise în leasing financiar.

În debitul contului 913 „Imobilizări corporale transmise în leasing financiar” se înregistrează valoarea contractuală a imobilizărilor corporale transmise în leasing financiar, iar în credit – valoarea contractuală a acelorași imobilizări transmise în proprietatea locatarilor sau restituite de către aceștia.

Soldul contului 913 „Imobilizări corporale transmise în leasing financiar” reprezintă valoarea contractuală a imobilizărilor corporale transmise în leasing financiar la o anumită dată.

Contul 914 „Bunuri primite în custodie”

Contul 914 „Bunuri primite în custodie” este destinat generalizării informației privind bunurile (stocuri, imobilizări corporale etc.) primite în custodie.

În debitul contului 914 „Bunuri primite în custodie” se înregistrează valoarea contractuală a bunurilor primite în custodie, iar în credit – valoarea contractuală a bunurilor ieșite din custodie.

Soldul contului 914 „Bunuri primite în custodie” reprezintă valoarea contractuală a bunurilor primite în custodie la o anumită dată.

Contul 915 „Bunuri primite spre prelucrare sau reparare”

Contul 915 „Bunuri primite spre prelucrare sau reparare” este destinat generalizării informației privind bunurile (stocuri, imobilizări corporale etc.) primite de la terți pentru prelucrare sau reparare.

În debitul contului 915 „Bunuri primite spre prelucrare sau reparare” se înregistrează valoarea contractuală a bunurilor primite de la terți pentru prelucrare sau reparare, iar în credit – valoarea contractuală a bunurilor prelucrate sau reparate și restituite beneficiarilor.

Soldul contului 915 „Bunuri primite spre prelucrare sau reparare” reprezintă valoarea contractuală a bunurilor primite pentru prelucrare sau reparare la o anumită dată.

Contul 916 „Bunuri primite în baza contractelor de comision”

Contul 916 „Bunuri primite în baza contractelor de comision” este destinat generalizării informației privind bunurile primite de comisionar în baza contractelor de comision.

În debitul contului 916 „Bunuri primite în baza contractelor de comision” se înregistrează valoarea contractuală a bunurilor primite în baza contractelor de comision, iar în credit – valoarea contractuală a bunurilor ieșite (vândute sau restituite comitentului).

Soldul contului 916 „Bunuri primite în baza contractelor de comision” reprezintă valoarea contractuală a bunurilor primite în baza contractelor de comision la o anumită dată.

Contul 917 „Bunuri obținute din materialele prelucrate ale terților”

Contul 917 „Bunuri obținute din materialele prelucrate ale terților” este destinat generalizării informației privind bunurile obținute din materialele prelucrate ale terților.

În debitul contului 917 „Bunuri obținute din materialele prelucrate ale terților” se înregistrează valoarea bunurilor obținute din materialele prelucrate ale terților, iar în credit – valoarea bunurilor scoase din evidența extrabilanțieră (transmise terților, primite ca plată pentru prelucrare etc.).

Soldul contului 917 „Bunuri obținute din materialele prelucrate ale terților” reprezintă valoarea bunurilor obținute din materialele prelucrate ale terților la o anumită dată.

Contul 918 „Formulare cu regim special”

Contul 918 „Formulare cu regim special” este destinat generalizării informației privind formularele cu regim special intrate și utilizate de către entitate.

În debitul contului 918 „Formulare cu regim special” se înregistrează valoarea formularelor cu regim special intrate, iar în credit – valoarea formularelor cu regim special ieșite.

Soldul contului 918 „Formulare cu regim special” reprezintă valoarea formularelor cu regim special la o anumită dată.

Contul 919 „Creanțe compromise decontate”

Contul 919 „Creanțe compromise decontate” este destinat generalizării informației privind creanțele compromise decontate.

În debitul contului 919 „Creanțe compromise decontate” se înregistrează suma creanțelor compromise decontate, iar în credit – suma creanțelor compromise restabilite sau anulate la expirarea termenului stabilit de entitate (de regulă, 5 ani).

Soldul contului 919 „Creanțe compromise decontate” reprezintă suma creanțelor compromise decontate ale entității la o anumită dată.

Contul 920 „Creanțe contingente”

Contul 920 „Active contingente” este destinat generalizării informației privind creanțele contingente care cuprind creanțele aferente prejudiciului material, sancțiunilor și altor reclamații înaintate de către subiect, dar nerecunoscute de persoanele vinovate.

În debitul contului 920 „Active contingente” se înregistrează suma creanțelor contingente apărute, iar în credit – suma creanțelor contingente decontate și/sau anulate.

Soldul contului 920 „Active contingente” reprezintă suma creanțelor contingente ale entității la o anumită dată.

Contul 921 „Datorii contingente”

Contul 921 „Datorii contingente” este destinat generalizării informației privind datoriile contingente care cuprind dato-

riile aferente sancțiunilor și altor reclamații înaintate de către creditori, dar nerecunoscute de entitate.

În debitul contului 921 „Datorii contingente” se înregistrează suma datoriilor contingente apărute, iar în credit – suma datoriilor contingente decontate și/sau anulate.

Soldul contului 921 „Datorii contingente” reprezintă suma datoriilor contingente ale entității la o anumită dată.

Contul 922 „Garanții acordate”

Contul 922 „Garanții acordate” este destinat generalizării informației privind garanțiile acordate de către entitate terților.

În debitul contului 922 „Garanții acordate” se înregistrează valoarea garanțiilor acordate, iar în credit – valoarea garanțiilor decontate.

Soldul contului 922 „Garanții acordate” reprezintă valoarea garanțiilor acordate la o anumită dată.

Contul 923 „Garanții primite”

Contul 923 „Garanții primite” este destinat generalizării informației privind garanțiile primite de către entitate de la terți.

În debitul contului 923 „Garanții primite” se înregistrează valoarea garanțiilor primite, iar în credit – valoarea garanțiilor decontate.

Soldul contului 923 „Garanții primite” reprezintă valoarea garanțiilor primite la o anumită dată.

Contul 924 „Pierderi fiscale”

Contul 924 „Pierderi fiscale” este destinat generalizării informației privind pierderile fiscale ce urmează a fi raportate în perioadele fiscale viitoare.

În debitul contului 924 „Pierderi fiscale” se înregistrează suma pierderilor fiscale calculate, iar în credit – suma pierderilor fiscale raportate la rezultatul fiscal sau anulate.

Soldul contului 924 „Pierderi fiscale” reprezintă suma pierderilor fiscale ale entității la o anumită dată.

Contul 925 „Facilități fiscale”

Contul 925 „Facilități fiscale” este destinat generalizării informației privind facilitățile fiscale prevăzute de legislație.

În debitul contului 925 „Facilități fiscale” se înregistrează suma facilităților fiscale acordate, iar în credit – suma facilităților fiscale decontate la expirarea termenului de acordare sau anulate în cazul nerespectării condițiilor stabilite de legislația în vigoare.

Soldul contului 925 „Facilități fiscale” reprezintă suma facilităților fiscale ale entității la o anumită dată.

**НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ ПО
РЕГЛАМЕНТИРОВАНИЮ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
В КОРПОРАТИВНОМ
СЕКТОРЕ**

Закон № 287 от 15.12.2017 о бухгалтерском учете и финансовой отчетности

Глава I

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 1. Предмет регулирования

Настоящий закон устанавливает основную нормативную базу, общие принципы и требования и механизм регулирования в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Молдова.

Статья 2. Область применения

Настоящий закон применяется к следующим категориям зарегистрированных в Республике Молдова лиц (далее – субъекты):

- a) юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, независимо от вида собственности и организационно-правовой формы;
- b) органы/учреждения, за исключением бюджетных органов/учреждений;
- c) постоянные представительства и филиалы субъектов-нерезидентов;
- d) некоммерческие организации и представительства субъектов-нерезидентов;
- e) физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, за исключением обладателей предпринимательских патентов;
- f) физические лица, осуществляющие профессиональную деятельность в сфере правосудия (нотариусы, адвокаты, судебные исполнители, медиаторы, авторизованные управляющие), и учрежденные ими бюро а также индивидуальные кабинеты семейных врачей.

Статья 3. Основные понятия

(1) В целях настоящего закона следующие основные понятия означают:

бухгалтерский учет – комплексная система сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения, обобщения и представления информации об элементах бухгалтерского учета;

кассовый метод учета – метод бухгалтерского учета, в соответствии с которым элементы бухгалтерского учета признаются по мере получения/выплаты денежных средств или компенсации в другой форме;

управленческий учет – система сбора, отражения, обработки и передачи информации для планирования, контроля и анализа деятельности субъекта с целью составления внутренних отчетов для принятия управленческих решений;

финансовый учет – система сбора, отражения, обработки и обобщения информации о наличии и движении активов, собственного капитала, обязательств, доходов и расходов с целью составления финансовых отчетов;

бухгалтерский учет путем двойной записи – отражение экономических фактов путем двойной записи с применением счетов бухгалтерского учета и составлением финансовых отчетов;

простая система бухгалтерского учета – одностроннее отражение экономических фактов по методу «приход-расход», без применения счетов бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов;

Публичный депозитарий финансовой отчетности – единая интегрированная система сбора, хранения, обобщения, анализа и опубликования финансовой отчетности, отчета руководства и аудиторского заключения субъектов;

первичный документ – документальное подтверждение, удостоверяющее совершение экономических фактов или дающее право на их осуществление (совершение); доказывает совершение события;

двойная запись – метод отражения экономического факта по крайней мере в дебете одного счета и в кредите другого счета одной и той же суммой;

элементы бухгалтерского учета – активы, собственный капитал, обязательства, доходы, затраты, расходы и экономические факты субъекта;

ассоциированный субъект – субъект, в котором другой субъект имеет долевое участие и оказывает существенное влияние на его финансовые и операционные политики, не являясь ни дочерним предприятием, ни участником совместных обязательств;

субъект публичного интереса – субъект, ценные бумаги которого допущены к торгам на регулируемом рынке; банк, страховщик (перестраховщик)/страховое общество; организация коллективного инвестирования в ценные бумаги со статусом юридического лица; крупный субъект, являющийся государственным предприятием или акционерным обществом, в уставном капитале которого доля государства превышает 50 процентов;

предприятие из области лесопользования – предприятие, осуществляющее деятельность по эксплуатации леса;

предприятие добывающей промышленности – субъект, осуществляющий деятельность по разведке, поиску, вскрытию, разработке и/или добыче угля, сырой нефти, природного газа, рудных ископаемых, камня, песка, глины, торфа и/или соли;

дочернее предприятие – субъект, полностью или частично контролируемый материнским предприятием;

материнское предприятие – субъект, контролирующий одно или несколько дочерних предприятий;

аффилированные субъекты – субъекты внутри одной группы;

оценка – метод определения стоимостного размера элементов бухгалтерского учета;

экономический факт – сделка, операция, событие, которые изменили или могут изменить активы, собственный капитал, обязательства, доходы, затраты и/или расходы субъекта;

группа – материнское предприятие в совокупности со всеми его дочерними предприятиями;

долевое участие – права одного субъекта в рамках другого, превышающие 20 процентов уставного капитала последнего, целью которых является содействие деятельности субъекта, обладающего соответствующими правами посредством установления долгосрочных стратегических связей;

инвентаризация – метод контроля и документального установления наличия активов, собственного капитала и обязательств, принадлежащих и/или находящихся во временном распоряжении субъекта;

Общий план счетов бухгалтерского учета – нормативный акт, устанавливающий перечень счетов бухгалтерского учета, их характеристику и порядок их применения;

признание – отражение в бухгалтерском учете и представление в финансовых отчетах элемента бухгалтерского учета, соответствующего определению и удовлетворяющего критериям признания, установленным стандартами бухгалтерского учета;

бухгалтерские регистры – регистры, предназначенные для группировки, систематизации, отражения и обобщения информации о наличии и движении элементов бухгалтерского учета, отраженных в первичных документах;

финансовые отчеты – комплект отчетов, характеризующих финансовое положение и финансовые результаты, иная относящаяся к деятельности субъекта информация за отчетный период;

стандарты бухгалтерского учета – Международные стандарты финансовой отчетности и Национальные стандарты бухгалтерского учета;

Международные стандарты финансовой отчетности – стандарты и интерпретации, изданные Советом по Международным стандартам бухгалтерского учета, принятые для применения в Республике Молдова (далее – МСФО);

Национальные стандарты бухгалтерского учета – нормативные акты, разработанные на основе Директивы 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета и МСФО и утвержденные Министерством финансов (далее – НСБУ);

доходы от продаж – доходы от продажи продукции, товаров, от оказания услуг, выполнения работ, от договоров на строительство, договоров лизинга, страховых взносов, дивидендов, долевого участия, процентов, а также иные относящиеся к основной деятельности субъекта доходы.

(2) Используемые в настоящем законе понятия, не предусмотренные частью (1) настоящей статьи, определены в стандартах бухгалтерского учета, а также в иных нормативных актах, утвержденных в соответствии с пунктом б) части (1) статьи 8.

Статья 4. Категории субъектов и групп

(1) Микросубъект – субъект, который на отчетную дату не превышает пределы двух из следующих критериев:

- а) всего активов – 5 600 000 леев;
- б) доходы от продаж – 11 200 000 леев;
- в) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 10.

(2) Малый субъект – субъект, не являющийся микросубъектом, на отчетную дату не превышающий пределы двух из следующих критериев:

- а) всего активов – 63 600 000 леев;
- б) доходы от продаж – 127 200 000 леев;

с) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 50.

(3) Средний субъект – субъект, не являющийся микроили малым субъектом, на отчетную дату не превышающий пределы двух из следующих критериев:

- а) всего активов – 318 000 000 леев;
- б) доходы от продаж – 636 000 000 леев;
- в) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 250.

(4) Крупный субъект – субъект, на отчетную дату превышающий пределы двух из следующих критериев:

- а) всего активов – 318 000 000 леев;
- б) доходы от продаж – 636 000 000 леев;
- в) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 250.

(5) Малая группа – группа, состоящая из материнского предприятия и дочерних предприятий, подлежащих включению в консолидацию, в совокупности на отчетную дату материнской компании не превышающих пределы двух из следующих критериев:

- а) всего активов – 80 300 000 леев;
- б) доходы от продаж – 160 600 000 леев;
- в) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 50.

(6) Средняя группа – группа, не являющаяся малой группой, состоящая из материнского предприятия и дочерних предприятий, подлежащих включению в консолидацию, в совокупности на отчетную дату материнской компании не превышающих пределы двух из следующих критериев:

- а) всего активов – 401 500 000 леев;
- б) доходы от продаж – 803 100 000 леев;
- в) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 250.

(7) Крупная группа – группа, состоящая из материнского предприятия и дочерних предприятий, подлежащих включению в консолидацию, в совокупности на отчетную дату материнской компании превышающих пределы двух из следующих критериев:

- а) всего активов – 401 500 000 леев;
- б) доходы от продаж – 803 100 000 леев;
- в) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 250.

(8) Субъект или группа переходит из одной категории в другую, если на отчетную дату в течение последних двух отчетных периодов превышает или перестает превышать пределы двух критериев категории, к которой относится.

(9) Критерии присвоения категорий, предусмотренные частями (1)–(7) настоящей статьи, применяются в целях бухгалтерского учета и финансовой отчетности и не применяются к субъектам, перечисленным в пунктах д)–ф) статьи 2, а также к субъектам публичного интереса.

Статья 5. Порядок ведения бухгалтерского учета и применения стандартов бухгалтерского учета

(1) Микросубъекты и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, после регистрации их в качестве плательщика налога на добавленную стоимость ведут бухгалтерский учет путем двойной записи и составляют сокращенные финансовые отчеты согласно НСБУ, за исключением инвестиционных

обществ, холдинговых финансовых обществ, смешанных холдинговых финансовых обществ, небанковских финансовых обществ и холдинговых обществ со смешанной деятельностью, составляющих финансовые отчеты в соответствии с частями (2) и (3).

(2) Малые субъекты ведут бухгалтерский учет путем двойной записи и составляют упрощенные финансовые отчеты в соответствии с НСБУ.

(3) Средние и крупные субъекты ведут бухгалтерский учет путем двойной записи и составляют полные финансовые отчеты в соответствии с НСБУ.

(4) Субъекты публичного интереса ведут бухгалтерский учет путем двойной записи и составляют финансовые отчеты в соответствии с МСФО.

(5) Некоммерческие организации и представительства субъектов-нерезидентов ведут бухгалтерский учет путем двойной записи и составляют финансовые отчеты в соответствии с методическими указаниями, утвержденными Министерством финансов.

(6) Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, до регистрации их в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, физические лица, осуществляющие профессиональную деятельность в сфере правосудия, и учрежденные ими бюро а также индивидуальные кабинеты семейных врачей ведут бухгалтерский учет на основе простой системы бухгалтерского учета на основе кассового метода учета, без составления финансовых отчетов, в соответствии с методическими указаниями, утвержденными Министерством финансов.

(7) Субъект, обязанный вести бухгалтерский учет на основе простой системы бухгалтерского учета, может вести бухгалтерский учет путем двойной записи начиная со следующего отчетного периода.

(8) Субъект, обязанный составлять сокращенные финансовые отчеты, может составлять упрощенные или полные финансовые отчеты.

(9) Субъект, обязанный составлять упрощенные финансовые отчеты, может составлять полные финансовые отчеты.

(10) Переход от одного комплекта финансовых отчетов к другому осуществляется начиная со следующего отчетного периода.

(11) Субъекты, предусмотренные частями (1)–(3), могут вести бухгалтерский учет и составлять финансовые отчеты в соответствии с МСФО.

Статья 6. Основные принципы

Бухгалтерский учет и финансовая отчетность основываются на следующих основных принципах:

- a) *непрерывность деятельности* – предполагает, что субъект продолжит работать в нормальном режиме в течение не менее 12 месяцев после отчетной даты без намерения или необходимости ликвидации или существенного сокращения объема деятельности;
- b) *метод начисления* – предусматривает признание элементов бухгалтерского учета по мере их возникновения, независимо от момента получения/выплаты денежных средств или другой формы компенсации;

- c) *постоянство методов* – заключается в последовательном применении учетных политик от одного отчетного периода к другому;
- d) *осмотрительность* – предполагает недопущение завышения активов и доходов и/или занижения обязательств и расходов;
- e) *неприкосновенность* – предполагает, что итог баланса на начало текущего отчетного периода должен соответствовать итогу баланса на конец предыдущего отчетного периода;
- f) *разграничение имущества и обязательств* – предусматривает представление в финансовых отчетах только информации об имуществе и обязательствах субъекта, которые должны учитываться отдельно от имущества и обязательств собственников и других субъектов;
- g) *некомпенсирование* – заключается в отдельном учете и представлении в финансовых отчетах активов и обязательств, доходов и расходов. Взаимопогашение активов и обязательств или доходов и расходов не допускается, за исключением случаев, предусмотренных настоящим законом и стандартами бухгалтерского учета;
- h) *приоритет содержания над формой* – предполагает, что представляемая в финансовых отчетах информация должна отражать скорее сущность и содержание экономических фактов, чем их юридическую форму;
- i) *оценка по первоначальной стоимости* – предполагает, что элементы бухгалтерского учета, представленные в финансовых отчетах, оцениваются по цене приобретения или стоимости изготовления, за исключением предусмотренных стандартами бухгалтерского учета случаев;
- j) *относительная важность* – предусматривает необязательность выполнения требований по признанию и оценке элементов бухгалтерского учета, представлению, опубликованию и консолидации связанной с ними информации, если эффект от выполнения соответствующих требований является несущественным.

Статья 7. Язык ведения бухгалтерского учета и валюта, в которой ведется бухгалтерский учет

(1) Бухгалтерский учет ведется на румынском языке и в национальной валюте.

(2) Бухгалтерский учет осуществленных в иностранной валюте экономических фактов ведется как в национальной, так и в иностранной валюте в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Глава II РЕГУЛИРОВАНИЕ В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Статья 8. Органы регулирования в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности и их компетенция

(1) Министерство финансов:

- a) отвечает за принятие МСФО, их опубликование в Официальном мониторе Республики Молдова и

размещение на официальной веб-странице Министерства финансов. МСФО периодически публикуются в Официальном мониторе Республики Молдова в зависимости от объема произведенных обновлений. МСФО и соответствующие обновления размещаются на официальной веб-странице Министерства финансов в течение месяца со дня их получения от Совета по Международным стандартам бухгалтерского учета;

- b) отвечает за разработку, утверждение, опубликование в Официальном мониторе Республики Молдова и размещение на официальной веб-странице Министерства финансов:
 - Национальных стандартов бухгалтерского учета;
 - методических указаний, положений, инструкций и иных нормативных актов в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
 - Общего плана счетов бухгалтерского учета;
 - форм первичных документов и инструкций по их заполнению;
- c) представляет Республику Молдова в международных организациях в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- d) создает рабочие группы по разработке и обновлению нормативных актов, предусмотренных пунктом b);
- e) оказывает методологическую помощь в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- f) может делегировать разработку проектов нормативных актов в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности органу/учреждению/ассоциации в соответствующей области.

(2) Источники финансирования рабочих групп по разработке и обновлению нормативных актов, указанных в пункте b) части (1), предусматриваются отдельной строкой в бюджете Министерства финансов.

(3) Национальная комиссия по финансовому рынку, центральные отраслевые органы могут разрабатывать в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и другими нормативными актами специфические для определенных отраслей, областей/секторов деятельности правила бухгалтерского учета с их последующим утверждением Министерством финансов.

- (4) Национальное бюро статистики:
- a) собирает, хранит и обобщает финансовые отчеты, отчет руководства и аудиторское заключение;
 - b) управляет Публичным депозитарием финансовой отчетности;
 - c) обеспечивает сохранность и безопасность данных Публичного депозитария финансовой отчетности как составной части государственных информационных ресурсов;
 - d) обеспечивает субъектам необходимые условия для представления в режиме онлайн или на бумажном носителе финансовых отчетов, отчета руководства и аудиторского заключения посредством Публичного депозитария финансовой отчетности;

- e) проверяет соблюдение формы, полноты и сроков представления финансовых отчетов, отчета руководства и аудиторского заключения;
- f) публикует финансовые отчеты, отчет руководства и аудиторское заключение посредством Публичного депозитария финансовой отчетности;
- g) обеспечивает представление пользователям обобщенной информации из финансовых отчетов;
- h) может делегировать функции по сбору и проверке формы, полноты и сроков представления финансовых отчетов субъектов из определенных отраслей, областей/секторов деятельности центральным отраслевым органам и иным органам публичной власти.

Статья 9. Совет по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности

(1) Совет по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности создается при Министерстве финансов для постоянного развития и обеспечения совершенствования бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

(2) Совет по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности состоит из представителей Министерства финансов, Национального банка Молдовы, Национальной комиссии по финансовому рынку, Национального бюро статистики, деловых и профессиональных ассоциаций, академической среды в области бухгалтерского учета.

(3) Положение о деятельности и персональный состав Совета по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности утверждаются Министерством финансов.

(4) Источники финансирования Совета по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности предусматриваются в бюджете Министерства финансов отдельной строкой.

Глава III ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Статья 10. Бухгалтерский цикл

(1) Бухгалтерский цикл субъекта включает:

- a) документирование экономических фактов;
- b) признание и оценку элементов бухгалтерского учета;
- c) отражение информации на счетах бухгалтерского учета;
- d) составление бухгалтерских регистров;
- e) инвентаризацию;
- f) составление финансовых отчетов.

(2) Для применяющих простую систему бухгалтерского учета субъектов соблюдение положений, предусмотренных пунктами c) и f) части (1), не является обязательным.

Статья 11. Первичные документы

(1) Экономические факты учитываются на основе первичных документов.

(2) Владение субъектами активами на любом праве, регистрация источников их происхождения и регистрация экономических фактов без их документирования и их отражения в бухгалтерском учете запрещается.

(3) Первичные документы составляются в момент осуществления (совершения) экономических фактов, а если это невозможно – непосредственно после осуществления (совершения) соответствующих фактов.

(4) Субъект использует типовые формы первичных документов, утвержденные Министерством финансов и иными органами публичной власти или может разработать и использовать формы первичных документов, утвержденные его руководством, с соблюдением требований частей (7) и (8).

(5) Первичные документы, составленные как на бумажном носителе, так и в электронной форме, имеют равную юридическую силу.

(6) В случае составления первичного документа в электронной форме субъект по требованию пользователя обязан предоставить копию соответствующего документа на бумажном носителе.

(7) Первичные документы содержат следующие обязательные элементы:

- a) наименование и номер документа;
- b) дату составления документа;
- c) наименование, адрес, IDNO (фискальный код) субъекта, от имени которого составлен документ;
- d) наименование, адрес, IDNO (фискальный код) получателя документа, а в случае физических лиц – IDNP (идентификационный номер);
- e) содержание экономических фактов;
- f) количественные и стоимостные единицы, в которых выражаются экономические факты;
- g) должности, фамилии, имена и подписи лиц, ответственных за осуществление (совершение) экономических фактов.

(7¹) В случаях, установленных Министерством финансов, стоимостные единицы, в которых выражены экономические факты в первичных документах, не являются обязательным элементом

(8) В зависимости от положений нормативных актов и информационных потребностей субъекта первичные документы могут включать и иные элементы помимо предусмотренных частью (7).

(9) В случае составления первичных документов, за исключением первичных документов строгой отчетности, в электронной форме подпись не является обязательным элементом. В таких случаях метод идентификации лиц, инициировавших, распорядившихся и/или одобривших, осуществление соответствующих экономических фактов, устанавливается внутренними процедурами.

(10) При составлении первичных документов для физических лиц–граждан соблюдение положений, предусмотренных пунктом d) части (7), не обязательно.

(11) Первичные документы, полученные из-за рубежа и составленные на ином языке, нежели румынский, английский или русский, переводятся на румынский язык.

(12) Лица, составляющие и/или подписывающие первичные документы, а также отражающие их в бухгалтерском учете, несут ответственность в соответствии со статьей 34.

(13) Кассовые, платежные и расчетные документы могут подписываться единолично руководителем субъекта или двумя лицами с правом подписи: первая

подпись – руководителя или другого уполномоченного лица, вторая – главного бухгалтера или другого уполномоченного лица.

(14) Осуществление исправлений в первичных документах, подтверждающих кассовые и платежные операции, запрещается.

(15) Первичные документы, за исключением предусмотренных частью (14), могут быть исправлены с указанием даты осуществления исправления, фамилии, имени главного бухгалтера и/или ответственного лица и приложением его подписи.

(16) Главному бухгалтеру или другому уполномоченному лицу запрещается принимать к исполнению документы по экономическим фактам, противоречащим действующему законодательству, с письменным информированием о соответствующих документах и фактах руководителя субъекта. Такие документы принимаются к исполнению только по письменным указаниям руководителя субъекта, который несет ответственность за это.

Статья 12. Первичные документы строгой отчетности

(1) Первичные документы строгой отчетности составляются в соответствии с типовыми формами и используются в случае:

- a) отчуждения активов с передачей права собственности, за исключением ценных бумаг;
- b) оказания услуг, за исключением финансовых услуг, оказываемых финансовыми учреждениями, небанковскими кредитными организациями, ссудо-сберегательными ассоциациями;
- c) перевозок активов за пределы субъекта без передачи права собственности;
- d) приобретения активов и услуг имущественного найма у поставщиков-граждан;
- e) передачи активов в лизинг, аренду, имущественный наем или на праве узуфрукта.

(2) Порядок издания, выдачи, приобретения, хранения, учета и использования типовых форм строгой отчетности, а также их перечень устанавливается Правительством.

(3) Для международных операций, предусмотренных частью (1), в качестве первичных документов могут использоваться документы, применяемые в международной практике или предусмотренные договором.

Статья 13. Признание и оценка элементов бухгалтерского учета

Признание и оценка элементов бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с положениями стандартов бухгалтерского учета и иных нормативных актов, разработанных согласно пункту b) части (1) статьи 8.

Статья 14. Счета бухгалтерского учета

(1) Субъект, применяющий систему бухгалтерского учета путем двойной записи, обязан применять счета бухгалтерского учета.

(2) Перечень, характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета для субъектов, применяющих НСБУ, устанавливаются в Общем плане счетов бухгалтерского учета. На основе Общего плана счетов бух-

галтерского учета субъект может разработать рабочий план счетов.

Статья 15. Бухгалтерские регистры

(1) Данные первичных документов отражаются, накапливаются и обрабатываются в бухгалтерских регистрах, составляемых на бумажных носителях или в электронной форме.

(2) Перечень бухгалтерских регистров и их структура устанавливаются каждым субъектом самостоятельно, исходя из собственных информационных потребностей, с соблюдением предусмотренных частью (3) требований.

(3) Бухгалтерский регистр содержит следующие обязательные элементы:

- a) наименование регистра;
- b) наименование субъекта, ведущего регистр;
- c) дату начала и дату окончания ведения регистра и/или период, за который он составляется;
- d) дату совершения экономических фактов, выстроенных в хронологическом и/или систематическом порядке;
- e) единицы учета экономических фактов;
- f) должность, фамилию, имя и подпись лица, ответственного за ведение регистра.

(4) В случае если бухгалтерские регистры ведутся в электронной форме, подпись не является обязательным элементом. В таких случаях метод идентификации лиц, инициировавших, распорядившихся и/или одобрявших внесение информации в соответствующий бухгалтерский регистр, устанавливается внутренними процедурами.

(5) Исправления в бухгалтерских регистрах подтверждаются подписью исправившего их лица с указанием даты их осуществления.

Статья 16. Инвентаризация

(1) Субъект обязан проводить общую инвентаризацию активов, собственного капитала и обязательств в порядке, предусмотренном Положением о порядке проведения инвентаризации, разработанным и утвержденным Министерством финансов.

(2) Специальные правила проведения инвентаризации для определенных отраслей, областей/секторов деятельности разрабатываются центральными отраслевыми органами с последующим их согласованием с Министерством финансов.

Статья 17. Хранение бухгалтерских документов

(1) Субъект обязан хранить бухгалтерские документы, которые включают первичные документы, бухгалтерские регистры, финансовые отчеты и другие документы, относящиеся к организации и ведению бухгалтерского учета. Бухгалтерские документы систематизируются и хранятся в соответствии с правилами и сроками, установленными Государственным органом надзора и управления Архивного фонда Республики Молдова.

(2) Бухгалтерские документы хранятся субъектом на бумажном носителе или в электронной форме. Бухгалтерские документы могут быть сохранены на технических носителях, если бухгалтерский учет ведется с использованием собственных информационных систем при условии, что они могут быть доступны в любое вре-

мя в зависимости от потребностей субъекта или по требованию уполномоченного законодательством органа.

(3) При хранении бухгалтерских документов субъекты обязаны обеспечить их защиту от неразрешенных изменений.

(4) В случае утери, изъятия или уничтожения бухгалтерских документов, субъект обязан их восстановить в течение трех месяцев со дня обнаружения данного факта.

(5) В случае прекращения деятельности субъекта, бухгалтерские документы передаются в государственные архивы согласно правилам, предусмотренным Государственным органом надзора и управления Архивного фонда Республики Молдова.

Статья 18. Ответственность и права субъектов по ведению бухгалтерского учета и финансовой отчетности

(1) Субъект обязан вести бухгалтерский учет и составлять финансовые отчеты в порядке, предусмотренном настоящим законом, стандартами бухгалтерского учета и иными нормативными актами, утвержденными в соответствии с положениями пункта b) части (1) статьи 8.

(2) Ответственность за ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности несут:

- a) руководитель, администратор – в субъектах, указанных в пунктах a), c) и d) статьи 2;
- b) руководитель, директор – в субъектах, указанных в пункте b) статьи 2;
- c) учредитель – в субъектах, указанных в пункте e) статьи 2;
- d) физические лица, осуществляющие профессиональную деятельность в сфере правосудия (нотариусы, адвокаты, судебные исполнители, медиаторы, авторизированные управляющие) – в субъектах, указанных в пункте f) статьи 2.

(3) Лица, указанные в части (2), обязаны:

- a) обеспечить организацию и непрерывность ведения бухгалтерского учета со дня государственной регистрации субъекта до даты его ликвидации;
- b) обеспечить разработку, утверждение и применение учетных политик в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и с иными нормативными актами, разработанными в соответствии с пунктом b) части (1) статьи 8;
- c) обеспечить разработку и утверждение:
 - рабочего плана счетов бухгалтерского учета субъекта, в зависимости от обстоятельств;
 - внутренних процедур управленческого учета;
 - форм первичных документов и бухгалтерских регистров;
 - правил движения документов и технологии обработки бухгалтерской информации;
- d) обеспечить полное и правильное составление бухгалтерских документов, а также их целостность и сохранность;
- e) организовать систему внутреннего контроля;
- f) обеспечить документальное оформление экономических фактов и отражение их в бухгалтерском учете;
- g) обеспечить соблюдение нормативных актов, предусмотренных частью (1) статьи 8;

- h) обеспечить составление, представление и опубликование, в зависимости от обстоятельств, финансовых отчетов в соответствии с настоящим законом, стандартами бухгалтерского учета и иными нормативными актами, предусмотренными положениями части (1) статьи 8.
- (4) Лица, указанные в части (2), имеют право:
- назначать на должность и освободить от должности главного бухгалтера или другое лицо, ответственное за организацию и руководство ведением бухгалтерского учета;
 - передавать на контрактной основе ведение бухгалтерского учета другому субъекту;
 - устанавливать порядок ведения бухгалтерского учета в соответствии с положениями статьи 5;
 - устанавливать внутренние правила документирования экономических фактов.
- (5) Субъект имеет право создать подразделение (службу) бухгалтерского учета.
- (6) Главный бухгалтер или другое лицо, ответственное за организацию и руководство ведением бухгалтерского учета субъекта, за исключением субъекта публичного интереса, должны иметь диплом о высшем экономическом или послесреднем профессионально-техническом экономическом образовании.

(7) Главный бухгалтер или другое лицо, ответственное за организацию и руководство ведением бухгалтерского учета субъекта публичного интереса, должны иметь диплом о высшем экономическом образовании. Относящееся к специфическим областям деятельности законодательство может предусматривать дополнительные требования к главному бухгалтеру субъектов публичного интереса.

(8) В субъектах, применяющих простую систему бухгалтерского учета, бухгалтерский учет могут вести непосредственно указанные в пунктах с) и d) части (2) лица.

(9) Субъект отражает в бухгалтерском учете распределение годовой прибыли по назначению, согласно решению общего собрания или другого уполномоченного органа после утверждения годовых финансовых отчетов.

(10) Субъект покрывает заявленные бухгалтерские убытки из чистой прибыли текущего и предыдущего периодов, из резервов, уставного капитала, дополнительных взносов собственников (пайщиков, акционеров, учредителей, членов) в соответствии с решением их общего собрания, а в государственных и муниципальных предприятиях соответствующие убытки покрываются центральными отраслевыми органами, органами местного публичного управления.

Статья 19. Доступ к бухгалтерским документам

(1) Указанные в части (1) статьи 17 бухгалтерские документы являются собственностью субъекта.

(2) Субъект представляет бухгалтерские документы по требованию уполномоченных законодательством органов на бумажном носителе или в электронной форме.

(3) Собственники субъекта имеют свободный доступ к информации из бухгалтерских документов по местонахождению субъекта.

Глава IV

ИНДИВИДУАЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Статья 20. Общие положения

(1) Финансовые отчеты составляются с ясностью в соответствии с положениями настоящего закона и стандартов бухгалтерского учета и дают точное представление о финансовом положении, финансовом результате и относящейся к деятельности субъекта иной информации.

(2) Информация из финансовых отчетов должна соответствовать качественным фундаментальным и повышающим полезность информации характеристикам.

(3) Фундаментальные качественные характеристики:

a) релевантность – предусматривает, что информация должна быть важной для пользователей и помогать им оценивать прошлые, настоящие или будущие события, подтверждать или исправлять их предыдущие оценки;

b) точность представления – предусматривает, что информация, представленная в финансовых отчетах, должна быть полной, беспристрастной и без ошибок.

(4) Качественные повышающие полезность информации характеристики:

a) сопоставимость – подразумевает, что финансовые отчеты должны содержать для всех отчетных бухгалтерских элементов текущего отчетного периода сопоставимую информацию, относящуюся к предыдущему периоду, если стандартами бухгалтерского учета не предусмотрено иное;

b) проверяемость – заключается в предоставлении пользователям возможности прямо или косвенно проверить информацию из финансовых отчетов;

c) своевременность – подразумевает своевременную доступность информации пользователям, чтобы влиять на их решения;

d) понятность – предусматривает, что информация должна быть классифицирована, охарактеризована и представлена в понятном и сжатом виде.

(5) Финансовые отчеты включают показатели деятельности всех филиалов, представительств и внутренних подразделений субъекта.

(6) Финансовые отчеты отражают стоимость элементов учета, относящихся к текущему и предыдущему отчетным периодам. Если эта стоимость несопоставима, данные предыдущего периода корректируются. Отсутствие сопоставимости и все корректировки отражаются в пояснительной записке.

(7) В исключительных случаях, если применение какого-либо положения настоящего закона или стандартов бухгалтерского учета противоречит положениям части (1), делается отступление от соответствующего положения для обеспечения точности представления в соответствии с частью (1). Все отступления, их причины и воздействие на финансовое положение, финансовый результат и другая относящаяся к деятельности субъекта информация, отражаются в пояснительной записке.

(8) Составляющий сокращенные финансовые отчеты субъект не вправе применять предусмотренное частью (7) отступление.

Статья 21. Содержание индивидуальных финансовых отчетов

(1) В зависимости от категории и собственных информационных потребностей применяющий НСБУ субъект, ежегодно составляет и представляет один из следующих комплектов отчетов:

- a) сокращенные финансовые отчеты;
- b) упрощенные финансовые отчеты;
- c) полные финансовые отчеты.

(2) Сокращенные финансовые отчеты включают:

- a) сокращенный баланс;
- b) сокращенный отчет о прибыли и убытках;
- c) пояснительную записку.

(3) Упрощенные финансовые отчеты включают:

- a) баланс;
- b) отчет о прибыли и убытках;
- c) пояснительную записку.

(4) Полные финансовые отчеты включают:

- a) баланс;
- b) отчет о прибыли и убытках;
- c) отчет об изменениях собственного капитала;
- d) отчет о движении денежных средств;
- e) пояснительную записку.

(5) Форма и порядок составления сокращенных, упрощенных и полных финансовых отчетов регламентируются НСБУ.

(6) Субъекты публичного интереса и другие применяющие МСФО субъекты составляют финансовые отчеты согласно соответствующим стандартам.

(7) Вновь созданный субъект, за исключением субъекта публичного интереса, может составлять за первый отчетный период предусмотренные частями (2), (3) или (4) финансовые отчеты, исходя из собственных информационных потребностей. За следующий отчетный период субъект составляет финансовые отчеты в зависимости от предусмотренных статьей 4 критериев, определенных в предыдущем отчетном периоде, в соответствии со статьей 5.

Статья 22. Пояснительная записка к индивидуальным финансовым отчетам

(1) При составлении пояснительной записки к индивидуальным финансовым отчетам соблюдается порядок, в котором представлены элементы бухгалтерского учета в балансе и отчете о прибыли и убытках.

(2) Пояснительная записка содержит дополнительную не включенную в финансовые отчеты информацию. Объем, структура и форма представления пояснительной записки устанавливаются субъектом самостоятельно в зависимости от его категории, величины, организационно-правовой формы, области/профиля его деятельности, собственных информационных потребностей и требований настоящего закона.

(3) Помимо прочей предусмотренной настоящим законом информации пояснительная записка в обязательном порядке содержит информацию относительно:

- a) принятых учетных политик;
- b) в случае последующей оценки долгосрочных активов согласно модели переоценки:
 - переоцененной стоимости по каждой категории долгосрочных активов на начало и конец отчетного периода;

- изменения разниц от переоценки в течение отчетного периода с объяснением их налогового режима; и
 - балансовой стоимости в случае, если долгосрочные активы не были бы переоценены;
- c) в случае последующей оценки по справедливой стоимости финансовых инструментов и других категорий активов:
- используемых для определения справедливой стоимости методов и послуживших основой для их применения информации;
 - справедливой стоимости по каждой категории на начало и конец отчетного периода и изменения стоимостных разниц от изменений справедливой стоимости, списанных на текущие расходы или доходы отчетного периода;
 - вида и характера производных финансовых инструментов, включая существенные сроки и условия, влияющие на стоимость, периодичность и определенность будущего движения денежных средств;
 - движения резервов справедливой стоимости в течение отчетного периода;
- d) общей суммы финансовых обязательств, гарантий или активов и условных не включенных в баланс обязательств с указанием характера и формы любой предоставленной гарантии; обязательства по пенсиям и перед аффилированными или ассоциированными субъектами предоставляются отдельно;
- e) суммы авансов и займов, выданных членам совета, руководящего и надзорного органов, с указанием процентных ставок, основных условий их предоставления, погашенных сумм, а также обязательств, взятых от их имени под гарантию любого рода;
- f) размера и характера отдельных элементов доходов или расходов, имеющих неординарный размер или воздействие;
- g) сумм обязательств со сроками погашения более пяти лет и общего объема обязательств, обеспеченных гарантиями, с указанием характера и форм гарантий;
- h) выкупа собственных долей участия и акций, в случае когда субъект не составляет отчет руководства;
- i) отдельных элементов активов или обязательств, связанных с более чем одним элементом в структуре баланса, если они отдельно не представлены в балансе;
- j) среднесписочной численности работников за отчетный период.
- (4) Дополнительно к информации, предусмотренной частью (3), пояснительная записка средних, больших субъектов и субъектов публичного интереса в обязательном порядке содержит информацию относительно:
- a) долгосрочных нематериальных и материальных активов:
 - первоначальная стоимость или, если была применена последующая оценка по справедливой или переоцененной стоимости – справедливая или переоцененная стоимость на начало и конец отчетного периода;

- увеличение, уменьшение и переводы в течение отчетного периода;
 - накопленная амортизация, накопленные убытки от обесценивания и разницы от переоценки на начало и конец отчетного периода, а также и их изменения в течение отчетного периода;
 - затраты по займам, капитализированным в течение отчетного периода;
 - последующие затраты, капитализированные в течение отчетного периода;
- b) финансовых инструментах, оцениваемых по стоимости:
- справедливая стоимость, если такая стоимость может быть определена по каждому классу производных финансовых инструментов и их характеру;
 - балансовая стоимость и справедливая стоимость финансовых инструментов из класса долгосрочных активов, отраженных по большей стоимости, чем их справедливая стоимость, и причины, по которым не была снижена балансовая стоимость;
- c) сумм выплаченных вознаграждений членам совета, исполнительного и надзорного органа в течение отчетного периода и других обязательств, возникших или принятых по пенсиям нынешних или бывших членов соответствующих органов, по категориям;
- d) среднесписочной численности работников в отчетном периоде, распределенной по категориям и расходам на персонал, относящимся к отчетному периоду, если они не представлены отдельно в отчете о прибыли и убытках;
- e) сальдо и изменений активов и обязательств по отсроченному подоходному налогу в случае применения метода отсроченного подоходного налога;
- f) наименования и адреса субъектов, в которых есть долевое участие, с указанием доли в уставном капитале, величины уставного капитала, резервов и прибыли (убытков) соответствующего субъекта за последний отчетный период, за который были утверждены финансовые отчеты;
- g) количества и номинальной стоимости подписанных акций в течении отчетного периода;
- h) количества и номинальной стоимости акций каждой категории при наличии различных категорий акций;
- i) видов принадлежащих финансовых инструментов с указанием их количества и предоставляемых ими прав;
- j) наименования и адреса всех зарегистрированных в соответствии с гражданским законодательством субъектов, с которыми общество ассоциировано, отвечающих по его обязательствам всем своим имуществом, за исключением активов, которые по закону не могут быть отслежены;
- k) наименования и адреса субъекта, составляющего консолидированные финансовые отчеты самой крупной группы, в которой субъект является дочерним предприятием, в зависимости от случая;
- l) наименования и адреса субъекта, составляющего консолидированные финансовые отчеты самой малой группы, в которой субъект является дочерним предприятием, включенным в группу, предусмотренную пунктом k), в зависимости от обстоятельств;
- m) предложения о распределении прибыли (покрытии убытков) или распределении прибыли (покрытии убытков), в зависимости от обстоятельств;
- n) характера и коммерческой цели обязательств субъекта, не включенных в баланс, а также финансового влияния на субъект соответствующих обязательств при условии, что риски или выгоды от них являются существенными;
- o) характера и финансового эффекта существенных событий, имевших место после отчетной даты и не отраженных в балансе и в отчете о прибыли и убытках;
- p) операций с аффилированными субъектами, включая сумму, характер отношений и иную значимую информацию.
- (5) Дополнительно к предусмотренной частями (3) и (4) информации пояснительная записка большого субъекта и субъекта публичного интереса в обязательном порядке содержит информацию относительно:
- a) дохода от продаж, представленного по сегментам деятельности и географическим зонам, установленным согласно применяемым стандартам бухгалтерского учета;
 - b) общей суммы вознаграждений, выплаченных аудиторским обществам за проведение аудита финансовых отчетов, и общей суммы полученных этими субъектами за иные услуги вознаграждений, в том числе по видам услуг.
- Статья 23. Отчет руководства**
- (1) Средние, крупные субъекты и субъекты публичного интереса ежегодно составляют и представляют вместе с финансовыми отчетами отчет руководства.
- (2) Отчет руководства содержит точное представление о положении субъекта, развитии и достижениях его деятельности и представляет сопоставимый с размером и сложностью осуществляемой деятельности анализ.
- (3) Отчет руководства включает, как минимум, информацию относительно:
- a) финансовых показателей эффективности;
 - b) нефинансовых показателей эффективности, значимых для деятельности субъекта;
 - c) перспектив развития субъекта;
 - d) деятельности в области исследований и развития;
 - e) выкупа собственных долей и акций;
 - f) филиалов субъекта;
 - g) основных рисков и неопределенностей, с которыми сталкивается субъект;
 - h) защиты окружающей среды и профессиональных возможностей работников;
 - i) если применение финансовых инструментов является значимым для оценки положения и финансового результата:
 - целей и политик в управлении финансовым риском, в отношении каждого основного вида

прогнозируемой операции, для которой используются методы хеджирования;

- степени подверженности субъекта ценовому, кредитному риску, риску ликвидности и риску движения денежных средств.

(4) Отчет руководства содержит, в случае необходимости, ссылки и дополнительные разъяснения к информации, представленной согласно положениям пунктов а) и б) части (3), и суммы, представленные в финансовых отчетах.

(5) Субъект публичного интереса, соответствующий критериям, установленным для крупных субъектов, и среднесписочная численность работников которого в отчетном периоде превышает 500 работников, обязан включить в отчет руководства нефинансовую декларацию.

(6) Нефинансовая декларация содержит информацию по вопросам окружающей среды, социальным вопросам, вопросам, связанным с персоналом, соблюдением прав человека и борьбой с коррупцией и включает:

- a) краткое описание бизнес-модели субъекта;
- b) описание утвержденных политик и применяемых процедур, а также полученных субъектом результатов;
- c) основные риски и порядок, в котором они управляются.

(7) Если субъект не применяет политики по вопросам окружающей среды, социальным вопросам и вопросам, связанным с персоналом, соблюдением прав человека и борьбой с коррупцией, нефинансовая декларация предоставляет в отношении этого понятное и ясное объяснение.

(8) Отчет руководства субъекта публичного интереса, ценные бумаги которого допущены к торгам на регулируемом рынке, включает раздел о корпоративном управлении, который должен содержать информацию относительно:

- a) применяемом субъектом кодексе корпоративного управления со ссылкой на источник его опубликования;
- b) степени соответствия субъекта положениям кодекса корпоративного управления, предусмотренного пунктом а), а в случае отклонений от них, объяснений по частям кодекса, которые они не применяют, и причины неприменения;
- c) систем внутреннего контроля и управления рисками субъекта по отношению к процессу финансовой отчетности;
- d) значительных долей участия в уставном капитале, прямых или косвенных;
- e) обладателей и выгодоприобретающих собственников любых ценных бумаг, предоставляющих специальные права контроля, с описанием соответствующих прав;
- f) всех ограничений в праве голоса, таких как ограничение права голоса для владельцев определенной доли в уставном капитале или определенного количества голосов, сроков, установленных для осуществления права голоса, или систем, в которых при сотрудничестве с субъектом, финансовые

права, связанные с ценными бумагами, отделяются от их владения;

- g) законодательных положений о назначении и замене членов совета, исполнительного органа, а также о внесении изменений в устав субъекта;
- h) полномочий совета и исполнительного органа по выпуску и выкупу ценных бумаг;
- i) полномочий и прав руководящих органов, акционеров, иных владельцев ценных бумаг субъекта и порядка их исполнения;
- j) структуры, порядка функционирования и состава руководящих органов и комитетов субъекта.

(9) Крупный субъект и субъект публичного интереса, являющиеся предприятием добывающей промышленности или предприятием из области лесопользования, включают в отчет руководства отдельную главу о платежах в пользу государства, содержащую суммы, выплаченные денежными средствами или в натуральной форме, в виде сбора за природные ресурсы, подоходного налога, роялти, дивидендов, лицензионного сбора, если хотя бы один из этих платежей превышает 1 700 000 леев в отчетном периоде. Информация о платежах в пользу государства, включает:

- a) общую сумму платежей в пользу государства, в том числе по видам платежей;
- b) натуральную оплату в пользу государства в количественном и денежном выражении с подтверждением метода определения их стоимости.

Статья 24. Отчетный период

(1) Отчетным периодом для всех субъектов, составляющих и представляющих финансовые отчеты, является календарный год, охватывающий период с 1 января по 31 декабря, за исключением:

- a) случаев реорганизации и ликвидации субъектов;
- b) субъектов, использующих другой отчетный период, соответствующий отчетному периоду материнского предприятия;
- c) субъектов, для которых Министерство финансов, в зависимости от специфики их деятельности, устанавливает отчетный период, не совпадающий с календарным годом;
- d) вновь созданных субъектов, для которых первый отчетный период охватывает период со дня государственной регистрации субъекта по 31 декабря того же календарного года или последний календарный день отчетного периода.

(2) Датой составления финансовых отчетов является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации субъекта.

Статья 25. Специальные требования к финансовой отчетности в случае реорганизации субъекта

(1) Последним отчетным периодом для реорганизуемого субъекта является период начиная с первого дня отчетного периода или с 1 января года, в котором имела место государственная регистрация вновь созданных субъектов, заканчивая датой этой регистрации.

(2) При реорганизации субъекта путем присоединения последним отчетным периодом для присоединяемого субъекта является период начиная с первого

дня отчетного периода или с 1 января года, в котором в Государственный регистр юридических лиц внесена запись о прекращении деятельности присоединяемого субъекта, и заканчивая датой внесения данной записи.

(3) Субъект, реорганизованный путем слияния, разделения или преобразования, составляет последний финансовый отчет на дату, предшествующую дате государственной регистрации вновь созданных субъектов (дата внесения в Государственный регистр юридических лиц записи о прекращении деятельности субъекта путем слияния, разделения или преобразования).

(4) Последний финансовый отчет включает данные об экономических фактах, имевших место в период со дня утверждения разделительного баланса или акта передачи до даты государственной регистрации вновь созданных субъектов (дата внесения в Государственный регистр юридических лиц записи о прекращении деятельности субъекта путем слияния, разделения или преобразования).

(5) Первым отчетным периодом для вновь созданных в результате реорганизации субъектов является период со дня их государственной регистрации по 31 декабря того же календарного года или по последний день отчетного периода.

(6) Вновь созданные в результате реорганизации субъекты составляют первый финансовый отчет на дату их государственной регистрации на основании разделительного баланса или акта передачи и данных об экономических фактах, имевших место в период со дня утверждения разделительного баланса или акта передачи до даты государственной регистрации вновь созданных в результате реорганизации субъектов (дата внесения в Государственный регистр юридических лиц записи о прекращении деятельности субъекта путем слияния, разделения или преобразования).

Статья 26. Специальные требования к финансовой отчетности в случае ликвидации субъекта

(1) Отчетным периодом для ликвидируемого субъекта является период начиная с первого дня отчетного периода или с 1 января года, в котором было принято решение об исключении из Государственного регистра юридических лиц, и заканчивая датой внесения соответствующей записи.

(2) Последний финансовый отчет ликвидируемого субъекта составляется ликвидационной комиссией (ликвидатором) или лицом, назначенным судебной инстанцией, если субъект ликвидируется в процессе несостоятельности.

(3) Последний финансовый отчет ликвидируемого субъекта составляется на дату исключения из Государственного регистра юридических лиц.

(4) Последний финансовый отчет ликвидируемого субъекта составляется на основе утвержденного ликвидационного баланса и данных об экономических фактах, имевших место в период со дня утверждения ликвидационного баланса до даты исключения из Государственного регистра юридических лиц.

Глава V КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОТЧЕТЫ

Статья 27. Обязанность составления консолидированного финансового отчета и консолидированного отчета руководства

(1) В дополнение к индивидуальным финансовым отчетам материнское предприятие составляет консолидированный финансовый отчет в соответствии с положениями настоящего закона и стандартами бухгалтерского учета.

(2) Консолидированные финансовые отчеты составляются с соблюдением предусмотренных статьей 20 общих требований.

(3) В дополнение к консолидированному финансовому отчету материнское предприятие составляет консолидированный отчет руководства в соответствии с положениями статьи 30.

(4) Малые и средние группы освобождаются от составления консолидированных финансовых отчетов и консолидированного отчета руководства, за исключением случая, когда один из аффилированных субъектов является субъектом публичного интереса.

(5) Материнское предприятие составляет консолидированный финансовый отчет и консолидированный отчет руководства независимо от места нахождения дочерних предприятий.

(6) Материнское предприятие освобождается от составления консолидированного финансового отчета в предусмотренных стандартами бухгалтерского учета случаях.

Статья 28. Содержание консолидированных финансовых отчетов

(1) Консолидированные финансовые отчеты отражают финансовое положение, финансовые результаты и иную информацию о деятельности субъектов, включенных в консолидацию.

(2) Содержание, формат и порядок составления консолидированных финансовых отчетов устанавливаются стандартами бухгалтерского учета.

(3) Материнское предприятие составляет консолидированный финансовый отчет начиная с первого отчетного периода, в котором превышены предусмотренные статьей 4 критерии, с соблюдением положений статьи 27.

(4) Консолидированные финансовые отчеты составляются, подписываются, представляются и публикуются в том же порядке, как и индивидуальные финансовые отчеты материнского предприятия, принимая во внимание существенные корректировки, вытекающие из специфических характеристик консолидированных финансовых отчетов.

(5) Консолидированные финансовые отчеты составляются за тот же отчетный период, что и индивидуальные финансовые отчеты материнского предприятия.

(6) Материнское предприятие, составляющее консолидированные финансовые отчеты, применяет те же методы оценки элементов бухгалтерского учета, что и для индивидуальных финансовых отчетов.

Статья 29. Пояснительная записка к консолидированному финансовому отчетам

(1) Пояснительная записка к консолидированным финансовым отчетам включает информацию, предусмотренную статьей 22, с тем, чтобы облегчить совокупную оценку финансового положения субъектов, включенных в консолидацию, принимая во внимание существенные корректировки, связанные со специфическими характеристиками консолидированных финансовых отчетов по сравнению с индивидуальными финансовыми отчетами.

(2) Пояснительная записка к консолидированным финансовым отчетам составляется с учетом следующих аспектов:

- a) при представлении сделок между аффилированными субъектами, не включаются сделки между аффилированными субъектами, включенными в консолидацию;
- b) при представлении среднесписочной численности работников за отчетный период, отдельно представляется средняя численность работников, нанятых пропорционально консолидированными субъектами;
- c) при представлении пособий, авансов и займов, выданных членам совета, исполнительного и надзорного органов, указываются только суммы, предоставленные материнским предприятием и дочерними предприятиями членам соответствующих органов материнской компании.

(3) Дополнительно к предусмотренной частью (2) информации пояснительная записка к консолидированным финансовым отчетам содержит информацию относительно:

- a) наименования и адреса включенных в консолидацию субъектов, с указанием доли в уставном капитале, принадлежащей в соответствующих субъектах, кроме материнского предприятия, субъектам, включенным в консолидацию, или лицам, действующим от своего имени, но в интересах этих субъектов, а также информацию об условиях, на основании которых была проведена консолидация;
- b) наименования и адреса исключенных из консолидации субъектов, поскольку они не отвечают принципу непрерывности деятельности или освобождены от консолидации согласно стандартам бухгалтерского учета;
- c) наименования и адреса ассоциированных субъектов, включенных в консолидацию, и доли в их уставном капитале, принадлежащей субъектам, включенным в консолидацию, или лицам, действующим от своего имени, но в интересах включенных в консолидацию субъектов;
- d) наименования и адреса пропорционально консолидированных субъектов, факторов, на которых основывается совместное руководство соответствующих субъектов, а также доли в их уставном капитале, принадлежащей субъектам, включенным в консолидацию, или лицам, действующим от

своего имени, но в интересах, включенных в консолидацию субъектов;

- e) наименования и адреса субъектов, в которых обладают долей участия включенные в консолидацию субъекты, с указанием доли в уставном капитале, размера уставного капитала и резервов, а также прибыли (убытков) субъектов, в которых есть соответствующий интерес, за последний отчетный период, за который были утверждены финансовые отчеты.

Статья 30. Консолидированный отчет руководства

(1) Консолидированный отчет руководства содержит предусмотренную статьей 23 информацию с учетом существенных корректировок, вытекающих из специфических характеристик консолидированного отчета руководства, таким образом, чтобы облегчить оценку совокупного финансового состояния субъектов, включенных в консолидацию.

(2) Консолидированный отчет руководства составляется со следующими корректировками предусмотренной статьей 23 информации:

- a) при представлении информации о принадлежащих субъекту собственных акциях или долях участия указывается количество и номинальная стоимость всех акций или долей, принадлежащих материнскому предприятию, его дочерним предприятиям и лицам, действующим от своего имени и/или от имени одного из этих субъектов;
- b) глава о корпоративном управлении совокупно описывает основные характеристики систем внутреннего контроля и управления рисками для субъектов, включенных в консолидацию.

(3) Субъект публичного интереса, являющийся материнским предприятием большой группы, в которой на конец отчетного периода средняя численность работников за отчетный период превышает 500 сотрудников, включает в консолидированный отчет руководства нефинансовую консолидированную декларацию.

(4) Консолидированная нефинансовая декларация содержит предусмотренную частями (6) и (7) статьи 23 информацию, а также, в зависимости от обстоятельств, ссылки и дополнительные пояснения о представленных в консолидированных финансовых отчетах суммах.

(5) Крупный субъект и субъект публичного интереса, являющиеся предприятиями добывающей промышленности или предприятиями из области лесопользования, и которые в качестве материнского предприятия, обязаны составлять консолидированные финансовые отчеты, включают в консолидированный отчет руководства отдельную главу о платежах в пользу государства, если хотя бы один из соответствующих платежей превышает 1 700 000 леев в отчетном периоде. Информация о платежах в пользу государства включает предусмотренную частью (9) статьи 23 информацию.

(6) Материнское предприятие считается предприятием, занятым в добывающей промышленности, или предприятием из области лесопользования, если хотя бы одно из дочерних предприятий является таковым.

Глава VI ПОДПИСАНИЕ, АУДИТ, ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И ОПУБЛИКОВАНИЕ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ И КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ

Статья 31. Подписание финансовых отчетов

Индивидуальные и консолидированные финансовые отчеты подписываются указанными в части (2) статьи 18 лицами до их представления и опубликования согласно положениям статьи 33.

Статья 32. Аудит финансовых отчетов

(1) Обязательному аудиту подлежат:

- a) индивидуальные финансовые отчеты средних и крупных субъектов, субъектов публичного интереса и других субъектов в соответствии с требованиями действующего законодательства;
- b) консолидированные финансовые отчеты групп в соответствии с положениями статьи 27.

(2) Аудит финансовых отчетов осуществляется в соответствии с действующим законодательством об аудите финансовых отчетов.

Статья 33. Представление и опубликование финансовых отчетов

(1) Субъект представляет на бумажном носителе или в электронной форме индивидуальные финансовые отчеты, отчет руководства и аудиторское заключение собственникам (пайщикам, акционерам, учредителям, членам) и Национальному бюро статистики.

(2) Субъект представляет индивидуальные финансовые отчеты и другим органам публичной власти, финансовым учреждениям и заинтересованным пользователям согласно положениям действующего законодательства или по согласованию с субъектом.

(3) Субъект обязан представлять индивидуальные финансовые отчеты, отчет руководства и аудиторское заключение, в зависимости от обстоятельств, в течение 120 дней с момента последнего дня отчетного периода.

(4) Датой представления финансовых отчетов считается дата их отправки по электронной почте, загрузки в систему Публичного депозитария финансовой отчетности или дата представления Национальному бюро статистики.

(5) Подлежащие обязательному аудиту финансовые отчеты, отчет руководства соответствующих субъектов и аудиторское заключение размещаются на официальной веб-странице субъекта.

(6) Консолидированные финансовые отчеты, консолидированный отчет руководства и аудиторское заключение, в зависимости от обстоятельств, представляются и публикуются материнским предприятием согласно положениям частей (1)–(5).

(7) Члены совета, исполнительного и надзорного органов в рамках предусмотренных законом и учредительными документами компетенций обязаны обеспечить составление, представление и опубликование индивидуальных финансовых отчетов и отчетов руководства, консолидированных финансовых отчетов и консолидированного отчета руководства в соответствии с настоящим законом и стандартами бухгалтерского учета.

Статья 34. Ответственность за нарушение настоящего закона

Субъекты и лица, нарушающие положения настоящего закона, несут дисциплинарную, гражданско-правовую, правонарушительную и/или уголовную ответственность согласно действующему законодательству.

Глава VII ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ И ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 35.

Настоящий закон частично перелагает Директиву 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета от 26 июня 2013 года о годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов предприятий, вносящую поправки в Директиву 2006/43/ЕС Европейского Парламента и Совета и отменяющую директивы Совета 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС, опубликованную в Официальном журнале Европейского Союза L 182/19 от 29 июня 2013 года.

Статья 36

(1) Настоящий закон вступает в силу с 1 января 2019 года.

(2) В день вступления в силу настоящего закона субъект или группа, для которых отчетным периодом является календарный год, устанавливает категорию, к которой он относится исходя из критериев, предусмотренных частями (1)–(7) статьи 4, по состоянию на 31 декабря 2018 года.

Субъект или группа, применяющие иной, чем календарный год, отчетный период, устанавливает категорию, к какой относится, по состоянию на дату первого отчета, следующего после вступления в силу настоящего закона.

(3) Со дня вступления в силу настоящего закона положения Закона о бухгалтерском учете № 113/2007 (повторное опубликование: Официальный монитор Республики Молдова, 2014 г., № 27–34, ст. 61) применяются только к бюджетным органам/учреждениям.

Статья 37

(1) Правительству в шестимесячный срок со дня опубликования закона:

- a) представить Парламенту предложения по приведению действующего законодательства в соответствие с настоящим законом;
- b) привести свои нормативные акты в соответствие с настоящим законом;
- c) обеспечить разработку проектов нормативных актов, необходимых для внедрения положений настоящего закона.

(2) Национальному банку Молдовы, Национальной комиссии по финансовому рынку, центральным отраслевым органам привести свои нормативные акты в соответствие с настоящим законом.

ПРЕДСЕДАТЕЛЬ ПАРЛАМЕНТА

Андриан КАНДУ

№ 287. Кишинэу, 15 декабря 2017 г.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Представление финансовых отчетов»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении формата и порядка составления индивидуальных финансовых отчетов (далее – финансовые отчеты).

Сфера действия

3. Настоящий стандарт регулирует порядок составления и представления полных, упрощенных и сокращенных финансовых отчетов субъектов, применяющих Национальные стандарты бухгалтерского учета.

4. Настоящий стандарт не регулирует порядок составления финансовых отчетов:

- 1) субъектов публичного интереса и прочих субъектов, применяющих МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»;
- 2) некоммерческих организаций и представительств субъектов-нерезидентов (Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях и представительствах субъектов – нерезидентов);
- 3) бюджетных органов/учреждений (Нормы, установленные Министерством финансов);
- 4) ссудо-сберегательных ассоциаций (Методические указания об особенностях бухгалтерского учета и представления информации в финансовых отчетах ссудо-сберегательных ассоциаций).

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Движение денежных средств – поступления и/или выбытия денежных средств и денежных документов.

Изменения собственного капитала – увеличение и уменьшение элементов собственного капитала.

Финансовые результаты – отношение между доходами и расходами субъекта, представленными в отчете о прибыли и убытках.

Финансовое положение – отношение между активами, собственным капиталом и обязательствами субъекта, представленными в балансе/ сокращенном балансе.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой актив признается в балансе/ сокращенном балансе, после вычета накопленных амортизаций и убытков от обесценения.

Цель и состав финансовых отчетов

6. Цель финансовых отчетов заключается в представлении информации, необходимой для принятия экономических решений широким кругом пользователей, таких как: собственники (участники, акционеры, учредители, члены), кредиторы, клиенты, работники, публичные органы и общественность. Для осуществления этой цели финансовые отчеты представляют информацию о:

- 1) активах;
- 2) собственном капитале;
- 3) обязательствах;
- 4) доходах и расходах;
- 5) движении денежных средств.

7. В зависимости от категорий субъектов, предусмотренных в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, и собственных информационных потребностей субъект может составлять:

- 1) полные финансовые отчеты; или
- 2) упрощенные финансовые отчеты; или
- 3) сокращенные финансовые отчеты.

8. Полные финансовые отчеты включают:

- a) баланс;
- b) отчет о прибыли и убытках;
- c) отчет об изменениях собственного капитала;
- d) отчет о движении денежных средств;
- e) пояснительную записку.

9. Упрощенные финансовые отчеты включают:

- a) баланс;
- b) отчет о прибыли и убытках;
- c) пояснительную записку.

10. Сокращенные финансовые отчеты включают:

- a) сокращенный баланс;
- b) сокращенный отчет о прибыли и убытках;
- c) пояснительную записку.

Формат и содержание финансовых отчетов

Общие правила

11. Финансовые отчеты представляют собой единый набор и составляются за каждый отчетный период согласно форматам, представленным в приложениях к настоящему стандарту.

12. Финансовые отчеты составляются в соответствии с общими положениями, предусмотренными Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

13. Информация из финансовых отчетов должна соответствовать качественным фундаментальным и повышающим полезность информации характеристикам, предусмотренным Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

14. Финансовые отчеты составляются на основе бухгалтерской информации после отражения результатов инвентаризации для подтверждения наличия и состояния активов, собственного капитала и обязательств.

15. Финансовые отчеты должны быть выделены и обособлены от другой информации, представленной в одном и том же документе, например, в годовом отчете субъекта или в проспекте эмиссии ценных бумаг.

16. Субъект должен четко идентифицировать финансовые отчеты и выделить следующую информацию:

- 1) наименование субъекта и прочие идентифицирующие элементы;
- 2) отчетная дата или период, охватываемый финансовым отчетом;
- 3) основной вид деятельности;
- 4) форма собственности;
- 5) организационно-правовая форма;
- 6) единица измерения.

17. Ошибки, выявленные при составлении финансовых отчетов, исправляются в соответствии с НСБУ «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

18. Составление и представление финансовых отчетов включает следующие этапы:

- 1) выполнение работ, предшествующих составлению финансовых отчетов, таких как: общая инвентаризация активов, собственного капитала и обязательств, списание расходов и доходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду, определение и отражение курсовых валютных разниц, составление корректирующих проводок, определение текущей доли долгосрочных активов и долгосрочных обязательств, закрытие управленческих счетов и др.;
- 2) заполнение форматов финансовых отчетов;
- 3) составление пояснительной записки к финансовым отчетам;
- 4) утверждение, подписание и представление финансовых отчетов;
- 5) реформация баланса /сокращенного баланса.

Баланс / сокращенный баланс

Общие положения

19. Баланс /сокращенный баланс отражает финансовое положение субъекта и включает информацию об остатках, имеющихся на отчетную дату по:

- 1) *активам* – экономические ресурсы, идентифицируемые и контролируемые субъектом как результат прошлых экономических фактов, от использования которых ожидается получение экономических выгод;

- 2) *собственному капиталу* – остаточная величина в активах субъекта после вычета обязательств;

- 3) *обязательствам* – настоящая задолженность субъекта, возникшая вследствие прошлых экономических фактов, погашение (списание) которых приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды.

20. В балансе /сокращенном балансе итог активов равен итогу собственного капитала, обязательств и оценочных резервов.

21. Активы представлены в балансе /сокращенном балансе в порядке увеличения их ликвидности, а обязательства – в порядке увеличения срока их погашения.

22. Представления активов как долгосрочных активов или оборотных активов зависит от их назначения (например, авансы, выданные на приобретение долгосрочных активов, отражаются в составе этих активов независимо от срока предоставления аванса).

23. Если актив или обязательство связаны более чем с одним элементом структуры баланса /сокращенного баланса, его связь с другими элементами отражается в пояснительной записке к финансовым отчетам.

24. В зависимости от степени ликвидности активы подразделяются на:

- 1) оборотные активы, представляющие собой активы, которые ожидается, что будут израсходованы в течение нормального цикла деятельности, реализованы или получены в течение 12 месяцев, или представляющие собой денежные средства;
- 2) долгосрочные активы, которые включают все остальные активы, за исключением оборотных активов.

25. Нормальный цикл деятельности субъекта представляет собой период времени с момента приобретения активов, предназначенных для переработки, до момента их превращения в денежные средства. Когда для субъекта этот цикл не определен, продолжительность его считается 12 месяцев. Запасы, которые проданы, израсходованы, переработаны, и дебиторская задолженность, погашенная как часть нормального цикла деятельности в период, превышающий 12 месяцев с отчетной даты, считаются оборотными активами (например, сырье, материалы, незавершенное производство, которое требует выдержки и хранения на винодельческом субъекте, фрукты и соки, сульфитированные или замороженные на консервном заводе).

26. В зависимости от срока погашения обязательства делятся на:

- 1) текущие обязательства, которые включают обязательства, которые ожидаются, что будут погашены или списаны в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- 2) долгосрочные обязательства, включающие все остальные обязательства, за исключением текущих обязательств.

27. Коммерческие обязательства и обязательства перед сотрудниками, отражаемые в составе нормального цикла деятельности, являются текущими обязательствами, если даже они могут быть погашены в период, превышающий 12 месяцев после отчетной даты.

28. На отчетную дату субъект определяет текущую долю долгосрочных активов и долгосрочных обязательств, которая отражается в балансе /сокращенном балансе, соответственно в составе оборотных активов и/или текущих обязательств.

29. Дебиторская задолженность, денежные средства и обязательства в иностранной валюте пересчитываются и отражаются в балансе /сокращенном балансе в соответствии с НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

Баланс

30. Баланс составляется согласно формату, представленному в приложении 1 настоящего стандарта.

Активы

31. По строке 010 «Незавершенные нематериальные активы» отражается балансовая стоимость приобретенных нематериальных активов или нематериальных активов в процессе их создания и подготовки к использованию по назначению, а также нематериальных активов, взаимосвязанных с другими долгосрочными активами, по которым требуется проведение работ по их подготовке для использования по назначению, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

32. По строке 020 «Нематериальные активы в эксплуатации» отражается балансовая стоимость нематериальных активов, переданных в эксплуатацию, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы». В строках 021–024 представляется балансовая стоимость классов нематериальных активов: концессий, лицензий и товарных знаков; авторских прав и охраняемых документов; программного обеспечения и прочих нематериальных активов.

33. По строке 030 «Гудвилл» указывается балансовая стоимость гудвилла, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

34. По строке 040 «Авансы, выданные для нематериальных активов» отражается сумма долгосрочных и текущих авансов, выданных для приобретения нематериальных активов.

35. По строке 050 «Всего нематериальные активы» указывается общая стоимость нематериальных активов, определяемая как: стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040.

36. По строке 060 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» отражается балансовая стоимость поступивших долгосрочных материальных активов или долгосрочных материальных активов в процессе создания и подготовки для использования в качестве основных средств, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

37. По строке 070 «Земельные участки» отражается балансовая стоимость собственных земельных участков, полученных в финансовый лизинг и/или хозяйственное ведение, находящихся в процессе подготовки к использованию по назначению и в эксплуатации, а также стоимость прав пользования земельными участками.

38. По строке 080 «Основные средства» указывается балансовая стоимость собственных основных средств,

полученных в финансовый лизинг и/или хозяйственное ведение, находящихся в эксплуатации, в том числе стоимость прав пользования зданиями, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы». По строкам 081–086 указывается балансовая стоимость классов основных средств: зданий; специальных сооружений; машин, оборудования и технических установок; транспортных средств, мебели и инвентаря и прочих основных средств.

Пример 1. На отчетную дату субъект располагает следующей информацией:

- первоначальная стоимость основных средств – 4 500 000 леев, в том числе зданий – 2 500 000 леев, инвентаря и мебели – 2 000 000 леев;
- накопленная амортизация – 870 000 леев, в том числе зданий – 570 000 леев, инвентаря и мебели – 300 000 леев;
- убытки от обесценения зданий – 390 000 леев.

В соответствии с учетными политиками последующая оценка долгосрочных материальных активов осуществляется в соответствии с моделью, основанной на себестоимости.

На основе данных примера субъект отразит по строке 080 «Основные средства» баланса общую балансовую стоимость основных средств в сумме 3 240 000 леев (4 500 000 леев – 870 000 леев – 390 000 леев), а по строке 081 – балансовую стоимость зданий в размере 1 540 000 леев (2 500 000 леев – 570 000 леев – 390 000 леев) и по строке 085 – балансовую стоимость инвентаря и мебели в размере 1 700 000 леев (2 000 000 леев – 300 000 леев).

39. По строке 090 «Минеральные ресурсы» отражается балансовая стоимость минеральных ресурсов, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

40. По строке 100 «Долгосрочные биологические активы» отражается балансовая стоимость рабочего и продуктивного скота (быков, лошадей, коров, овец, свиней, коз и др.), незавершенных и находящихся в эксплуатации многолетних насаждений (садов, виноградников, виноградных и фруктовых питомников и др.), которая определяется в соответствии с НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве».

41. По строке 110 «Инвестиционная недвижимость» отражается балансовая стоимость инвестиционной недвижимости, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

42. По строке 120 «Авансы, выданные для долгосрочных материальных активов» отражается сумма долгосрочных и текущих авансов, выданных для приобретения (покупки, создания/строительства и др.) долгосрочных материальных активов.

43. По строке 130 «Всего долгосрочные материальные активы» указывается общая стоимость долгосрочных материальных активов, которая определяется как: стр.060 + стр.070 + стр.080 + стр.090 + стр.100 + стр.110 + стр.120.

44. По строкам 140 «Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» и 150 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны» указывается сумма ценных бумаг, долей уча-

ствия, предоставленных займов и прочих финансовых инвестиций в неаффилированные и аффилированные стороны со сроком погашения (возможного владения) более 12 месяцев, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества». По строкам 151–154 представляется, соответственно, стоимость акций и долей участия, предоставленных займов, в том числе относящихся к интересам участия, и прочих долгосрочных финансовых инвестиций в аффилированные стороны.

45. По строке 160 «Всего долгосрочные финансовые инвестиции» указывается общая стоимость долгосрочных финансовых инвестиций, определенная как: стр.140 + стр.150.

46. По строкам 170 «Долгосрочная коммерческая дебиторская задолженность», 180 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон» и 190 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность» отражаются суммы дебиторской задолженности неаффилированных и аффилированных сторон со сроком погашения более 12 месяцев после отчетной даты, которые определяются в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции». По строке 181 «Дебиторская задолженность, относящаяся к интересам участия» указывается сумма дебиторской задолженности, относящейся к интересам участия.

47. По строке 200 «Долгосрочные расходы будущих периодов» указывается сумма расходов, понесенных в отчетном периоде, но относящихся к последующим отчетным периодам и/или превышающих порог существенности, установленный учетными политиками субъекта, и которые должны быть списаны в течение более чем 12 месяцев после отчетной даты.

48. По строке 210 «Прочие долгосрочные активы» отражается стоимость прочих активов со сроком владения (использования/списания) более 12 месяцев, не включенные по строкам 010–200.

49. По строке 220 «Всего долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы» указывается общая сумма долгосрочной дебиторской задолженности и прочих долгосрочных активов, определяемая как: стр.170 + стр.180 + стр.190 + стр.200 + стр.210.

50. По строке 230 «Всего долгосрочные активы» указывается общая стоимость долгосрочных активов, определяемая как: стр.050 + стр.130 + стр.160 + стр.220.

51. По строкам 240 «Материалы и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 250 «Оборотные биологические активы», 260 «Незавершенное производство» и 270 «Продукция и товары» указывается балансовая стоимость соответствующих категорий запасов, которая определяется в соответствии с НСБУ «Запасы» и НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве».

52. По строке 280 «Авансы, выданные для запасов» отражается сумма долгосрочных и текущих авансов, выданных для закупки/изготовления запасов и услуг, связанных с поступлением запасов.

53. По строке 290 «Всего запасы» указывается общая стоимость запасов, определяемая как: стр.240 + стр.250 + стр.260 + стр.270 + стр.280.

54. По строке 300 «Текущая коммерческая дебиторская задолженность» указывается чистая стоимость текущей дебиторской задолженности неаффилированных покупателей и клиентов в стране и за рубежом, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции».

Пример 2. По состоянию на отчетную дату субъект располагает следующими данными: дебиторская задолженность покупателей и клиентов в стране – 658 000 леев, за рубежом – 392 000 леев, сумма оценочных резервов (поправок) на покрытие безнадежной дебиторской задолженности – 45 000 леев.

Согласно данным из примера субъект отражает по строке 300 «Коммерческая дебиторская задолженность» баланса сумму 1 005 000 леев (658 000 леев + 392 000 леев – 45 000 леев).

55. По строке 310 «Текущая дебиторская задолженность аффилированных сторон» отражается сумма текущей дебиторской задолженности аффилированных дебиторов в стране и за рубежом, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества». По строке 311 представляется сумма текущей дебиторской задолженности, относящейся к интересам участия.

56. По строкам 320 «Дебиторская задолженность бюджета» и 330 «Дебиторская задолженность персонала» отражается сумма дебиторской задолженности бюджета и персонала, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции».

57. По строке 340 «Прочая текущая дебиторская задолженность» указывается сумма дебиторской задолженности по лизингу (аренде/имущественному найму), процентам, периодическим платежам и прочим начисленным доходам, предстоящей дебиторской задолженности, дебиторской задолженности страховых компаний по страховым возмещениям, дебиторской задолженности органов социального страхования, дебиторской задолженности по предъявленным и признанным претензиям и дебиторской задолженности по другим операциям.

58. По строке 350 «Текущие расходы будущих периодов» указывается сумма расходов, понесенных в отчетном периоде, но относящихся к последующим отчетным периодам и/или превышающим порог значимости, установленный учетными политиками субъекта, и которые должны быть списаны в течение не более 12 месяцев после отчетной даты.

59. По строке 360 «Прочие оборотные активы» указывается балансовая стоимость прочих оборотных активов, не включенных по строкам 240–350.

60. По строке 370 «Всего текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные активы» указывается общая стоимость дебиторской задолженности и прочих активов со сроком погашения (возможного владения) не более 12 месяцев, определяемая как: стр.300 + стр.310 + стр.320 + стр.330 + стр.340 + стр.350 + стр.360.

61. По строкам 380 «Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» и 390 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны» указывается сумма ценных бумаг, долей участия, предоставленных займов и прочих финансовых инвестиций со сроком погашения (вероятного владения) не более 12 месяцев в неаффилированные и аффилированные стороны, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества». По строкам 391–394 представляется, соответственно, стоимость акций и долей участия в аффилированных субъектах, сумма займов, предоставленных аффилированным субъектам, сумма займов, относящихся к интересам участия, и стоимость прочих текущих финансовых инвестиций в аффилированные стороны.

62. По строке 400 «Всего текущие финансовые инвестиции» указывается общая стоимость текущих финансовых инвестиций, определяемая как: стр.380 + стр.390.

63. По строке 410 «Денежные средства и денежные документы» указывается общая сумма денежных средств в национальной и иностранной валюте в кассе и на текущих счетах, денежных средств на других банковских счетах, в пути и стоимость денежных документов (акцизных марок, почтовых марок, проездных билетов, путевок на лечение и отдых и др.).

64. По строке 420 «Всего оборотные активы» отражается общая стоимость оборотных активов, определяемая как: стр.290 + стр.370 + стр.400 + стр.410.

65. По строке 430 «Всего активы» указывается общая стоимость долгосрочных и оборотных активов субъекта, определяемая как: стр.230 + стр.420.

Собственный капитал

66. По строке 440 «Уставный капитал» указывается стоимость долей участия (долей участия, собственных акций и прочих инструментов собственного капитала), указанная в учредительных документах субъекта и/или других документах, предусмотренных законодательством.

67. По строке 450 «Неоплаченный капитал» указывается в скобках сумма дебиторской задолженности собственников по взносам в уставный капитал при учреждении субъекта и дополнительным взносам на покрытие убытков прошлых лет.

68. По строке 460 «Незарегистрированный капитал» отражается номинальная стоимость акций, выпущенных при учреждении акционерного общества, еще не зарегистрированных в Национальной комиссии по финансовому рынку, и стоимость взносов собственников для увеличения уставного капитала до государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта.

69. По строке 470 «Изъятый капитал» указывается в скобках стоимость изъятия долей участия, приобретенных, выкупленных или иным образом полученных субъектом от его собственников.

70. По строке 480 «Имущество, полученное от государства с правом собственности» указывается стоимость имущества, полученного от государства на основании учредительных документов и/или других документов,

предусмотренных законодательством, за исключением имущества, отраженного в составе уставного капитала.

71. По строке 490 «Всего уставный и незарегистрированный капитал» отражается общая сумма уставного и незарегистрированного капитала, которая определяется как: стр.440 + стр.450 + стр.460 + стр.470 + стр.480.

72. По строке 500 «Премии капитала» указывается превышение фактической стоимости взносов собственников в уставный капитал над номинальной стоимостью долей участия, а также превышение стоимости изъятия над номинальной стоимостью или стоимостью отчуждения собственных долей участия, изъятых и впоследствии аннулированных или отчужденных.

73. По строкам 510 «Резервный капитал», 520 «Уставные резервы» и 530 «Прочие резервы» отражается, соответственно, сумма резервов, созданных за счет чистой прибыли в соответствии с положениями законодательства, уставом субъекта и решениями общего собрания собственников или другого уполномоченного органа управления субъекта.

74. По строке 540 «Всего резервы» отражается общая сумма резервов, определяемая как: стр.510 + стр.520 + стр.530.

75. По строке 550 «Поправки результатов прошлых лет» указывается сумма поправок результатов прошлых лет, выявленных в отчетном периоде: прибыль – как обычное отражение, убыток – со знаком минус (в скобках), который определяется в соответствии с НСБУ «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

76. По строке 560 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» отражается сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет, которая определяется в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

77. По строке 570 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» указывается сумма чистой прибыли (чистого убытка – в скобках) отчетного периода, которая определяется в отчете о прибыли и убытках.

78. По строке 580 «Использованная прибыль отчетного периода» отражается в скобках сумма прибыли отчетного периода, использованной для выплаты дивидендов, создания резервов и в других целях, предусмотренных законодательством, уставом или установленных решениями уполномоченного органа управления субъекта.

79. По строке 590 «Всего прибыль (убыток)» отражается общая сумма прибыли (убытка), которая определяется как: стр.550 + стр.560 + стр.570 + стр.580.

80. По строке 600 «Резервы от переоценки» отражается сумма дооценки от переоценки долгосрочных материальных активов, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные материальные и нематериальные активы».

81. По строке 610 «Прочие элементы собственного капитала» отражается размер субсидий по активам, полученным субъектами с публичной собственностью от Правительства и других органов публичного управления, списанных (после выполнения договорных условий), и сумма прочих элементов собственного капитала, не включенных по строкам 440–590.

82. По строке 620 «Всего собственный капитал» указывается совокупность элементов собственного капитала, определяемая как: стр.490 + стр.500 + стр.540 + стр.590 + стр.600 + стр.610.

Обязательства

83. По строке 630 «Долгосрочные кредиты банков» отражается общая сумма банковских кредитов, полученных на срок более 12 месяцев после отчетной даты.

84. По строке 640 «Долгосрочные займы» отражается общая сумма займов, полученных на срок более 12 месяцев после отчетной даты. По строкам 641–643 указываются займы по выпущенным облигациям, в том числе по выпущенным конвертируемым облигациям, и прочие долгосрочные займы.

85. По строке 650 «Долгосрочные коммерческие обязательства» указывается сумма долгосрочных обязательств по договорам финансового лизинга, продажи товаров, оказания услуг и прочих операций, которая определяется в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства» и НСБУ «Договоры лизинга».

86. По строке 660 «Долгосрочные обязательства перед аффилированными сторонами» отражается сумма обязательств перед дочерними предприятиями, ассоциированными субъектами, простыми товариществами и прочими аффилированными сторонами, состав которых определяется в соответствии с НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества». По строке 661 указывается сумма обязательств, связанных с интересами участия.

87. По строке 670 «Долгосрочные авансы, полученные» отражается сумма авансов, полученных в счет последующих поставок ценностей и услуг со сроком оплаты более 12 месяцев.

88. По строке 680 «Долгосрочные доходы будущих периодов» указываются суммы, которые получены (расчитаны) в текущем отчетном периоде, но которые должны быть отнесены на текущие доходы в течение периода, превышающего 12 месяцев, за исключением доходов будущих периодов, связанных с субсидиями по активам, полученными субъектами с публичной собственностью от Правительства и других органов публичного управления, которые списываются (после выполнения договорных условий) на прочие элементы собственного капитала.

89. По строке 690 «Прочие долгосрочные обязательства» отражается сумма целевого финансирования и поступлений специального назначения, обязательств по ценностям, полученным в хозяйственное ведение и прочих обязательств со сроком погашения (списания) более 12 месяцев после отчетной даты.

90. По строке 700 «Всего долгосрочные обязательства» отражается общая сумма долгосрочных обязательств субъекта, определяемая как: стр.630 + стр.640 + стр.650 + стр.660 + стр.670 + стр.680 + стр.690.

91. По строке 710 «Краткосрочные кредиты банков» указывается сумма полученных кредитов банков, включая связанные с ними проценты, со сроком погашения не более 12 месяцев после отчетной даты.

92. По строке 720 «Краткосрочные займы» отражается сумма полученных займов, включая связанные с ними

проценты, со сроком погашения не более 12 месяцев после отчетной даты. По строкам 721–723 указывается сумма займов по выпущенным облигациям, в том числе по выпущенным конвертируемым облигациям, и прочих краткосрочных займов.

93. По строке 730 «Текущие коммерческие обязательства» указывается сумма обязательств субъекта перед поставщиками по приобретенным или взятым в лизинг ценностям и полученным услугам, которые должны быть погашены или отнесены в счет погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты.

94. По строке 740 «Текущие обязательства перед аффилированными сторонами» указывается сумма текущих обязательств субъекта перед аффилированными сторонами. По строке 741 указывается сумма обязательств, связанных с интересами участия.

95. По строке 750 «Текущие авансы, полученные» указывается сумма авансов, полученных на срок не более 12 месяцев после отчетной даты в счет последующих поставок ценностей и услуг.

96. По строке 760 «Обязательства перед персоналом» отражается сумма обязательств субъекта перед персоналом по оплате труда и прочим операциям (например, обязательства, связанные с командировками и возмещением расходов без получения аванса, использованием личного имущества в служебных целях).

97. По строке 770 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» указывается сумма обязательств субъекта перед органами социального и медицинского страхования (в том числе индивидуального), которая определяется в соответствии с законодательством.

98. По строке 780 «Обязательства перед бюджетом» указывается сумма обязательств перед бюджетом по налогам и сборам, а также связанных с ними санкций, которая определяется в соответствии с законодательством.

99. По строке 790 «Обязательства перед собственниками» указывается сумма обязательств субъекта по начисленным дивидендам и прочим операциям по расчетам с собственниками.

100. По строке 800 «Текущие доходы будущих периодов» отражается сумма доходов будущих периодов, которая должна быть списана на текущие доходы в следующие 12 месяцев, за исключением текущих доходов будущих периодов, связанных с субсидиями по активам, полученными субъектами с публичной собственностью от Правительства и других органов публичного управления, которые списываются (после выполнения договорных условий) на прочие элементы собственного капитала.

101. По строке 810 «Прочие текущие обязательства» указывается сумма текущего целевого финансирования и поступлений специального назначения, предварительных обязательств, обязательств по страхованию ценностей и лиц, обязательств по ценностям, полученным в хозяйственное ведение, обязательств по коммерческим санкциям и прочих обязательств со сроком погашения (списания) не более 12 месяцев после отчетной даты.

102. По строке 820 «Всего текущие обязательства» указывается общая сумма текущих обязательств субъекта, которая определяется как: стр.710 + стр.720 + стр.730 +

стр.740 + стр.750 + стр.760 + стр.770 + стр.780 + стр.790 + стр.800 + стр.810.

Оценочные резервы

103. По строкам 830 «Оценочные резервы по вознаграждениям работникам», 840 «Оценочные резервы по гарантиям, предоставленным покупателям/клиентам», 850 «Оценочные резервы по налогам» и 860 «Прочие оценочные резервы» отражается сумма созданных оценочных резервов, которая определяется в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

104. По строке 870 «Всего оценочные резервы» отражается общая сумма оценочных резервов, определяемая как: стр.830 + стр.840 + стр.850 + стр.860.

105. По строке 880 «Всего пассивы» указывается общая сумма собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств и оценочных резервов субъекта, определяемая как: стр.620 + стр.700 + стр.820 + стр.870.

Сокращенный баланс

106. Сокращенный баланс составляется согласно формату, представленному в приложении 2 настоящего стандарта.

107. По строке 010 «Нематериальные активы» отражается балансовая стоимость незавершенных и используемых нематериальных активов, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

108. По строке 020 «Долгосрочные материальные активы» отражается балансовая стоимость незавершенных долгосрочных материальных активов, земельных участков, основных средств, минеральных ресурсов, долгосрочных биологических активов, инвестиционной недвижимости, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» и НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве», а также сумма авансов, предоставленных для долгосрочных материальных активов.

109. По строке 030 «Долгосрочные финансовые инвестиции» указывается стоимость приобретенных ценных бумаг, банковских депозитов, предоставленных займов и прочих инвестиций в неаффилированные и аффилированные стороны со сроком владения (погашения) более 12 месяцев после отчетной даты, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции».

110. По строке 040 «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы» указываются размер дебиторской задолженности, сумма расходов будущих периодов и прочих активов, срок владения (погашения) которых превышает 12 месяцев после отчетной даты, которые не включены по строкам 010–040.

111. По строке 050 «Всего долгосрочные активы» указывается общая стоимость долгосрочных активов, определяемая как: стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040.

112. По строке 060 «Запасы» указывается балансовая стоимость материалов, оборотных биологических активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, незавершенного производства, продукции и товаров, которая

определяется в соответствии с НСБУ «Запасы» и НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве».

113. По строке 070 «Текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные активы» отражается сумма коммерческой дебиторской задолженности, дебиторской задолженности бюджета, персонала, расходы будущих периодов и прочие активы, которые должны быть использованы (списаны) в течение периода, не превышающего 12 месяцев после отчетной даты.

114. По строке 080 «Текущие финансовые инвестиции» указывается стоимость приобретенных ценных бумаг, банковских депозитов, предоставленных займов и прочих инвестиций в неаффилированные и аффилированные стороны, срок владения (погашения) которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции».

115. По строке 090 «Денежные средства и денежные документы» указывается общая сумма денежных средств в национальной и иностранной валюте в кассе и на текущих счетах, денежных средств на других банковских счетах, в пути и стоимость денежных документов (акцизных марок, почтовых марок, проездных билетов, путевок на лечение и отдых и др.).

116. По строке 100 «Всего оборотные активы» отражается общая стоимость оборотных активов, определяемая как: стр.060 + стр.070 + стр.080 + стр.090.

117. По строке 110 «Всего активы» указывается общая стоимость долгосрочных и оборотных активов субъекта, определяемая как: стр.050 + стр.100.

118. По строке 120 «Уставный и незарегистрированный капитал» указывается стоимость уставного капитала, неоплаченного, незарегистрированного и изъятого капитала и имущества, полученного от государства с правом собственности, которая определяется в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

119. По строке 130 «Премии капитала» указывается превышение фактической стоимости взносов собственников в уставный капитал над номинальной стоимостью долей участия, а также превышение стоимости изъятия над номинальной стоимостью или стоимостью отчуждения собственных долей участия, изъятых и впоследствии аннулированных или отчужденных.

120. По строке 140 «Резервы» отражается, соответственно, сумма созданных резервов за счет чистой прибыли в соответствии с положениями законодательства, уставом субъекта и решениями общего собрания собственников или другого уполномоченного органа управления субъекта.

121. По строке 150 «Прибыль (убыток)» отражается сумма прибыли (убытка) прошлых лет и текущего отчетного периода, которая определяется в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

122. По строке 160 «Резервы от переоценки» отражается сумма дооценки от переоценки долгосрочных материальных активов, которая определяется в соответствии с НСБУ «Долгосрочные материальные и нематериальные активы».

123. По строке 170 «Прочие элементы собственного капитала» отражается сумма субсидий по активам, по-

лученным субъектами с публичной собственностью от Правительства и других органов публичного управления, списанных (после выполнения договорных условий), и сумма прочих элементов собственного капитала, не включенных по строкам 120–160.

124. По строке 180 «Всего собственный капитал» указывается совокупность элементов собственного капитала, определяемая как: стр.120 + стр.130 + стр.140 + стр.150 + стр.160 + стр.170.

125. По строке 190 «Долгосрочные обязательства» указывается сумма обязательств со сроком погашения (списания) более 12 месяцев после отчетной даты, которая определяется в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

126. По строке 200 «Текущие обязательства» указывается сумма обязательств, срок погашения (списания) которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты, которая определяется в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

127. По строке 210 «Всего обязательства» указывается общая сумма долгосрочных и текущих обязательств, определяемая как: стр.190 + стр.200.

128. По строке 220 «Оценочные резервы» отражается сумма созданных оценочных резервов по отпускам работников, гарантиям, налогам и другим целям, которая определяется в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

129. По строке 230 «Всего пассивы» указывается общая сумма собственного капитала, обязательств и оценочных резервов субъекта, определяемая как: стр.180 + стр.210 + стр.220.

Отчет о прибыли и убытках/ сокращенный отчет о прибыли и убытках

Общие положения

130. Отчет о прибыли и убытках/ сокращенный отчет о прибыли и убытках характеризует финансовые результаты субъекта за отчетный период и содержит информацию относительно:

- 1) *доходов* – увеличение экономических выгод, отраженных в отчетном периоде, в виде поступления активов или увеличения их стоимости или уменьшения обязательств, имеющих как результат увеличение собственного капитала, за исключением связанного со взносами собственников. Доходы включают: доходы от операционной деятельности и доходы от других видов деятельности. Доходы от операционной деятельности составлены из доходов от продаж и других доходов от операционной деятельности, определенных в настоящем стандарте. Доходами от других видов деятельности являются доходы от операций с долгосрочными активами, финансовые и чрезвычайные доходы.
- 2) *расходов* – сокращение экономических выгод, отраженное в отчетным периоде, в виде выбытия или уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, влекущих за собой уменьшение

собственного капитала, кроме связанных с его распределением собственникам;

- 3) *финансовых результатов* – прибыль (убытки), рассчитанная как разница между доходами и расходами отчетного периода.

131. Доходы и расходы, связанные с одними и теми же экономическими операциями, отражаются в отчете о прибыли и убытках/ сокращенном отчете о прибыли и убытках в одном и том же отчетном периоде (например, балансовая стоимость проданных ценностей и их продажная стоимость признаются одновременно в одном и том же отчетном периоде).

132. В случае, если в отчетном периоде не были отражены доходы, но были понесены расходы, которые должны быть признаны в соответствии с НСБУ «Расходы», они представляются в отчете о прибыли и убытках в отчетном периоде, в котором они были понесены. Если в отчетном периоде были отражены только доходы, которые должны быть признаны в соответствии с НСБУ «Доходы», и не были понесены расходы, они должны быть представлены в отчете о прибыли и убытках в том отчетном периоде, в котором они были получены.

Отчет о прибыли и убытках

133. Отчет о прибыли и убытках составляется на основе классификации расходов по назначению (функциям) согласно формату, представленному в приложении 3 настоящего стандарта.

134. По строке 010 «Доходы от продаж» отражается сумма доходов от продаж, полученных от операционной деятельности. По строкам 011–016 представляются, соответственно, доходы от продаж продукции и товаров, от оказания услуг и выполнения работ по договорам на строительство, договорам операционного и финансового лизинга (аренды/имущественного найма), микрофинансирования и прочие доходы (например, от дивидендов, долей участия, процентов, представляющих для субъекта операционную деятельность).

Сумма доходов от продаж, признанная в отчетном периоде, корректируется на стоимость продукции и товаров, возвращенных покупателями, и/или снижения цены на поставленную продукцию, товары и/или оказанные услуги в том же отчетном периоде, в котором имела место поставка.

135. По строке 020 «Себестоимость продаж» отражаются затраты, связанные с получением доходов от продаж, отраженных по строке 010. По строкам 021–026 представляются, соответственно, балансовая стоимость проданной продукции/товаров, стоимость оказанных услуг/выполненных работ третьим лицам, затраты, связанные с договорами на строительство, договорами операционного и финансового лизинга (аренды/имущественного найма), микрофинансирования и прочие затраты, понесенные в рамках операционной деятельности субъекта и увязанные с доходами от продаж.

Сумма себестоимости продаж, отраженная в отчетном периоде, корректируется на балансовую стоимость продукции/товаров, проданных и возвращенных субъекту в том же отчетном периоде, в котором имела место поставка.

136. По строке 030 «Валовая прибыль (валовой убыток)» отражается разница между доходами от продаж и себестоимостью продаж, определяемая как: стр.010 – стр.020.

Пример 3. В 201X году субъект реализовал 2870 единиц продукции по себестоимости единицы 45 леев и по цене реализации 60 леев за единицу. В этом же отчетном периоде было возвращено 185 единиц продукции.

Согласно данным примера субъект отражает в отчете о прибыли и убытках:

- по строке 010 «Доходы от продаж» сумму 161 100 леев (2870 единиц × 60 леев – 185 единиц × 60 леев);
- по строке 020 «Себестоимость продаж» сумму 120 825 леев (2870 единиц × 45 леев – 185 единиц × 45 леев);
- по строке 030 «Валовая прибыль (валовой убыток)» валовую прибыль в размере 40 275 леев (161 100 леев – 120 825 леев).

137. По строке 040 «Прочие доходы от операционной деятельности» отражаются доходы, которые возникают в процессе осуществления операционной деятельности, но которые не могут быть отнесены на доходы от продаж. Они включают доходы от: выбытия прочих оборотных активов (за исключением доходов, отраженных по строке 010); пеней, штрафов и прочих санкций; возмещения материального ущерба, причиненного субъекту; списания обязательств с истекшим сроком исковой давности; субсидий, целевого финансирования и поступлений, активов, полученных безвозмездно, не включенных в доходы от продаж; излишков активов, выявленных при инвентаризации; положительных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки/продажи иностранной валюты, используемой в операционной деятельности, и от других операций, относящихся к операционной деятельности.

Пример 4. В 201X году субъект отразил доходы, связанные с операционной деятельностью, в результате:

- продажи материалов – 18 990 леев;
- выявления излишков товаров при инвентаризации – 1 200 леев;
- начисления материального ущерба, причиненного субъекту виновным лицом, – 7 290 леев;
- списания коммерческих обязательств с истекшим сроком исковой давности – 17 500 леев;
- аннулирования налоговых санкций, относящихся к предыдущим периодам, по решению судебной инстанции – 3 500 леев.

Согласно данным примера субъект отражает по строке 040 «Прочие доходы от операционной деятельности» отчета о прибыли и убытках за 201X год сумму 48 480 леев (18 990 леев + 1 200 леев + 7 290 леев + 17 500 леев + 3 500 леев).

138. По строке 050 «Расходы на реализацию» отражаются расходы, связанные с продажей продукции/товаров, оказанием услуг и/или выполнением работ, определенные в соответствии с НСБУ «Расходы».

139. По строке 060 «Административные расходы» отражаются расходы на обслуживание и управление субъекта в целом, определенные в соответствии с НСБУ «Расходы».

140. По строке 070 «Прочие расходы операционной деятельности» представляются расходы, связанные с

осуществлением операционной деятельности субъекта, но которые не могут быть отнесены на себестоимость продаж, расходы на реализацию или административные расходы. Состав этих расходов определяется в соответствии с НСБУ «Расходы».

141. По строке 080 «Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами операционной деятельности отчетного периода, определенная как: стр.030 + стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.070.

142. По строке 090 «Финансовые доходы» отражается общая сумма финансовых доходов. По строкам 091–099 представляются, соответственно: доходы от интересов участия (например, дивиденды), в том числе доходы, полученные от аффилированных сторон; доходы от процентов (за исключением доходов, относящихся к процентам по договорам лизинга и договорам микрофинансирования, которые отражаются по стр.014 и стр.015), включая доходы в форме процентов, полученных от аффилированных сторон; доходы от прочих долгосрочных финансовых инвестиций, включая доходы, полученные от аффилированных сторон; доходы от корректировок стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций; доходы от выбытия финансовых инвестиций; доходы от курсовых валютных и суммовых разниц и др.

143. По строке 100 «Финансовые расходы» отражается общая сумма финансовых расходов. По строкам 101–105 представляются соответственно: расходы по процентам (за исключением затрат по процентам, относящимся к договорам лизинга у лизингополучателя и договорам микрофинансирования, которые отражаются по стр.024 и стр.025), в том числе расходы по процентам, относящимся к аффилированным сторонам; расходы от корректировок стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций; расходы от выбытия финансовых инвестиций; расходы от курсовых валютных и суммовых разниц и др.

144. По строке 110 «Результат: финансовая прибыль (убыток)» отражается разница между финансовыми доходами и расходами, определяемая как: стр.090–стр.100.

145. По строке 120 «Доходы, связанные с долгосрочными активами, и чрезвычайные доходы» указывается сумма доходов, относящихся к долгосрочным активам, кроме излишков активов, выявленных при инвентаризации; восстановлению убытков от обесценения; компенсациям по возмещению чрезвычайных убытков; от списания отрицательного гудвилла; другим экономическим фактам, которые не относятся к операционной и финансовой деятельности.

146. По строке 130 «Расходы, связанные с долгосрочными активами, и чрезвычайные расходы» указывается сумма расходов, относящихся к долгосрочным активам и чрезвычайным расходам, определяемая в соответствии с НСБУ «Расходы».

147. По строке 140 «Результат от операций с долгосрочными активами и чрезвычайных операций: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами, связанными с операциями с долгосрочными активами и чрезвычайными операциями, определяемая как: стр.120 – стр.130.

148. По строке 150 «Результат от прочей деятельности: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами, относящимися к прочей деятельности, определяемая как: стр.110 + стр.140.

149. По строке 160 «Прибыль (убыток) до налогообложения» указывается финансовый результат до налогообложения, определяемый как: стр.080 + стр.150.

150. По строке 170 «Расходы по подоходному налогу» указывается сумма расходов по подоходному налогу, определяемая в соответствии с НСБУ «Расходы».

151. По строке 180 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» указывается финансовый результат после налогообложения, определяемый как разница между прибылью (убытком) до налогообложения и расходами по подоходному налогу: стр.160 – стр.170. Этот показатель должен совпадать с показателем строки 570 баланса.

Сокращенный отчет о прибыли и убытках

152. Сокращенный отчет о прибыли и убытках составляется на основе классификации расходов по назначению (функциям) согласно формату, представленному в приложении 4 настоящего стандарта.

153. По строке 010 «Доходы от продаж» отражается сумма доходов от продаж, полученных в рамках операционной деятельности. Они включают доходы от продаж продукции и товаров, оказания услуг и выполнения работ, от договоров на строительство, договоров операционного и финансового лизинга (аренды/имущественного найма), микрофинансирования и прочие доходы (например, от дивидендов, участия, процентов, представляющих для субъекта операционную деятельность). Сумма доходов от продаж, признанная в отчетном периоде, корректируется с учетом стоимости продукции и товаров, возвращенных покупателями, и/или снижения цены на проданную продукцию, товары и/или оказанные услуги в том же отчетном периоде, в котором имела место поставка.

154. По строке 020 «Себестоимость продаж» отражаются затраты, связанные с получением доходов от продаж, указанных по строке 010. Они включают балансовую стоимость проданной продукции/товаров, стоимость оказанных услуг/работ, выполненных для третьих лиц, затраты, связанные с договорами на строительство и договорами операционного/финансового лизинга (аренды/имущественного найма), микрофинансирования, и прочие затраты, понесенные в рамках операционной деятельности субъекта и увязанные с доходами от продаж.

Сумма себестоимости продаж, отраженная в отчетном периоде, корректируется с учетом балансовой стоимости продукции/товаров, проданных и возвращенных субъекту в том же отчетном периоде, в котором имела место поставка.

155. По строке 030 «Валовая прибыль (валовой убыток)» отражается разница между доходами от продаж и себестоимостью продаж, определяемая как: стр.010 – стр.020.

Пример 5. В 201X году субъект реализовал 2870 единиц продукции, себестоимость единицы которой составила 45 леев и цена реализации 60 леев за единицу. В этом же отчетном периоде было возвращено 185 единиц продукции.

Согласно данным примера субъект отражает в отчете о прибыли и убытках:

- по строке 010 «Доходы от продаж» сумму 161 100 леев (2870 единиц × 60 леев – 185 единиц × 60 леев);
- по строке 020 «Себестоимость продаж» сумму 120 825 леев (2870 единиц × 45 леев – 185 единиц × 45 леев);
- по строке 030 «Валовая прибыль (валовой убыток)» валовую прибыль в размере 40 275 леев (161 100 леев – 120 825 леев).

156. По строке 040 «Прочие доходы от операционной деятельности» отражаются доходы, которые возникают в процессе осуществления операционной деятельности, но которые не могут быть отнесены на доходы от продаж. Они включают доходы от: выбытия прочих оборотных активов (за исключением доходов, отраженных по строке 010); пеней, штрафов и прочих санкций; возмещению материального ущерба, причиненного субъекту; списания обязательств с истекшим сроком исковой давности; субсидий, целевого финансирования и поступлений, активов, поступивших безвозмездно, которые не были включены в доходы от продаж; излишков активов, выявленных при инвентаризации; положительных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки/продажи иностранной валюты, используемой в операционной деятельности и от других операций, относящихся к операционной деятельности.

Пример 6. В 201X году субъект получил доходы, связанные с операционной деятельностью, в результате:

- продажи материалов – 18 990 леев;
- выявления излишков товаров при инвентаризации – 1200 леев;
- начисления материального ущерба, причиненного субъекту виновным лицом, – 7290 леев;
- списания коммерческих обязательств с истекшим сроком исковой давности – 17 500 леев;
- аннулирования налоговых санкций, относящимся к предыдущим периодам, по решению судебной инстанции – 3500 леев.

Согласно данным примера субъект отражает по строке 040 «Прочие доходы от операционной деятельности» отчета о прибыли и убытках за 201X год сумму 48 480 леев (18 990 леев + 1200 леев + 7290 леев + 17 500 леев + 3500 леев).

157. По строке 050 «Расходы на реализацию» отражаются расходы, связанные с продажей продукции/товаров, оказанием услуг и/или выполнением работ, определенные в соответствии с НСБУ «Расходы».

158. По строке 060 «Административные расходы» отражаются расходы на обслуживание субъекта и управление им в целом, определенные в соответствии с НСБУ «Расходы».

159. По строке 070 «Прочие расходы операционной деятельности» представляются расходы, связанные с осуществлением операционной деятельности субъекта, но которые не могут быть отнесены на себестоимость продаж, расходы на реализацию или административные расходы. Состав этих расходов определяется в соответствии с НСБУ «Расходы».

160. По строке 080 «Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами операционной деятельности отчетного периода, которая определяется как: стр.030 + стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.070.

161. По строке 090 «Результат: финансовая прибыль (убыток)» отражается разница между финансовыми доходами и расходами отчетного периода. Финансовые доходы включают: доходы от интересов участия (например, дивиденды); доходы от процентов (за исключением доходов, относящихся к процентам по договорам лизинга и договорам микрофинансирования, которые отражаются по стр.010); доходы от прочих долгосрочных финансовых инвестиций; доходы от выбытия финансовых инвестиций; доходы от курсовых валютных и суммовых разниц и др. Финансовые расходы включают: расходы по процентам (за исключением расходов по процентам, относящимся к договорам лизинга у лизингополучателя и договорам микрофинансирования, которые отражаются по стр.020; расходы от выбытия финансовых инвестиций; расходы от курсовых валютных и суммовых разниц и др.

162. По строке 100 «Результат от операций, связанных с долгосрочными активами и чрезвычайными операциями» указывается разница между суммой доходов и расходов, относящихся к операциям с долгосрочными активами отчетного периода. Доходы включают: сумму доходов от операций с долгосрочными активами, за исключением относящихся к ценным бумагам и излишкам активов, выявленным при инвентаризации; восстановление убытков от обесценения, за исключением относящихся к ценным бумагам; компенсации по возмещению чрезвычайных убытков; от списания отрицательного гудвилла; других экономических фактов, которые не относятся к операционной и финансовой деятельности. Расходы, связанные с долгосрочными активами, и чрезвычайные расходы включают: сумму расходов, относящихся к долгосрочным активам и чрезвычайным расходам, определяемую в соответствии с НСБУ «Расходы».

163. По строке 110 «Результат от прочих видов деятельности: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами других видов деятельности отчетного периода, определяемая как: стр.090 + стр.100.

164. По строке 120 «Прибыль (убыток) до налогообложения» указывается финансовый результат до налогообложения, определяемый как: стр.080 + стр.110.

165. По строке 130 «Расходы по подоходному налогу» отражается сумма расходов по подоходному налогу, которая определяется в соответствии с НСБУ «Расходы».

166. По строке 140 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» указывается финансовый результат после налогообложения, определяемый как разница между прибылью (убытком) до налогообложения и расходами по подоходному налогу: стр.120 – стр.130.

Отчет об изменениях собственного капитала

167. Отчет об изменениях собственного капитала характеризует наличие и изменение элементов собственного капитала в течение отчетного периода и содержит информацию о:

- 1) *уставном и незарегистрированном капитале* – уставный капитал, неоплаченный капитал, незарегистрированный капитал, изъятый капитал и имущество государства, полученное с правом собственности;
- 2) *премиях капитала* – превышение стоимости взносов собственников в уставном капитале субъекта над номинальной стоимостью долей участия, а также превышение стоимости изъятия или отчуждения собственных долей участия, изъятых и впоследствии аннулированных или отчужденных;
- 3) *резервах* – резервный капитал, уставные резервы и прочие резервы;
- 4) *прибыли (убытках)* – поправки результатов прошлых лет, нераспределенная прибыль (непокрытые убытки) прошлых лет, чистая прибыль (чистые убытки) отчетного периода, использованная прибыль отчетного периода;
- 5) *резервах от переоценки* – дооценки от переоценки долгосрочных материальных активов;
- 6) *прочих элементах собственного капитала*, которые не включаются в подпункты 1)–5).

168. Элементы собственного капитала определяются в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

169. В отчете об изменениях собственного капитала по каждому элементу указывается остаток на начало отчетного периода, увеличение и уменьшение в течение периода и остаток на конец отчетного периода, которое определяется как:

$$\text{Остаток на конец отчетного периода} = \text{Остаток на начало отчетного периода} + \text{Увеличения} - \text{Уменьшения}$$

170. Остатки на начало отчетного периода поправок результатов прошлых лет, чистой прибыли (чистых убытков) отчетного периода и использованной прибыли отчетного периода всегда равны нулю вследствие реформации баланса за предыдущий отчетный период.

171. Остатки элементов собственного капитала на начало и конец отчетного периода, представленные в отчете об изменениях собственного капитала, должны быть идентичны с остатками соответствующих элементов баланса.

172. Размер элементов, увеличивающих собственный капитал, таких как уставный капитал, незарегистрированный капитал, стоимость имущества, полученного от государства с правом собственности, премии капитала, резервы, чистая прибыль отчетного периода, резервы от переоценки, отражаются в отчете об изменениях собственного капитала в обычном порядке (без скобок). Размер элементов, уменьшающих собственный капитал, таких как неоплаченный капитал, изъятый капитал, использованная прибыль отчетного периода, чистые убытки отчетного периода, отражаются в отчете об изменениях собственного капитала со знаком минус (в скобках).

173. Отчет об изменениях собственного капитала составляется согласно формату, представленному в приложении 5 настоящего стандарта.

174. По строке 010 «Уставный капитал» указываются остатки и изменения долей участия, собственных выпущенных акций или прочих инструментов собственного капитала по стоимости, указанной в учредительных документах субъекта и/или других документах, предусмотренных законодательством.

Пример 7. Общество с ограниченной ответственностью, уставный капитал которого на начало года составлял 10 800 леев, в 201X году осуществило следующие экономические операции: в январе 201X года уставный капитал был уменьшен на 3200 леев путем погашения доли участия, приобретенной обществом у своего участника и не отчужденной в течение 6 месяцев с даты приобретения; в апреле 201X года уставный капитал был увеличен на 18 300 леев путем пропорционального увеличения долей участия за счет прибыли прошлых лет.

На основе данных примера субъект отражает по строке 010 «Уставный капитал» отчета об изменениях собственного капитала за 201X год:

- в гр.4 – остаток уставного капитала на начало отчетного периода в сумме 10 800 леев;
- в гр.5 – увеличение уставного капитала в сумме 18 300 леев;
- в гр.6 – уменьшение уставного капитала в сумме 3200 леев;
- в гр.7 – остаток уставного капитала на конец отчетного периода в сумме 25 900 леев (10 800 леев + 18 300 леев – 3200 леев).

175. По строке 020 «Неоплаченный капитал» указываются в скобках остатки и изменения дебиторской задолженности собственников по:

- 1) взносам в уставный капитал при учреждении субъекта;
- 2) дополнительным взносам на покрытие убытков прошлых лет.

176. По строке 030 «Незарегистрированный капитал» указываются остатки и изменения незарегистрированного капитала по номинальной стоимости:

- 1) акций, выпущенных при учреждении акционерного общества, еще не зарегистрированных в порядке, установленном законодательством;
- 2) долей участия (акций, прочих инструментов собственного капитала), относящихся к увеличению уставного капитала до государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта.

Пример 8. 10.12.201X года участники общества с ограниченной ответственностью приняли решение об увеличении уставного капитала с 5400 леев до 28 000 леев. 15.12.201X года участники внесли в счет увеличения долей участия сумму 22 600 леев. 10.01.201X+1 года была осуществлена государственная регистрация изменения уставного капитала общества.

На основе данных примера общество отражает по строке 030 «Незарегистрированный капитал» отчета об изменениях собственного капитала за 201X год:

- в гр.5 – увеличение незарегистрированного капитала в сумме 22 600 леев;
- в гр.7 – остаток незарегистрированного капитала на конец отчетного периода в сумме 22 600 леев.

177. По строке 040 «Изъятый капитал» отражаются в скобках остатки и изменения долей участия (долей участия, акций, прочих инструментов собственного капитала), приобретенных, выкупленных или полученных субъектом от своих собственников.

Пример 9. В августе 201X года акционерное общество выкупило у акционеров 350 собственных акций по цене 100 леев за акцию, из которых 120 акций в ноябре того же года были перепроданы по цене 115 леев за акцию.

На основе данных примера субъект отражает в отчете об изменениях собственного капитала за 201X год:

- по строке 040 «Изъятый капитал» в скобках:
 - в гр.5 – увеличение изъятого капитала в сумме 35 000 леев (350 акций × 100 леев);
 - в гр.6 – уменьшение изъятого капитала в сумме 12 000 леев (120 акций × 100 леев);
 - в гр.7 – остаток изъятого капитала на конец отчетного периода в сумме 23 000 леев (35 000 леев – 12 000 леев).
- по строке 060 «Премии капитала»:
 - в гр.5 – превышение стоимости продажи над номинальной стоимостью выкупленных акций в сумме 1800 леев [120 акций × (115 леев – 100 леев)];
 - в гр.7 – остаток премий капитала в сумме 1800 леев.

178. По строке 050 «Имущество, полученное от государства с правом собственности» отражаются остатки и изменения имущества, полученного от государства с правом собственности по стоимости, указанной в учредительных и/или других документах, предусмотренных законодательством, за исключением собственности, отраженной в уставном капитале.

179. По строке 060 «Всего уставный и незарегистрированный капитал» указывается общая сумма, определяемая как: стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050.

180. По строке 070 «Премии капитала» отражаются остатки и изменения превышения:

- 1) фактической стоимости взносов собственников в уставный капитал субъекта над номинальной стоимостью долей участия (акций, прочих инструментов собственного капитала);
- 2) стоимости изъятия над номинальной стоимостью или стоимостью отчуждения собственных долей участия (акций), изъятых и впоследствии аннулированных или отчужденных.

Пример 10. При учреждении акционерного общества было размещено 5000 простых акций по номинальной стоимости 10 леев за акцию по цене 12 леев за акцию.

На основе данных примера субъект отражает в отчете об изменениях собственного капитала:

- по строке 010 «Уставный капитал» увеличение уставного капитала (гр.5) и его остаток на конец отчетного периода (гр.7) в сумме 50 000 леев (5000 акций × 10 леев);
- по строке 070 «Премии капитала» превышение стоимости продажи над номинальной стоимостью размещенных акций (гр.5) и их остаток на конец отчетного периода (гр.7) в сумме 10 000 леев (5000 акций × 2 лея).

181. По строке 080 «Резервный капитал» указываются остатки и изменения резервов, создание которых предусмотрено законодательством.

Пример 11. В начале 201X года остаток резервного капитала общества с ограниченной ответственностью составил 14 000 леев. В феврале 201X года субъект отчислил в резервный капитал чистую прибыль 201X–1 года в сумме 7800 леев. В сентябре 201X года, за счет резервного капитала, уставный капитал общества был увеличен на 15 000 леев, государственная регистрация соответствующих изменений была осуществлена в том же месяце.

На основе данных примера, общество отражает по строке 080 «Резервный капитал» отчета об изменениях собственного капитала за 201X год:

- в гр.4 – остаток резервного капитала на начало отчетного периода в сумме 14 000 леев;
- в гр.5 – увеличение резервного капитала на 7800 леев;
- в гр.6 – уменьшение резервного капитала на 15 000 леев;
- в гр.7 – остаток резервного капитала на конец отчетного периода в сумме 6800 леев (14 000 леев + 7800 леев – 15 000 леев).

182. По строке 090 «Уставные резервы» указываются остатки и изменения резервов, созданных в соответствии с уставом субъекта, за исключением резервов, указанных по строке 070 отчета об изменениях собственного капитала.

183. По строке 100 «Прочие резервы» указываются остатки и изменения резервов, созданных по решению уполномоченного органа управления субъекта, за исключением резервов, указанных по строкам 080 и 090 отчета об изменениях собственного капитала.

184. По строке 110 «Всего резервы» отражается общая сумма резервов, определяемая как: стр.080 + стр.090 + стр.010.

185. По строке 120 «Поправки результатов прошлых лет» указываются остатки и изменения суммы прибыли (убытков) в результате исправления ошибок, допущенных в предыдущие годы, которые определяются в соответствии с НСБУ «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

186. По строке 130 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» указываются остатки и изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет. Остаток на начало отчетного периода определяется после реформации баланса за прошлый год в соответствии с пунктом 228 настоящего стандарта.

187. По строке 140 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» указывается в обычном порядке чистая прибыль или, в скобках, чистый убыток текущего отчетного периода.

188. По строке 150 «Использованная прибыль отчетного периода» указывается в скобках прибыль отчетного периода, использованная в течение этого периода согласно решения уполномоченного органа управления субъекта.

189. По строке 160 «Всего прибыль (убыток)» указывается общая сумма, которая определяется как: стр.120 + стр.130 + стр.140 + стр.150.

190. По строке 170 «Резервы от переоценки» отражаются остатки и изменения дооценки от переоценки долгосрочных материальных активов, которые определяются в соответствии с НСБУ «Долгосрочные материальные и нематериальные активы».

191. По строке 180 «Прочие элементы собственного капитала» указываются остатки и изменения субсидий по активам, полученным субъектами с публичной собственностью от Правительства и других органов публичного управления, списанных на собственный капитал (после выполнения договорных условий) в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства», и прочих элементов собственного капитала, не включенных по строкам 010–170.

192. По строке 190 «Всего собственный капитал» указываются все элементы собственного капитала, определяемые как: стр.060 + стр.070 + стр.110 + стр.160 + стр.170 + стр.180.

Отчет о движении денежных средств

Общие положения

193. Отчет о движении денежных средств характеризует остатки и движение денежных средств за отчетный период, и содержит информацию о:

- 1) *денежных средствах* – денежные средства в национальной и иностранной валюте (в том числе связанные денежные средства) в кассе, на текущих счетах и прочих банковских счетах (например, банковские карты);
- 2) *денежных средствах в пути* – денежные средства, переданные в кассы банков, почтовые отделения или инкассаторам для последующего отражения на текущих счетах или прочих банковских счетах субъекта или для передачи получателем;
- 3) *денежных документах* – акцизные марки, почтовые марки, проездные билеты, путевки на лечение и отдых.

194. В отчете о движении денежных средств не отражаются:

- 1) внутреннее движение денежных средств (например, снятие денежных средств с текущих счетов, пополнение банковских карт субъекта, перевод денежных средств с одного текущего счета на другой, покупка/продажа иностранной валюты),
- 2) операции, не создающие потоков денежных средств (например, бартерные операции, конвертирование обязательств в уставный капитал, начисление и списание амортизации и убытка от обесценения долгосрочных активов и др.).

195. Отчет о движении денежных средств составляется на основе кассового метода учета, согласно которому денежные средства отражаются в размере сумм, фактически поступивших в кассу /выплаченных из кассы и на банковские счета /с банковских счетов, а денежные документы – по стоимости фактически поступивших/выбывших банковских документов.

196. Отчет о движении денежных средств составляется прямым методом, согласно которому поступления и выбытия денежных средств определяются на основе данных счетов учета денежных средств.

197. Элементы отчета о движении денежных средств представляются отдельно по типам деятельности субъекта, которые включают:

- 1) операционную деятельность – совокупность экономических операций, связанных с основной деятельностью субъекта, а также смежные с ней деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью;
- 2) инвестиционная деятельность – совокупность экономических фактов, связанных с поступлениями и/или выбытиями долгосрочных активов;
- 3) финансовая деятельность – совокупность операций, в результате которых изменяются размер и состав собственного капитала и займов субъекта.

198. Курсовые валютные разницы отражаются отдельно в отчете о движении денежных средств.

199. Отчет о движении денежных средств составляется согласно формату, представленному в приложении 6 настоящего стандарта.

Движение денежных средств от операционной деятельности

200. По строке 010 «Поступления от продаж» отражаются денежные средства, в том числе связанные с косвенными налогами, взимаемых с:

- 1) покупателей, клиентов за проданную продукцию/товары и/или оказанные услуги/выполненные работы;
- 2) арендаторов по активам, переданным в операционный и финансовый лизинг (аренду, имущественный наем), а также проценты, по финансовому лизингу;
- 3) клиентов в виде авансов, полученных в счет последующей поставки продукции/товаров и/или услуг.

201. По строке 020 «Платежи за приобретенные запасы и услуги» отражаются выплаты денежных средств, в том числе по косвенным налогам, оплаченные:

- 1) поставщикам, подрядчикам за приобретенные запасы и услуги;
- 2) арендодателям по активам, принятым в операционный и финансовый лизинг (аренду, имущественный наем), за исключением процентов;
- 3) поставщикам в виде авансов в счет последующей покупки запасов и услуг.

202. По строке 030 «Платежи сотрудникам и органам социального и медицинского страхования» отражаются денежные средства, выплаченные:

- 1) работникам в качестве оплаты труда и других операций (кроме предоставленных займов и выплаченных дивидендов);
- 2) органам социального и медицинского страхования по взносам обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования работодателей и работников.

203. По строке 040 «Проценты выплаченные» отражаются проценты, выплаченные в отчетном периоде по:

- 1) полученным кредитам и займам, независимо от того, были они признаны как текущие расходы или капитализированы в соответствии с НСБУ «Затраты по займам»;
- 2) активам, полученным в финансовый лизинг;
- 3) облигациям, векселям и прочим долговым обязательствам.

204. По строке 050 «Оплата подоходного налога» отражаются денежные платежи в бюджет, по налогу на доходы от предпринимательской деятельности, в том числе по выплате этого налога в рассрочку.

205. По строке 060 «Прочие поступления» отражаются суммы денежных поступлений от операционной деятельности, не включенных в строке 010. Они включают денежные поступления от:

- 1) продажи прочих оборотных активов;
- 2) штрафов, пени и прочих санкций;
- 3) сборов и комиссионных;
- 4) авансов, возвращенных подотчетными лицами;
- 5) целевого финансирования и поступлений;
- 6) субсидий, премий и спонсорства;
- 7) роялти, относящихся к операционной деятельности;
- 8) денежных документов, приобретенных с их последующей оплатой;
- 9) возмещения материального ущерба, причиненного субъекту (за исключением ущерба, причиненного в результате чрезвычайных событий), и др.

206. По строке 070 «Прочие платежи» отражаются суммы прочих денежных платежей, в результате операционной деятельности, которые не включены по строкам 020–050. Они включают денежные платежи по:

- 1) штрафам, пени и прочим санкциям;
- 2) авансам, выплаченным подотчетным лицам;
- 3) уплате подоходного налога физических лиц, налога на добавленную стоимость, акцизов, прочих налогов и сборов, а также санкций за нарушение законодательства;
- 4) денежным документам, используемых в отчетном периоде, с их последующей оплатой;
- 5) роялти, связанных с операционной деятельностью, и др.

207. По строке 080 «Чистое движение денежных средств от операционной деятельности» отражается разница между поступившими и выплаченными денежными средствами за отчетный период от операционной деятельности, определяемая как: стр.010 – стр.020 – стр.030 – стр.040 – стр.050 + стр.060 – стр.070.

Движение денежных средств от инвестиционной деятельности

208. По строке 090 «Поступления от продажи долгосрочных активов» отражаются поступления денежных средств в отчетном периоде за проданные долгосрочные активы (нематериальные активы, земельные участки, основные средства, долгосрочные биологические активы, инвести-

ционную недвижимость и др.), а также сумма полученных авансов за последующую продажу этих активов.

209. По строке 100 «Платежи за поступления долгосрочных активов» отражаются денежные средства, уплаченные за приобретение и/или создание долгосрочных активов, а также авансы, выданные для их покупки.

210. По строке 110 «Проценты полученные» отражаются проценты, полученные по предоставленным займам, депозитным счетам и прочим финансовым инвестициям, кроме процентов, отраженных по стр.010.

211. По строке 120 «Дивиденды полученные» отражается общая сумма полученных дивидендов по долям участия (акциям) в уставном капитале других субъектов в стране и за рубежом, а по строке 121 – сумма дивидендов, полученных из-за рубежа.

212. По строке 130 «Прочие поступления (выплаты)» отражается разница между поступлениями и выплатами денежных средств в результате инвестиционной деятельности, не отраженная по строкам 090–120.

213. По строке 140 «Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности» отражается разница между денежными средствами, поступившими и выплаченными в отчетном периоде от инвестиционной деятельности, определяемая как: стр.090 – стр.100 + стр.110 + стр.120 ± стр.130.

Движение денежных средств от финансовой деятельности

214. По строке 150 «Поступления в виде кредитов и займов» отражаются поступления денежных средств в виде кредитов и займов, в том числе от размещения собственных облигаций, векселей и прочих долговых обязательств.

215. По строке 160 «Выплаты по погашению кредитов и займов» отражаются денежные выплаты в счет погашения кредитов и займов (за исключением процентов), погашения/оплаты обязательств и прочих долговых обязательств и др.

216. По строке 170 «Дивиденды выплаченные» указывается общая сумма дивидендов, выплаченных собственникам-резидентам и нерезидентам, а по строке 171 – сумма дивидендов, выплаченных нерезидентам.

217. По строке 180 «Поступления от операций с капиталом» указываются поступления от выпуска собственных акций, увеличения долей участия, продажи долей участия в уставном капитале (собственных акций), ранее выкупленных у собственников.

218. По строке 190 «Прочие поступления (выплаты)» отражается разница между денежными поступлениями и платежами в результате финансовой деятельности, не включенными по строкам 150–180. Они включают:

- 1) поступления денежных средств:
 - a) в форме роялти, кроме отраженных по строке 060;
 - b) от изменения прочих элементов собственного капитала;
 - c) на покрытие чрезвычайных убытков и др.;
- 2) выплаты (выбытие) денежных средств:
 - a) в форме роялти, кроме отраженных по строке 070;

b) по выкупу долей участия и собственных акций субъекта;

c) по убыткам, связанным с чрезвычайными событиями (например, кражи и экспроприация денежных средств, пожары, наводнения, политические потрясения, вследствие которых денежные средства были уничтожены).

219. По строке 200 «Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности» отражается разница между денежными средствами, поступившими и выплаченными (выбывшими) в отчетном периоде от финансовой деятельности, определяемая как: стр.150 – стр.160 – стр.170 + стр.180 ± стр.190.

220. По строке 210 «Всего чистое движение денежных средств» отражается движение денежных средств отчетного периода в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, определяемое как: ± стр.080 ± стр.140 ± стр.200.

221. По строке 220 «Положительные (отрицательные) курсовые валютные разницы» отражается чистая величина положительной и отрицательной курсовой валютной разницы на отчетную дату по денежным средствам в иностранной валюте.

222. По строке 230 «Остаток денежных средств на начало отчетного периода» отражается сумма остатков на счетах учета денежных средств и денежных документов на начало текущего отчетного периода. Он должен соответствовать показателю строки 410 «Денежные средства и денежные документы» гр.4 баланса.

223. По строке 240 «Остаток денежных средств на конец отчетного периода» отражается остаток денежных средств на счетах учета денежных средств и денежных документов на конец текущего отчетного периода, определяемое как: ± стр.210 ± стр.220 + стр.230. Полученный остаток должен соответствовать показателю строки 410 «Денежные средства и денежные документы» гр.5 баланса.

224. С целью проверки правильности расчета чистого движения денежных средств от операционной деятельности субъект может применять косвенный метод, согласно которому прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, отсрочек или обязательств по выплатам или поступлениям денежных средств от операционной деятельности прошлых или будущих периодов и элементов доходов и расходов, связанных с движением денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Пояснительная записка к финансовым отчетам

225. В пояснительной записке детализируется и конкретизируется информация баланса /сокращенного баланса, отчета о прибыли и убытках /сокращенного отчета о прибыли и убытках, отчета об изменениях собственного капитала и отчета о движении наличных денежных средств. Содержание пояснительной записки для разных категорий субъектов устанавливается Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и Национальными стандартами бухгалтерского учета.

Утверждение, подписание и представление финансовых отчетов

226. Финансовые отчеты утверждаются общим собранием собственников и/или другим уполномоченным органом в соответствии с законодательством.

227. Финансовые отчеты подписываются и представляются пользователям в соответствии с положениями Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Реформация баланса/сокращенного баланса

228. После утверждения и представления финансовых отчетов субъект реформирует баланс /сокращенный баланс путем списания:

- 1) использованной прибыли отчетного периода на чистую прибыль (чистый убыток) текущего отчетного периода;
- 2) поправок результатов прошлых лет, выявленных в отчетном периоде, на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет;
- 3) чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет;
- 4) результата от перехода на новые положения по бухгалтерскому учету на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

229. В балансе следующего отчетного периода показатели строк 550, 570 и 580 не имеют остатков.

Приложение 1

БАЛАНС
на _____ 20__ года

№	Актив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4	5
	ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
	I. Нематериальные активы			
A.	1. Незавершенные нематериальные активы	010		
	2. Нематериальные активы в эксплуатации, всего	020		
	в том числе:			
	2.1. концессии, лицензии и марки	021		
	2.2. авторские права и охраняемые документы	022		
	2.3. информационные программы	023		

№	Актив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	2.4. прочие нематериальные активы	024		
	3. Гудвилл	030		
	4. Авансы, выданные для нематериальных активов	040		
	Всего долгосрочные нематериальные активы (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040)	050		
	II. Долгосрочные материальные активы			
	1. Незавершенные долгосрочные материальные активы	060		
	2. Земельные участки	070		
	3. Основные средства, всего в том числе:	080		
	3.1. здания	081		
	3.2. специальные сооружения	082		
	3.2. машины, оборудование и технические установки	083		
	3.3. транспортные средства	084		
	3.4. инвентарь и мебель	085		
	3.5. прочие основные средства	086		
	4. Минеральные ресурсы	090		
	5. Долгосрочные биологические активы	100		
	6. Инвестиционная недвижимость	110		
	7. Авансы, выданные для долгосрочных материальных активов	120		
	Всего долгосрочные материальные активы (стр.060 + стр.070 + стр.080 + стр.090 + стр.100 + стр.110 + стр.120)	130		
	III. Долгосрочные финансовые инвестиции			
	1. Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	140		
	2. Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны, всего в том числе:	150		
	2.1. акции и доли участия в аффилированных субъектах	151		
	2.2. займы, предоставленные аффилированным субъектам	152		

№	Актив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	2.3. предоставленные займы, относящиеся к интересам участия	153		
	2.4. прочие финансовые инвестиции	154		
	Всего долгосрочные финансовые инвестиции (стр.140 + стр.150)	160		
	IV. Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы			
	1. Долгосрочная коммерческая дебиторская задолженность	170		
	2. Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон	180		
	в том числе: дебиторская задолженность, относящаяся к интересам участия	181		
	3. Прочая долгосрочная дебиторская задолженность	190		
	4. Долгосрочные расходы будущих периодов	200		
	5. Прочие долгосрочные активы	210		
	Всего долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы (стр.170 + стр.180 + стр.190 + стр.200 + стр.210)	220		
	ВСЕГО ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ (стр.050 + стр.130 + стр.160 + стр.220)	230		
	V. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	I. Запасы			
	1. Материалы и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	240		
	2. Оборотные биологические активы	250		
	3. Незавершенное производство	260		
	4. Продукция и товары	270		
	5. Авансы, выданные для запасов	280		
	Всего запасы (стр.240 + стр.250 + стр.260 + стр.270 + стр.280)	290		
	II. Текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные активы			

№	Актив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	1. Текущая коммерческая дебиторская задолженность	300		
	2. Текущая дебиторская задолженность аффилированных сторон	310		
	в том числе: дебиторская задолженность, относящаяся к интересам участия	311		
	3. Дебиторская задолженность бюджета	320		
	4. Дебиторская задолженность персонала	330		
	5. Прочая текущая дебиторская задолженность	340		
	6. Текущие расходы будущих периодов	350		
	7. Прочие оборотные активы	360		
	Всего текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные активы (стр.300 + стр.310 + стр.320 + стр.330 + стр.340 + стр.350 + стр.360)	370		
	III. Текущие финансовые инвестиции			
	1. Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	380		
	2. Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны, всего	390		
	в том числе:			
	2.1. акции и доли участия в аффилированных субъектах	391		
	2.2. займы, предоставленные аффилированным субъектам	392		
	2.3. предоставленные займы, относящиеся к интересам участия	393		
	2.4. прочие финансовые инвестиции в аффилированные стороны	394		
	Всего текущие финансовые инвестиции (стр.380 + стр.390)	400		
	IV. Денежные средства и денежные документы	410		
	ВСЕГО ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ (стр.290 + стр.370 + стр.400 + стр.410)	420		
	ВСЕГО АКТИВЫ (стр.230 + стр.420)	430		

№	Пассив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4	5
С. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ				
I. Уставный и незарегистрированный капитал				
1. Уставный капитал				
		440		
2. Неоплаченный капитал				
		450		
3. Незарегистрированный капитал				
		460		
4. Изъятый капитал				
		470		
5. Имущество, полученное от государства с правом собственности				
		480		
Всего уставный и незарегистрированный капитал (стр.440 + стр.450 + стр.460 + стр.470 + стр.480)				
		490		
II. Премии капитала				
		500		
III. Резервы				
1. Резервный капитал				
		510		
2. Уставные резервы				
		520		
3. Прочие резервы				
		530		
Всего резервы (стр.510 + стр.520 + стр.530)				
		540		
IV. Прибыль (убыток)				
1. Поправки результатов прошлых лет				
		550		
2. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет				
		560		
3. Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода				
		570		
4. Использованная прибыль отчетного периода				
		580		
Всего прибыль (убыток) (стр.550 + стр.560 + стр.570 + стр.580)				
		590		
V. Резервы от переоценки				
		600		
VI. Прочие элементы собственного капитала				
		610		
ВСЕГО СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ (стр.490 + стр.500 + стр.540 + стр.590 + стр.600 + стр.610)				
		620		
D. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
1. Долгосрочные кредиты банков				
		630		
2. Долгосрочные займы в том числе:				
		640		
2.1. займы по выпущенным облигациям				
		641		

№	Пассив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	в том числе: займы по выпущенным конвертируемым облигациям	642		
	2.2. прочие долгосрочные займы	643		
	3. Долгосрочные коммерческие обязательства	650		
	4. Долгосрочные обязательства перед аффилированными сторонами	660		
	в том числе: обязательства, связанные с интересами участия	661		
	5. Долгосрочные авансы, полученные	670		
	6. Долгосрочные доходы будущих периодов	680		
	7. Прочие долгосрочные обязательства	690		
	ВСЕГО ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (стр.630 + стр.640 + стр.650 + стр.660 + стр.670 + стр.680 + стр.690)	700		
E. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	1. Краткосрочные кредиты банков	710		
	2. Краткосрочные займы, всего	720		
	в том числе:			
	2.1. займы по выпущенным облигациям	721		
	в том числе: займы по выпущенным конвертируемым облигациям	722		
	2.2. прочие краткосрочные займы	723		
	3. Текущие коммерческие обязательства	730		
	4. Текущие обязательства перед аффилированными сторонами	740		
	в том числе: обязательства, связанные с интересами участия	741		
	5. Текущие авансы, полученные	750		
	6. Обязательства перед персоналом	760		
	7. Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	770		
	8. Обязательства перед бюджетом	780		

№	Пассив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	9. Обязательства перед собственниками	790		
	10. Текущие доходы будущих периодов	800		
	11. Прочие текущие обязательства	810		
	ВСЕГО ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (стр.710 + стр.720 + стр.730 + стр.740 + стр.750 + стр.760 + стр.770 + стр.780 + стр.790 + стр.800 + стр.810)	820		
	F. ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ			
	1. Оценочные резервы по вознаграждениям работникам	830		
	2. Оценочные резервы по гарантиям, предоставленным покупателям/клиентам	840		
	3. Оценочные резервы по налогам	850		
	4. Прочие оценочные резервы	860		
	ВСЕГО ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ (стр.830 + стр.840 + стр.850 + стр.860)	870		
	ВСЕГО ПАССИВЫ (стр.620 + стр.700 + стр.820 + стр.870)	880		

№	Актив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	B. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	I. Запасы	060		
	II. Текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные активы	070		
	III. Текущие финансовые инвестиции	080		
	IV. Денежные средства и денежные документы	090		
	ВСЕГО ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ (стр.060 + стр.070 + стр.080 + стр.090)	100		
	ВСЕГО АКТИВЫ (стр.050 + стр.100)	110		

Приложение 2

СОКРАЩЕННЫЙ БАЛАНС
на _____ 20__ года

№	Актив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4	5
A.	ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
	I. Нематериальные активы	010		
	II. Долгосрочные материальные активы	020		
	III. Долгосрочные финансовые инвестиции	030		
	IV. Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы	040		
	ВСЕГО ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040)	050		

№	Пассив	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4	5
	C. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
	I. Уставный и незарегистрированный капитал	120		
	II. Премии капитала	130		
	III. Резервы	140		
	IV. Прибыль (убыток)	150		
	V. Резервы от переоценки	160		
	VI. Прочие элементы собственного капитала	170		
	ВСЕГО СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ (стр.120 + стр.130 + стр.140 + стр.150 + стр.160 + стр.170)	180		
	D. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	190		
	E. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	200		
	ВСЕГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (стр.190 + стр.200)	210		
	F. ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ	220		
	ВСЕГО ПАССИВЫ (стр.180 + стр.210 + стр.220)	230		

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ И УБЫТКАХ

с _____ по _____ 20__ года

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы от продаж, всего	010		
в том числе:			
доходы от реализации продукции и товаров	011		
доходы от оказания услуг и выполнения работ	012		
доходы по договорам на строительство	013		
доходы по договорам лизинга	014		
доходы по договорам микрофинансирования	015		
прочие доходы от продаж	016		
Себестоимость продаж, всего	020		
в том числе:			
балансовая стоимость проданной продукции и товаров	021		
себестоимость оказанных услуг и выполненных работ для третьих лиц	022		
затраты по договорам на строительство	023		
затраты по договорам лизинга	024		
затраты по договорам микрофинансирования	025		
прочие затраты, связанные с продажами	026		
Валовая прибыль (валовой убыток) (стр.010 – стр.020)	030		
Прочие доходы от операционной деятельности	040		
Расходы на реализацию	050		
Административные расходы	060		
Прочие расходы операционной деятельности	070		
Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток) (стр.030 + стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.070)	080		
Финансовые доходы, всего	090		
в том числе:			
доходы от интересов участия	091		

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
включая: доходы, полученные от аффилированных сторон	092		
доходы от процентов:	093		
включая: доходы, полученные от аффилированных сторон	094		
доходы от прочей долгосрочной финансовой деятельности	095		
включая: доходы, полученные от аффилированных сторон	096		
доходы от корректировок стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций	097		
доходы от выбытия финансовых инвестиций	098		
доходы от курсовых валютных и суммовых разниц	099		
Финансовые расходы, всего	100		
в том числе:			
расходы по процентам	101		
включая: расходы, связанные с аффилированными сторонами	102		
расходы от корректировок стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций	103		
расходы от выбытия финансовых инвестиций	104		
расходы от курсовых валютных и суммовых разниц	105		
Результат: финансовая прибыль (убыток) (стр.090 – стр.100)	110		
Доходы, связанные с долгосрочными активами и чрезвычайные доходы	120		
Расходы, связанные с долгосрочными активами и чрезвычайные расходы	130		
Результат от операций с долгосрочными активами и чрезвычайных операций: прибыль (убыток) (стр.120 – стр.130)	140		
Результат от прочих видов деятельности: прибыль (убыток) (стр.110 + стр.140)	150		
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.080 + стр.150)	160		
Расходы по подоходному налогу	170		
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода (стр.160 – стр.170)	180		

**СОКРАЩЕННЫЙ ОТЧЕТ
О ПРИБЫЛИ И УБЫТКАХ**

с _____ по _____ 20__ года

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы от продаж	010		
Себестоимость продаж	020		
Валовая прибыль (валовой убыток) (стр.010 – стр.020)	030		
Прочие доходы от операционной деятельности	040		
Расходы на реализацию	050		
Административные расходы	060		
Прочие расходы операционной деятельности	070		
Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток) (стр.030 + стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.070)	080		
Результат: финансовая прибыль (убыток)	090		
Результат от операций с долгосрочными активами и чрезвычайных операций: прибыль (убыток)	100		
Результат от прочих видов деятельности: прибыль (убыток) (стр.090 + стр.100)	110		
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.080 + стр.110)	120		
Расходы по подоходному налогу	130		
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода (стр.120 – стр.130)	140		

Приложение 5

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

с _____ по _____ 20__ года

№	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
1	I. Уставный и незарегистрированный капитал	3	4	5	6	7

№	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
	1. Уставный капитал	010				
	2. Неоплаченный капитал	020				
	3. Незарегистрированный капитал	030				
	4. Изъятый капитал	040				
	5. Имущество, полученное от государства с правом собственности	050				
	Всего уставный и незарегистрированный капитал (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050)	060				
	II. Премии капитала	070				
	III. Резервы					
	1. Резервный капитал	080				
	2. Уставные резервы	090				
	3. Прочие резервы	100				
	Всего резервы (стр.080 + стр.090 + стр.100)	110				
	IV. Прибыль (убыток)					
	1. Поправки результатов прошлых лет	120				
	2. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	130				
	3. Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	140				
	4. Использованная прибыль отчетного периода	150				
	Всего прибыль (убыток) (стр.120 + стр.130 + стр.140 + стр.150)	160				
	V. Резервы от переоценки	170				
	VI. Прочие элементы собственного капитала	180				
	ВСЕГО СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ (стр.060 + стр.070 + стр.110 + стр.160 + стр.170 + стр.180)	190				

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
с _____ по _____ 20__ года

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		пре- дыду- щий	те- ку- щий
1	2	3	4
Движение денежных средств от операционной деятельности			
Поступления от продаж	010		
Денежные выплаты за приобретенные запасы и услуги	020		
Платежи сотрудникам и органам социального и медицинского страхования	030		
Проценты выплаченные	040		
Оплата подоходного налога	050		
Прочие поступления	060		
Прочие платежи	070		
Чистое движение денежных средств от операционной деятельности (стр.010 – стр.020 – стр.030 – стр.040 – стр.050 + стр.060 – стр.070)	080		
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности			
Поступления от продажи долгосрочных активов	090		
Платежи за поступления долгосрочных активов	100		
Проценты полученные	110		
Дивиденды полученные	120		
в том числе: дивиденды, полученные из-за рубежа	121		

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		пре- дыду- щий	те- ку- щий
Прочие поступления (выплаты)	130		
Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности (стр.090 – стр.100 + стр.110 + стр.120 ± стр.130)	140		
Движение денежных средств от финансовой деятельности			
Поступления в виде кредитов и займов	150		
Выплаты по погашению кредитов и займов	160		
Дивиденды выплаченные	170		
в том числе: дивиденды, выплаченные нерезидентам	171		
Поступления от операций с капиталом	180		
Прочие поступления (выплаты)	190		
Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности (стр.150 – стр.160 – стр.170 + стр.180 ± стр.190)	200		
Всего чистое движение денежных средств (± стр.080 ± стр.140 ± стр.200)	210		
Положительные (отрицательные) курсовые валютные разницы	220		
Остаток денежных средств на начало отчетного периода	230		
Остаток денежных средств на конец отчетного периода (± стр.210 ± стр.220 + стр.230)	240		

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС, МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка выбора, применения и изменения учетных политик, изменения в бухгалтерских оценках, исправление ошибок и учета событий после отчетной даты и раскрытия соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется при выборе учетных политик, изменении в бухгалтерских оценках, исправлении ошибок и учете событий после отчетной даты.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Перспективное применение – применение новой учетной политики к экономическим фактам, которые возникли после даты ее утверждения и признания последствий изменений бухгалтерской оценки в текущем и будущих периодах, подвергшихся изменению.

Отчетная дата – последний день отчетного периода, на который составляются финансовые отчеты.

Дата подписания финансовых отчетов – дата, на которую финансовые отчеты подписываются уполномоченными законодательством лицами.

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

Бухгалтерские оценки – прогнозы и предположения, допущенные субъектом для оценки элементов (объектов) учета в условиях неопределенности.

Последующие события – события, благоприятные или неблагоприятные, которые происходят в период между отчетной датой и датой подписания финансовых отчетов.

Изменение в бухгалтерских оценках – корректировка балансовой стоимости актива, обязательства или величины периодического потребления актива, которая происходит вследствие оценки текущего состояния активов

и обязательств, а также из прогнозирования ожидаемых будущих выгод и обязательств.

Учетные политики – принципы, основы, допущения, правила и специфические практики, применяемые субъектом для ведения бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

Порог значимости (существенности) – предварительно установленный субъектом критерий для определения необходимости представления или исправления информации в финансовых отчетах, учитывая возможность влияния этих представлений или исправлений на экономические решения пользователей.

Ретроспективное применение – корректировка признания, оценки и представления стоимости элементов (объектов) учета за предыдущие отчетные периоды.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета – совокупность законодательных и нормативных актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов (Закон о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, постановления Правительства, Национальные стандарты бухгалтерского учета, Методические указания и другие нормативные акты, утвержденные уполномоченными законодательством органами).

Учетные политики

Выбор и применение учетных политик

5. Учетные политики выбираются каждым субъектом самостоятельно и утверждаются на каждый отчетный период лицом, ответственным за ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов.

Вновь созданный субъект утверждает учетные политики до представления финансовых отчетов за первый отчетный период.

6. Учетные политики оформляются распорядительным документом (решение, распоряжение, приказ и др.), изданным лицом, ответственным за ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов, и применяются всеми подразделениями субъекта начиная с первого дня отчетного периода, следующего за периодом, в котором учетные политики были утверждены. Учетные политики вновь созданного субъекта применяются с даты его государственной регистрации.

7. Учетные политики выбираются субъектом на основе системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая предусматривает разные варианты признания, оценки и учета элементов (объектов) бухгалтер-

ского учета (например, метод начисления амортизации долгосрочных активов, метод текущей оценки запасов, метод признания доходов от оказания услуг).

8. Если система нормативного регулирования бухгалтерского учета не устанавливает методы ведения учета по конкретному аспекту (проблеме), субъект вправе разработать соответствующий метод на основе положений Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, НСБУ и других нормативных актов, в которых регулируются схожие аспекты.

9. В учетных политиках не включаются одновариантные способы, поскольку они являются единственными и обязательными для применения (например, состав и порядок формирования первоначальной стоимости долгосрочных и оборотных активов, порядок отражения запасов в финансовых отчетах, порядок учета курсовых валютных разниц, которые являются одновариантными способами и не должны быть включены в учетные политики).

10. При выборе и применении учетных политик необходимо соблюдать общие принципы и качественные характеристики информации финансовых отчетов, предусмотренные в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

11. Учетные политики раскрываются в финансовых отчетах в порядке, предусмотренном настоящим стандартом и НСБУ «Представление финансовых отчетов».

12. Учетные политики должны выбираться и применяться последовательно для подобных экономических фактов в течение отчетного периода, а также от одного отчетного периода к другому.

Изменения учетных политик

13. Изменение учетных политик допускается лишь тогда, когда это:

- 1) требуется системой нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- 2) приводит к более уместной и надежной информации об экономических фактах субъекта.

14. Не являются изменениями учетных политик:

- 1) принятие учетных политик к экономическим фактам, которые отличаются по существу от ранее происходивших;
- 2) принятие учетных политик к экономическим фактам, которые не происходили ранее или были не существенными.

15. Изменения учетных политик применяются перспективно:

- 1) с даты, предусмотренной в Национальных стандартах бухгалтерского учета и в других нормативных актах, введенных в действие или измененных;
- 2) с начала следующего отчетного периода или с другой даты, установленной лицом, ответственным за ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов.

15¹. Последствия изменения учетных политик, относящиеся к предыдущим отчетным периодам, отражаются в учете как поправки результатов прошлых лет, а относящиеся к отчетному периоду – как текущие доходы или расходы.

16. Изменения учетных политик утверждаются в порядке, установленном в п.5 настоящего стандарта.

17. В зависимости от информационных потребностей пользователей субъект может применять ретроспективно изменения учетных политик с пересчетом показателей финансовых отчетов как минимум предыдущего отчетного периода.

Изменения бухгалтерских оценок

18. Бухгалтерские оценки применяются для определения стоимости элементов (объектов) бухгалтерского учета в случаях неопределенности относительно будущих условий или событий (например, могут требоваться изменения в отношении: сроков использования амортизируемых долгосрочных материальных активов и их остаточной стоимости, величины оценочного резерва по гарантиям, предоставленным клиентам, чистой стоимости реализации запасов).

19. Бухгалтерские оценки основываются на самой свежей и надежной информации, которой располагает субъект. Использование обоснованных бухгалтерских оценок является важной частью подготовки финансовых отчетов и не ставит под сомнения степень их надежности.

20. Бухгалтерские оценки могут потребовать пересмотра вследствие изменения обстоятельств, на которых они основывались, в результате появления новой информации или накопления опыта.

21. Пересмотр бухгалтерских оценок обуславливает их изменения, которые не рассматриваются как бухгалтерские ошибки или изменения учетных политик.

22. Изменения в применяемой субъектом базе (способе, методе) оценки активов и обязательств является изменением учетных политик, а не изменением бухгалтерской оценки. Когда трудно отличить изменение учетных политик от изменения бухгалтерской оценки, соответствующее изменение рассматривается как изменение бухгалтерской оценки.

23. Влияние изменения бухгалтерской оценки признается перспективно, начиная с даты изменения оценки и не оказывает влияния на предыдущие отчетные периоды.

24. Влияние изменения бухгалтерской оценки, за исключением изменения, указанного в п. 25 настоящего стандарта, отражается в учете как доходы или расходы/затраты:

- 1) отчетного периода, в котором имеет место изменение, если оно влияет только на данный период;

Пример 1. Субъект, в соответствии со своими учетными политиками, создает оценочный резерв по безнадежной дебиторской задолженности в размере 3% от остатка коммерческой дебиторской задолженности. На конец 201X года субъект увеличил предыдущую бухгалтерскую оценку резерва на 0,5%. Остаток дебиторской задолженности по коммерческим счетам на эту дату составляет 345 000 леев.

В приведенной в данном примере ситуации изменение бухгалтерской оценки влияет только на результаты 201X года. Субъект корректирует оценочный резерв по безнадежной дебиторской задолженности на конец 201X года на сумму в 1725 леев $[(345\ 000 \text{ леев} \times 0,5) : 100]$, которая отражается как одновременное увеличение текущих расходов и поправок (оценочного резерва) по безнадежной дебиторской задолженности.

- 2) отчетного периода, в котором имеет место изменение, и будущих отчетных периодов, если оно влияет и на них.

Пример 2. Субъект ввел в действие на начало 201X года технологическое оборудование первоначальной стоимостью в 240 000 леев. Срок использования оборудования был установлен в 8 лет и остаточная стоимость – 9600 леев. В соответствии с учетными политиками амортизация технологического оборудования рассчитывается линейным методом. На конец 201X+2 года субъект изменил (уменьшил) срок использования оборудования с 8 лет до 7 лет.

В приведенной в данном примере ситуации, изменение бухгалтерской оценки влияет на результаты 201X+3, 201X+4, 201X+5 и 201X+6 годов. До изменения срока использования годовая сумма амортизации оборудования составляла 28 800 леев $[(240\,000 \text{ леев} - 9600 \text{ леев}) : 8 \text{ лет}]$. На конец 201X+2 года амортизация оборудования составила 86 400 леев $(28\,800 \text{ леев} \times 3 \text{ года})$. После изменения срока использования субъект ежегодно начисляет амортизацию оборудования в сумме 36 000 леев $[(240\,000 \text{ леев} - 86\,400 \text{ леев} - 9600 \text{ леев}) : 4 \text{ года}]$, которая отражается в учете как одновременное увеличение затрат и амортизации долгосрочных материальных активов.

25. Изменение бухгалтерской оценки, которое прямо влияет на обязательства или собственный капитал субъекта, признается путем одновременной корректировки стоимости активов, обязательств и соответствующих элементов собственного капитала в том отчетном периоде, в котором изменение имело место.

Пример 3. В ноябре 201X года в общественном месте субъект начал строительство павильона для продажи товаров. При получении разрешения на использование места расположения сроком на 4 года субъект принял на себя обязательство демонтировать павильон по истечении указанного срока. Первоначальная оценка затрат по выбытию павильона составляет 24 000 леев. В феврале 201X+1 года до ввода павильона в эксплуатацию уполномоченными органами были выдвинуты и приняты субъектом дополнительные требования по восстановлению места расположения после демонтажа павильона. Соответственно, затраты по выбытию павильона были переоценены в 38 000 леев. В соответствии со своими учетными политиками субъект капитализирует оценочные затраты по выбытию долгосрочных материальных активов.

На основании приведенных в примере данных, субъект в 201X году создает долгосрочный оценочный резерв на покрытие затрат по выбытию этого объекта в сумме 24 000 леев, который отражается как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и долгосрочных обязательств (оценочных резервов). В 201X+1 году субъект отражает в учете влияние изменения бухгалтерской оценки в сумме 14 000 леев $(38\,000 \text{ леев} - 24\,000 \text{ леев})$ как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и долгосрочных обязательств (оценочных резервов).

Бухгалтерские ошибки

26. Бухгалтерские ошибки могут возникнуть при отражении в учете и раскрытии учетных элементов (объектов) в результате:

- 1) неправильного применения положений системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и учетных политик;
- 2) допущения ошибок в расчетах;
- 3) неотражения, многократного отражения и/или неправильной интерпретации экономических фактов;
- 4) мошенничества и хищений.

Пример 4. При составлении финансовых отчетов за 201X год было выявлено, что субъект неправильно применил положения НСБУ «Затраты по займам», поскольку не капитализировал проценты и другие затраты по займам в сумме 1 938 000 леев, прямо относящиеся к строительству административного здания. Эта сумма была ошибочно отражена как текущие расходы. Здание было введено в эксплуатацию в сентябре 201X года, срок использования здания составляет 50 лет, остаточная стоимость равна нулю. Субъект применяет линейный метод начисления амортизации основных средств, начиная с первого дня месяца, следующего за месяцем передачи объекта в использование.

Из приведенных в примере данных следует, что были допущены следующие бухгалтерские ошибки:

- занижение первоначальной стоимости объекта долгосрочных материальных активов на 1 938 000 леев;
- занижение начисленной за 3 месяца 201X года амортизации объекта долгосрочных материальных активов и накопленной амортизации на 9690 леев $(((1\,938\,000 \text{ леев} : 50 \text{ лет}) : 12 \text{ месяцев}) \times 3 \text{ месяца})$;
- завышение текущих расходов и занижение финансового результата (прибыли или убытков) отчетного периода до налогообложения на 1 928 310 леев $(1\,938\,000 \text{ леев} - 9\,690 \text{ леев})$.

27. Не рассматриваются в качестве ошибок изменения учетных политик и бухгалтерских оценок, излишки и недостатки активов и обязательств, выявленные при инвентаризации, суммы штрафов, пени и возмещений причиненного ущерба, убытки от забракованной продукции, произведенной в предыдущие годы, суммы списанных обязательств с истекшим сроком, отклонения фактической себестоимости активов от нормативной, премии, начисленные к выплате в текущем отчетном периоде по результатам деятельности субъекта в предыдущие годы, убытки от возврата активов, поставленных в предыдущие годы, суммы дисконтов и снижений цен предоставленных/полученных в отчетном периоде за поставки/закупки, осуществленные в предыдущие годы.

28. Исправление ошибок обуславливается тем, являются ли они существенными или несущественными.

29. Бухгалтерская ошибка рассматривается как существенная, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовых отчетов.

30. Субъект самостоятельно оценивает существенность ошибок, принимая во внимание их характер и величину в сравнении с порогом существенности. Порог существенности устанавливается в учетных политиках субъекта в качестве единого критерия, применяемого для всех элементов финансовых отчетов или нескольких критериев для отдельных групп элементов. Порог

существенности определяется в абсолютной или относительной величине, будь то фиксированная сумма или в процентах от величины элемента (группы элементов) из финансовых отчетов.

Пример 5. Субъект установил в своих учетных политиках порог существенности в абсолютной величине равной 16 000 леев.

Из приведенных в примере данных следует, что ошибки, величина которых превысит 16 000 леев, будут признаны существенными.

31. Финансовые отчеты не считаются соответствующими национальным стандартам бухгалтерского учета, если они содержат существенные или несущественные ошибки, намеренно совершенные с целью достижения определенного представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств.

Пример 6. Субъект установил в своих учетных политиках на 201X год следующие критерии существенности, выраженные в процентах для:

- элементов баланса – 2% от общей стоимости активов на конец отчетного периода;
- элементов отчета о прибыли и убытках – 5% от суммы доходов от продаж, полученных в отчетном периоде.

Указанные критерии применяются к величине общей стоимости активов и, соответственно, доходов от продаж, определенной до исправления ошибки.

При составлении финансовых отчетов за 201X год до их подписания было выявлено, что субъект не отразил в учете доходы в сумме 68 970 леев, полученные в результате исполнения договора на оказание услуг. До выявления ошибки доходы от продаж за 201X год составили 1 356 927 леев.

На основании приведенных в примере данных субъект классифицирует выявленную ошибку как существенную, поскольку она составляет 5,08% $[(68\,970 \text{ леев} : 1\,356\,927 \text{ леев}) \times 100\%]$ от доходов от продаж, определенных до исправления ошибки. Финансовые отчеты субъекта будут соответствовать национальным стандартам бухгалтерского учета только в случае исправления допущенной ошибки.

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

- 1) ошибка, допущенная и выявленная в том же отчетном периоде, корректируется исправительными записями в месяц ее выявления;
- 2) ошибка, допущенная в текущем отчетном периоде и выявленная после окончания этого периода, но до подписания финансовых отчетов, корректируется исправительными записями в последнем месяце данного периода;
- 3) ошибка, допущенная в каком-либо предыдущем отчетном периоде и выявленная до окончания текущего отчетного периода (но после подписания финансовых отчетов за период, в который допущена ошибка), корректируется исправительными записями в месяце ее выявления;
- 4) ошибка, допущенная в каком-либо предыдущем отчетном периоде, выявленная после окончания текущего отчетного периода, но до подписания финансовых отчетов, корректируется исправительными записями в последнем месяце данного периода.

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

- 1) в случае выявления ошибочной корреспонденции бухгалтерских счетов – аннулируется ошибочная корреспонденция путем сторнировочной или обратной записи в соответствии с учетными политиками субъекта с одновременным отражением правильной бухгалтерской записи;
- 2) если ошибочно отраженная в учете сумма больше, чем правильная сумма – разница аннулируется путем сторнировочной или обратной записи в соответствии с учетными политиками субъекта;
- 3) в случае отсутствия бухгалтерской записи – составляется соответствующая бухгалтерская запись;
- 4) если ошибочно отраженная в учете сумма меньше, чем правильная сумма – разница отражается дополнительной бухгалтерской записью в той же корреспонденции счетов.

34. Исправление ошибок, допущенных в предыдущих отчетных периодах, осуществляется следующим образом:

- 1) в случае выявления ошибки, которая обуславливает возникновение прибыли предыдущих периодов – отражается как увеличение дебиторской задолженности или других активов, уменьшение обязательств, амортизации или обесценения активов с одновременным увеличением поправок результатов предыдущих периодов;

Пример 8. В июне 201X+1 года субъект выявил, что в первоначальную стоимость партии товаров в количестве 1800 единиц, приобретенных в декабре 201X года, не были включены затраты по транспортировке в сумме 11 700 леев. Эта сумма была ошибочно отнесена на текущие расходы. На 31 декабря 201X года в остатке находились (не были проданы) 1200 единиц из этой партии.

На основании приведенных в примере данных субъект в июне 201X+1 года отражает исправление допущенной в предыдущем отчетном периоде ошибки в сумме 7800 леев $(11\,700 \text{ леев} : 1800 \text{ единиц} \times 1200 \text{ единиц})$ как увеличение запасов и поправок результатов предыдущих периодов.

- 2) в случае выявления ошибки, которая обуславливает возникновение убытка предыдущих периодов – отражается уменьшение поправок результатов предыдущих периодов с одновременным уменьшением дебиторской задолженности или других активов, увеличением обязательств, амортизации или обесценения активов.

35. Исправление ошибок, допущенных в предыдущие отчетные периоды, не обуславливает изменение и повторное представление финансовых отчетов за предыдущие годы, а также не требует корректировки сравнительной информации, представленной в финансовых отчетах за текущий отчетный период. В случае существенной ошибки сравнительная информация, откорректированная путем ретроспективного применения, представляется в пояснительной записке к финансовым отчетам, если влияние ретроспективного применения является существенным.

События после отчетной даты

37. События после отчетной даты включают все события, имеющие место между отчетной датой и датой подписания финансовых отчетов, которые повлияли или могут повлиять на финансовое положение, финансовые результаты или на движения денежных средств субъекта.

Пример 9. В соответствии с учетными политиками общества с ограниченной ответственностью отчетный период совпадает с календарным годом, а финансовые отчеты подписываются руководителем. Финансовые отчеты за 201X год были подписаны 7 марта 210X+1 года и были представлены общему собранию участников общества, которое утвердило их 20 марта 201X+1 года.

На основании данных примера отчетной датой считается 31 декабря 201X года, а датой подписания финансовых отчетов – 7 марта 201X+1 года.

38. События после отчетной даты включают:

- 1) корректирующие события после отчетной даты – события, которые подтверждают, условия, существовавшие на отчетную дату;
- 2) некорректирующие события после отчетной даты – события, которые свидетельствуют о возникших после отчетной даты условиях.

Корректирующие события после отчетной даты

39. Субъект должен корректировать суммы, признанные в финансовых отчетах для отражения корректирующих событий после отчетной даты. Данные события подтверждают то, что на отчетную дату актив или обязательство существовало уже, но после этой даты возникли обстоятельства, которые оказывают существенное влияние на их величину.

40. Корректирующие события после отчетной даты учитываются путем изменения (корректировки) элементов (объектов) учета (активов, капитала, обязательств, доходов, расходов) или путем регистрации элементов, которые ранее не были признаны. Бухгалтерские проводки, относящиеся к корректирующим событиям после отчетной даты, отражаются в последний день отчетного периода.

41. Примерами корректирующих событий после отчетного периода являются:

- 1) разрешение судебного спора после отчетной даты, подтверждающее наличие у субъекта обязательства на отчетную дату. Субъект корректирует ранее признанный оценочный резерв, относящийся к данному судебному спору, или признает новый оценочный резерв;
- 2) объявление несостоятельности одного из клиентов, произошедшее после отчетной даты, факт, подтверждающий существование на отчетную дату убытка по его дебиторской задолженности. В таком случае субъект должен откорректировать балансовую стоимость коммерческой дебиторской задолженности на отчетную дату на сумму дебиторской задолженности покупателя, признанного несостоятельным, путем создания (корректировки) оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности;

Пример 10. Согласно данным бухгалтерских документов остаток коммерческой дебиторской задолженности субъекта на 31 декабря 201X года составляет 300 000 леев. В январе 201X+1 года один из клиентов субъекта, дебиторская задолженность которого равна 50 000 леев,

был признан несостоятельным. Остаток оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности на 31 декабря 201X года составляет 38 000 леев. Финансовые отчеты были подписаны 10 февраля 201X+1 года.

На основании данных примера, на 31 декабря 201X года субъекту следует дополнительно создать оценочный резерв по безнадежной дебиторской задолженности на сумму 12 000 леев (50 000 леев – 38 000 леев), который отражается как одновременное увеличение текущих расходов и оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности.

- 3) продажа запасов после отчетной даты, свидетельствующее о том, что чистая стоимость реализации на конец отчетного периода была определена неправильно;

Пример 11. Субъект отразил на 31 декабря 201X года разницу между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации товаров (мобильных телефонов) в размере 30 000 леев. Стоимость мобильных телефонов на 31 декабря 201X составляла 800 000 леев, а их чистая стоимость реализации – 770 000 леев. 5 февраля 201X+1 года мобильные телефоны были проданы за 750 000 леев. Финансовые отчеты были подписаны 5 марта 201X+1 года.

На основании данных примера субъект отражает 31 декабря 201X года:

- разницу между стоимостью и чистой стоимостью реализации мобильных телефонов на сумму 50 000 леев [30 000 леев (800 000 леев – 770 000 леев) + 20 000 леев (770 000 леев – 750 000 леев)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов; 5 февраля 201X+1 года:
 - продажную стоимость мобильных телефонов на сумму 750 000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов;
 - балансовую стоимость проданных мобильных телефонов на сумму 750 000 леев – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение запасов.
- 4) обнаружение после отчетной даты фактов мошенничества или существенных ошибок, которые подтверждают, что финансовые отчеты являются недостоверными.

Некорректирующие события после отчетной даты

42. Субъект не должен корректировать финансовые отчеты для отражения событий после отчетной даты, которые свидетельствуют об условиях, возникших в следующем отчетном периоде и не связаны с состоянием активов и обязательств на отчетную дату. Информация о значительных событиях после отчетной даты раскрывается в примечаниях к финансовым отчетам.

43. Примерами некорректирующих событий после отчетной даты являются:

- 1) принятие решения о реорганизации или реструктуризации субъекта;

Пример 12. В феврале 201X года до подписания финансовых отчетов за 201X–1 год Совет директоров субъекта принял решение о присоединении другого субъекта, оказывающего ему услуги по ремонту транспортных средств.

На основании данных примера субъект раскроет информацию о присоединении субъекта, который оказывает ему услуги по ремонту транспортных средств в примечаниях к финансовым отчетам за 201X–1 год.

- 2) оглашения плана по прекращению определенной деятельности;

Пример 13. В феврале 201X года Совет директоров субъекта принял решение о закрытии одного из его подразделений. Финансовые отчеты за 201X–1 год были подписаны 10 марта 201X года.

На основании данных примера, субъект не будет корректировать финансовые отчеты за 201X–1 год, однако в примечаниях к ним будет отмечено решение о закрытии соответствующего подразделения.

- 3) крупные сделки с основными средствами и другими активами;
- 4) действия государственных органов (например, национализация, экспроприация некоторых активов со значительной стоимостью), разрушение значительной части активов субъекта вследствие чрезвычайных событий (например, аварии, пожары, стихийные бедствия);
- 5) крупные сделки с ценными бумагами, выпущенными субъектом;
- 6) значительные изменения курсов обмена валют или стоимости активов;

Пример 14. Остаток обязательств субъекта перед зарубежными поставщиками на 31 декабря 201X года составляет 150 000 евро. Официальный курс молдавского лея, установленный Национальным банком Молдовы на эту дату, составляет 15,2645 леев/евро. В марте 201X+1 года, до подписания финансовых отчетов, официальный курс, установленный Национальным банком Молдовы вырос до 17,4768 леев/евро.

На основании данных примера, субъект не будет корректировать финансовые отчеты за 201X год. В примечаниях к финансовым отчетам за 201X год должна быть раскрыта информация о значительном изменении курса обмена валют и об его воздействии на финансовое положение субъекта в виде отрицательных курсовых разниц на сумму 331 845 леев $[(17,4768 \text{ леев/евро} - 15,2645 \text{ леев/евро}) \times 150 000 \text{ евро}]$.

- 7) принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий;
- 8) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после окончания отчетного периода и др.

Непрерывность деятельности

44. Финансовые отчеты не составляются на основе принципа непрерывности деятельности, если после отчетной даты руководство решает ликвидировать субъект, вынуждено приостановить или существенно сократить свою деятельность и не имеет реальной альтернативы таким решениям (например, событиями, которые могут быть предпосылкой или свидетельством неприменимости принципа непрерывности деятельности, являются значительные убытки, устойчивые проблемы с платежеспособностью, уменьшение объема продаж, недостаточность капитала, негативный прогноз в отношении движения денежных средств, возбуждение процедуры несостоятельности).

45. Если принцип непрерывности деятельности более не уместен, субъект составит финансовые отчеты на основании других принципов и методов и не станет корректировать элементы, признанные в соответствии с первоначально принятыми методами. Таким образом, если субъект планирует прекратить свою деятельность в

течение последующих 12 месяцев после отчетной даты, он должен:

- 1) перевести все долгосрочные активы в оборотные и долгосрочные обязательства в текущие;
- 2) произвести оценку всех активов по рыночной стоимости;
- 3) признать условные обязательства в связи с расторжением договоров и возможными санкциями, которые могут быть наложены на него третьими лицами и др.

Пример 15. Первоначальная стоимость оборудования равна 1 500 000 леев, а сумма амортизации на 31 декабря 201X года – 850 000 леев. Рыночная стоимость оборудования на эту дату составляет 500 000 леев.

На основании данных примера, при нормальной деятельности субъекта, оборудование будет отражено в финансовых отчетах за 201X год по балансовой стоимости равной 650 000 леем (1 500 000 леев – 850 000 леев), а в случае ликвидации субъекта – по рыночной стоимости в размере 500 000 леев.

Раскрытие информации

46. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию относительно:

- 1) учетных политик:
 - a) характер и причины изменений учетных политик, для которых применение новой учетной политики предоставляет более достоверную и уместную информацию;
 - b) последствия влияния изменений учетных политик на результаты деятельности субъекта;
- 2) изменения бухгалтерских оценок:
 - a) характер и сумма изменения в бухгалтерской оценке, оказывающей влияние в текущем отчетном периоде, или которая, как ожидается, окажет влияние в будущих отчетных периодах;
 - b) факт невозможности определения суммы влияния от изменения той или иной бухгалтерской оценки в будущих отчетных периодах;
- 3) бухгалтерских ошибок:
 - a) характер существенных ошибок, относящихся к какому-либо предыдущему периоду и сумму соответствующей корректировки;
 - b) сравнительная информация, откорректированная ретроспективным применением в результате исправления существенных ошибок, относящихся к какому-либо предыдущему периоду;
 - c) факт невозможности ретроспективного применения сравнительной информации;
- 4) дата подписания финансовых отчетов и лица, уполномоченные их подписывать.

Переходные положения

47. Настоящий стандарт применяется с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

48. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС, МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета долгосрочных нематериальных и материальных активов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется в отношении всех долгосрочных нематериальных и материальных активов, за исключением долгосрочных активов, полученных в финансовый лизинг при их первоначальном признании (НСБУ «Договоры лизинга»).

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Амортизация долгосрочных активов – систематическое распределение амортизируемой стоимости долгосрочного актива по отчетным периодам срока его использования.

Первоначальная стоимость – стоимость приобретения или создания учетного объекта и прямые затраты на его доставку и приведение в состояние, необходимое для использования по назначению.

Срок использования долгосрочного актива представляет собой:

- 1) период времени, на протяжении которого субъект ожидает получать экономические выгоды от использования долгосрочного актива; или
- 2) количество единиц продукции, работ, услуг или других аналогичных единиц, которое субъект ожидает получить от использования долгосрочного актива.

Долгосрочные активы – активы, находящиеся во владении для использования на период, превышающий один год в деятельности субъекта или для передачи в использование третьим лицам.

Амортизируемые долгосрочные активы – долгосрочные активы, находящиеся в эксплуатации с установлен-

ным (ограниченным) сроком использования, по которым начисляется амортизация.

Долгосрочные материальные активы – долгосрочные активы в виде основных средств, земельных участков, незавершенных долгосрочных материальных активов, инвестиционной недвижимости и минеральных ресурсов.

Незавершенные долгосрочные материальные активы – долгосрочные материальные активы (за исключением земельных участков, инвестиционной недвижимости и минеральных ресурсов), приобретенные или находящиеся в процессе создания и подготовки для использования в качестве основных средств.

Инвестиционная недвижимость – земельный участок или здание, или часть здания или оба, находящиеся во владении собственника или лизингополучателя на основе договора финансового лизинга, преимущественно для сдачи в лизинг и/или для прироста их стоимости, чем для:

- 1) использования в производстве, для поставки ценностей, оказания услуг или для административных целей;
- 2) продажи в процессе осуществления обычной деятельности.

Неамортизируемые долгосрочные активы – долгосрочные активы с неустановленным (неограниченным) сроком использования или незавершенные.

Нематериальные активы – неденежные долгосрочные активы, не имеющие материальной формы, идентифицируемые и контролируемые субъектом.

Незавершенные нематериальные активы – приобретенные или находящиеся в процессе создания и подготовки к использованию по назначению нематериальные активы, а также нематериальные активы, взаимосвязанные с другими долгосрочными активами, которые нуждаются в подготовительных работах для использования по назначению.

Основные средства – долгосрочные материальные активы, переданные в эксплуатацию, стоимость единицы которых превышает стоимостный предел, предусмотренный налоговым законодательством, или порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках.

Учетный объект (элемент) долгосрочных активов – отдельный долгосрочный актив, предназначенный для обособленного использования или комплекс частей, подлежащих использованию как единое целое.

Недвижимая собственность, используемая владельцем – недвижимая собственность (земельный участок

или здание, или часть здания, или оба), находящаяся во владении собственника или лизингополучателя на основе договора финансового лизинга, для использования в производстве, для поставки ценностей, оказания услуг или для административных целей.

Минеральные ресурсы – долгосрочные материальные активы в форме капитализированных затрат поисково-разведочных работ (по подготовке к добыче), для которых продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность.

Земельные участки – долгосрочные материальные активы в виде земельных участков, находящихся у субъекта на правах собственности или полученных в финансовую аренду (финансовый лизинг) для использования в деятельности субъекта.

Амортизируемая стоимость – первоначальная или скорректированная стоимость за вычетом расчетной остаточной стоимости.

Балансовая стоимость – первоначальная или скорректированная или переоцененная стоимость учетного объекта за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Справедливая стоимость – оцененная продажная цена долгосрочного актива при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами.

Остаточная стоимость – расчетная (предполагаемая) стоимость амортизируемого долгосрочного актива, которую субъект ожидает получить по истечении срока использования актива.

Общие положения

Признание и первоначальная оценка

5. Первоначальное признание долгосрочных активов осуществляется по учетным объектам (далее – объектам), перечень которых субъект устанавливает самостоятельно (например, если комплексный долгосрочный актив включает несколько составных частей, субъект может учитывать этот актив как единый объект учета или каждую из составных частей долгосрочного актива, как отдельные объекты).

6. Объект признается как долгосрочный актив только в случае одновременного выполнения следующих условий:

- 1) объект является идентифицируемым и контролируемым субъектом;
- 2) его свойства и особенности соответствуют определению долгосрочных нематериальных или материальных активов;
- 3) существует вероятность того, что субъект получит будущие экономические выгоды от использования объекта; и
- 4) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно оценена.

7. Первоначальная оценка каждого объекта осуществляется по первоначальной стоимости. Состав первоначальной стоимости варьирует в зависимости от способа поступления объекта: путем приобретения, создания собственными силами, получения в обмен, в виде вклада

в уставный капитал, безвозмездно, в хозяйственное ведение и т.д.

8. Первоначальная стоимость приобретенного объекта формируется из:

- 1) покупной стоимости, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов и сборов, за вычетом всех снижений цен и торговых дисконтов при приобретении;
- 2) любых прямо относимых затрат на доставку объекта в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для использования по назначению.

Первоначальная стоимость долгосрочных активов отражается как увеличение незавершенных долгосрочных активов для объектов, которые будут отражены в составе основных средств и/или долгосрочных активов для других объектов (земельных участков, инвестиционной недвижимости, минеральных ресурсов) с одновременным увеличением текущих обязательств и/или уменьшением активов, использованных для подготовки долгосрочных активов к эксплуатации.

8¹. В первоначальную стоимость долгосрочных активов не включаются:

- 1) затраты на мероприятия, открытия и другие аналогичные акции при передаче в эксплуатацию новых объектов долгосрочных активов;
- 2) затраты по введению новой продукции или услуги (в том числе затраты на рекламу и продвижение);
- 3) затраты на осуществление деятельности в новом месте или с новыми клиентами (в том числе затраты на обучение персонала);
- 4) затраты на полное или частичное перераспределение или реорганизацию деятельности субъекта;
- 5) другие затраты, которые прямо не связаны с поступлением долгосрочных активов и/или с их подготовкой к использованию по назначению.

9. В случае, если нет необходимости в затратах на подготовку нематериальных активов и основных средств к использованию по назначению и когда дата поступления соответствующих объектов совпадает с датой начала их эксплуатации, первоначальная стоимость таких объектов отражается как одновременное увеличение нематериальных активов в эксплуатации, основных средств и текущих обязательств.

Пример 1. Субъект приобрел технологическое оборудование стоимостью 150 000 леев. Прямо относимые затраты включают: стоимость транспортных услуг – 7500 леев, затраты на персонал, занятый на погрузке-разгрузке, – 3500 леев и затраты по вводу в действие и тестированию актива – 12 000 леев.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает первоначальную стоимость объекта в сумме 173 000 леев (150 000 леев + 7500 леев + 3500 леев + 12 000 леев) – как увеличение незавершенных материальных активов с одновременным увеличением текущих обязательств и уменьшением активов, использованных при подготовке объекта к эксплуатации. При передаче объекта в эксплуатацию субъект отражает в учете увеличение основных средств и уменьшение незавершенных материальных активов.

10. Приобретенные долгосрочные активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, оцениваются в национальной валюте путем пересчета иностранной валюты в порядке, установленном НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы». Курсовые валютные и суммовые разницы, возникающие после признания объекта, не изменяют его стоимость.

11. Первоначальная стоимость долгосрочных активов, самостоятельно созданных (разработанных, построенных) субъектом, оценивается по фактической себестоимости, которая включает: стоимость проекта, стоимость потребленных материалов, затраты на персонал с соответствующими отчислениями на социальное и медицинское страхование, косвенные производственные затраты и т.д.

12. Долгосрочные активы могут быть получены в обмен на другие неденежные активы или на комбинацию неденежных и денежных активов. Подобные сделки рассматриваются как две операции: отчуждение актива, переданного в обмен, и приобретение актива, полученного в обмен.

Пример 2. Субъект передал технологическую установку, балансовая стоимость которой составляет 110 000 леев и договорная стоимость – 120 000 леев, в обмен на станок с договорной стоимостью в 140 000 леев. При этом субъект, помимо договорной стоимости уступаемой технологической установки, оплатил поставщику и 20 000 леев.

На основании приведенных в примере данных полученный в обмен станок признается по первоначальной стоимости в 140 000 леев, равной его договорной стоимости или договорной стоимости технологической установки (120 000 леев), увеличенной на сумму выплаченных денежных средств (20 000 леев). Субъект отразит первоначальную стоимость станка как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств.

13. Долгосрочные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются, согласно действующему законодательству, по стоимости, утвержденной решением уполномоченного органа управления субъекта, с включением в необходимых случаях прямо относимых затрат. Стоимость таких долгосрочных активов отражается как увеличение долгосрочных нематериальных и материальных активов и неоплаченного или незарегистрированного капитала.

14. Долгосрочные активы, полученные безвозмездно (как дарение) оцениваются согласно данным первичных сопроводительных документов с включением в необходимых случаях прямо относимых затрат. Если в первичных сопроводительных документах не указана стоимость полученного объекта, первоначальная стоимость определяется согласно независимой экспертизе. Стоимость таких долгосрочных активов отражается как одновременное увеличение долгосрочных активов и обязательств (доходов будущих периодов). В течение срока эксплуатации стоимость безвозмездно полученных амортизируемых долгосрочных активов списывается на текущие доходы в размере и пропорции начисленной амортизации, а стоимость неамортизируемых

долгосрочных активов – в порядке, предусмотренном в учетных политиках субъекта. Согласно учетным политикам первоначальная стоимость долгосрочных активов, полученных безвозмездно, может отражаться как одновременное увеличение долгосрочных активов и текущих доходов.

14¹. Первоначальная стоимость ценностей, полученных в хозяйственное ведение определяется согласно сопроводительным первичным документам с включением, при необходимости, затрат на поступление и подготовку ценностей для использования по назначению. Стоимость этих ценностей отражается как одновременное увеличение долгосрочных нематериальных и материальных активов и обязательств.

15. Первоначальная стоимость долгосрочных активов, находящихся во владении у лизингополучателя согласно договору финансового лизинга, определяется в соответствии с НСБУ «Договоры лизинга».

16. Первоначальная стоимость долгосрочных активов заменяется:

- 1) скорректированной стоимостью – в случае капитализации последующих затрат, или
- 2) переоцененной стоимостью – в случае переоценки долгосрочных материальных активов.

Последующая оценка

17. После первоначального признания долгосрочные нематериальные и материальные активы оцениваются согласно модели, основанной на себестоимости. При применении данной модели долгосрочные активы отражаются в балансе по первоначальной или скорректированной стоимости за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

18. В соответствии с учетными политиками субъекта последующая оценка долгосрочных материальных активов может осуществляться на основании модели переоценки. Данная модель применяется для всех объектов класса долгосрочных материальных активов, к которому относится переоцененный объект. Класс долгосрочных активов представляет группу активов, сходных по своей природе и характеру использования в деятельности субъекта. Примерами классов долгосрочных материальных активов являются: земельные участки, здания, специальные сооружения, машины, оборудования и технические установки, транспортные средства, инвентарь и мебель, прочие основные средства.

18¹. В соответствии с учетными политиками субъект может применять разные модели последующей оценки для разных классов долгосрочных активов (например, оборудование может оцениваться согласно модели, основанной на себестоимости, а здания – согласно модели переоценки).

18². При применении модели переоценки долгосрочные активы оцениваются по переоцененной стоимости, которая представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Справедливая стоимость долгосрочных активов опре-

деляется на основании их рыночной стоимости в результате оценок, осуществленных независимыми экспертами или комиссией, назначенной руководителем субъекта.

18³. Переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью, чтобы балансовая стоимость не отличалась существенно от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на отчетную дату. Периодичность переоценки зависит от изменения справедливой стоимости долгосрочных активов. Классы долгосрочных активов, справедливая стоимость которых подвергается значительным изменениям, переоцениваются ежегодно, а классы долгосрочных активов с незначительными изменениями справедливой стоимости – один раз в 3-5 лет.

18⁴. Балансовая стоимость переоцененного актива корректируется до переоцененной стоимости одним из следующих способов:

- 1) первоначальная или скорректированная стоимость переоценивается на основе рыночных цен, либо пропорционально изменению балансовой стоимости. Амортизация, накопленная на дату переоценки, корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между первоначальной стоимостью и балансовой стоимостью актива после вычета накопленных убытков от обесценения;
- 2) накопленная амортизация исключается из первоначальной (скорректированной) стоимости актива.

Сумма корректировки амортизации долгосрочных активов принимается в расчет при определении величины дооценки или уценки от переоценки, которые отражаются в соответствии с п. 18⁶ настоящего стандарта.

18⁵. Разницы от переоценки определяются по каждому переоцененному объекту долгосрочных активов и отражаются в учете в зависимости от их влияния (увеличения/уменьшения) на балансовую стоимость объекта. Не допускается зачет суммы уценки одного объекта за счет дооценки другого объекта, даже если эти объекты входят в один и тот же класс.

18⁶. Разницы от переоценки долгосрочных активов отражаются следующим образом:

- 1) дооценка от переоценки признается в составе собственного капитала как резервы от переоценки. Дооценка от переоценки, которая восстанавливает сумму уценки того же объекта, ранее списанная на расходы, признается как текущие доходы;

Пример 2¹. В результате переоценки балансовая стоимость объекта основных средств увеличилась на 55300 леев. По данным предыдущей переоценки на текущие расходы была списана уценка в размере 22100 леев.

На основании данных примера дооценка от переоценки отражается следующим образом:

- как одновременное увеличение основных средств и текущих доходов в размере 22100 леев;
- как одновременное увеличение основных средств и собственного капитала в сумме 33200 леев (55300 леев – 22100 леев).

- 2) уценка от переоценки признается как текущие расходы. В случае наличия дооценки от переоценки для того же объекта, уценка списывается на уменьшение собственного капитала.

Пример 2². В результате переоценки от 31.12.201X г. балансовая стоимость объекта основных средств уменьшилась на 42800 леев. По результатам предыдущей переоценки, проведенной в 201X-2 году, на собственный капитал была отнесена дооценка в размере 15600 леев.

На основании данных примера уценка отражается следующим образом:

- как одновременное уменьшение собственного капитала и основных средств в размере 15600 леев;
- как увеличение текущих расходов и уменьшение основных средств в сумме 27200 леев (42800 леев – 15600 леев).

18⁷. Дооценка списывается путем прямого переноса общей суммы дооценки на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) при выбытии переоцененного объекта. Ни одна часть дооценки не может быть прямо или косвенно распределена (например, для выплаты дивидендов, увеличения уставного капитала, создания резервов, покрытия убытков прошлых лет).

18⁸. При частичном прекращении признания ранее переоцененных земельных участков и зданий разница от переоценки, относящаяся к выбывшей части считается как дооценка соответствующей балансовой стоимости выбывших земельных участков или зданий.

18⁹. В отступление от требований п. 18¹ субъект может переоценивать полностью амортизированные объекты долгосрочных активов отдельно от классов, в которых они состоят, с установлением им новых стоимостей и новых сроков использования исходя из оставшегося оцененного периода использования.

Пример 2³. Субъект имеет полностью амортизированное оборудование, но которое используется в процессе производства продукции. Первоначальная стоимость оборудования составляет 215600 леев и совпадает с накопленной амортизацией. Согласно решению руководства субъекта оборудование было переоценено независимым оценщиком. Переоцененная стоимость оборудования равна 65800 леев, а оцененный срок использования после переоценки – 3 года.

На основании данных примера субъект отражает:

- списание накопленной амортизации оборудования в сумме 215600 леев – как одновременное уменьшение амортизации и стоимости основных средств;
- отражение переоцененной стоимости в размере 65800 леев – как одновременное увеличение стоимости основных средств и собственного капитала.

Оборудование подлежит амортизации в течение оцененного срока 3 года согласно методу, предусмотренному в учетных политиках.

Амортизация

19. Амортизация начисляется ежемесячно по каждому амортизируемому объекту, исходя из амортизируемой стоимости объекта и срока его использования. Амортизируемая стоимость корректируется на величину убытка

от обесценения, признанного или восстановленного согласно НСБУ «Обесценение активов».

20. Срок использования и остаточная стоимость каждого объекта определяется субъектом самостоятельно на дату передачи актива в использование, за исключением случаев, предусмотренных в п. 45 настоящего стандарта. Остаточная стоимость некоторых объектов может быть несущественной, и соответственно, она считается равной нулю при начислении амортизации.

21. Амортизация, начисленная по объекту за отчетный период, отражается в учете как увеличение затрат и/или текущих расходов (например, амортизация технологического оборудования субъекта прямо или косвенно включается в производственную себестоимость продукции, а амортизация административного здания относится на текущие расходы).

22. При начислении амортизации долгосрочного актива могут быть использованы следующие методы: линейный метод, метод единиц производства, метод уменьшаемого остатка.

23. Линейный метод предусматривает равномерное распределение амортизируемой стоимости в течение срока использования объекта. Сумма амортизации за каждый отчетный период рассчитывается как отношение между амортизируемой стоимостью объекта и количеством периодов (лет, месяцев, дней) в пределах срока использования объекта. Норма амортизации является постоянной в течение всего срока использования и рассчитывается как отношение между 100% и сроком использования (в годах, месяцах, днях). По истечении срока использования балансовая стоимость актива равна остаточной стоимости.

Пример 3. Первоначальная стоимость станка у субъекта составляет 60 000 леев, остаточная стоимость – 3000 леев, срок использования – 5 лет.

На основании приведенных в примере данных годовая норма амортизации составляет 20% ($100\% : 5$ лет), а сумма годовой амортизации – 11 400 леев $[(60\,000 \text{ леев} - 3000 \text{ леев}) \times 0,20]$. Соответственно, месячная амортизация равна 950 леям ($11\,400 \text{ леев} : 12$ месяцев).

24. Метод единиц производства предусматривает расчет амортизации как произведение величины амортизации на единицу продукции (услуг) и объема произведенной продукции (оказанных услуг) за отчетный период. Величина амортизации на единицу продукции (услуг) рассчитывается как отношение между амортизируемой стоимостью и количеством единиц продукции (услуг).

Пример 4. Согласно оценкам субъекта, при помощи станка из примера 3 на протяжении срока использования могут быть произведены 500 000 деталей. Фактически за первый год эксплуатации было произведено 65 000 деталей, за второй год – 120 000, за третий – 140 000, за четвертый – 120 000, за пятый – 55 000 деталей.

На основании приведенных в примере данных, амортизация, приходящаяся на одну деталь равна 0,114 лея ($57\,000 \text{ леев} : 50\,000 \text{ деталей}$). Результаты расчетов представлены в таблице 1.

Расчет амортизации станка методом единиц производства

(в леях)

Период	Первоначальная стоимость	Амортизация на единицу продукции	Количество произведенных деталей, ед.	Годовая амортизация	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
1	2	3	4	$5=3 \times 4$	6	$7=2-6$
1	60 000	0,114	65 000	7410	7410	52 590
2	60 000	0,114	120 000	13 680	21 090	38 910
3	60 000	0,114	140 000	15 960	37 050	22 950
4	60 000	0,114	120 000	13 680	50 730	9 270
5	60 000	0,114	55 000	6 270	57 000	3 000

После изготовления 500 000 деталей, независимо от того, был ли достигнут этот результат за более короткий или длительный период, чем 5 лет, амортизация станка более не начисляется.

25. Метод уменьшаемого остатка основывается на применении постоянной нормы амортизации, которая в соответствии с учетными политиками субъекта может быть увеличена не более чем в два раза по сравнению с нормой, предусмотренной линейным методом. Начисление амортизации методом уменьшаемого остатка осуществляется следующим образом:

- 1) в первый отчетный период увеличенная норма амортизации применяется в отношении первоначальной стоимости объекта;
- 2) в последующие периоды (за исключением последнего) увеличенная норма амортизации применяется в отношении балансовой стоимости объекта на конец предыдущего периода;
- 3) в последний отчетный период сумма амортизации определяется как разница между балансовой стоимостью объекта на конец предыдущего периода и его остаточной стоимостью.

Пример 5. Используя данные примера 3, предположим, что субъект использует метод уменьшаемого остатка с увеличением нормы амортизации станка в 2 раза.

На основании приведенных в примере данных увеличенная норма амортизации составляет 40% ($20\% \times 2$). Результаты расчета амортизации методом уменьшаемого остатка представлены в таблице 2.

Таблица 2

Расчет амортизации станка методом уменьшаемого остатка

(в леях)

Период	Первоначальная стоимость	Норма амортизации, %	Основа расчета амортизации	Годовая амортизация	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
1	2	3	4	$5 = [(3 \times 4) : 100]^*$	6	$7 = (2 - 6)$
1	60 000	40	60 000	24 000	24 000	36 000
2	60 000	40	36 000	14 400	38 400	21 600
3	60 000	40	21 600	8 640	47 040	12 960

Период	Первоначальная стоимость	Норма амортизации, %	Основа расчета амортизации	Годовая амортизация	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
4	60 000	40	12 960	5184	52 224	7776
5	60 000	40		7776 – 3000 = 4776	57 000	3000

* Это правило не применяется в последнем отчетном периоде

26. Субъект самостоятельно выбирает методы начисления амортизации и указывает их в своих учетных политиках. Избранные методы должны отражать модель (схему) получения субъектом экономических выгод от использования долгосрочных активов.

27. В случае существенного изменения модели получения будущих экономических выгод от использования объекта применяемый метод начисления амортизации должен быть изменен. Подобное изменение в бухгалтерской оценке отражается в учете в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

Пример 6. Используя данные примера 3, предположим, что субъект в течение первого года эксплуатации станка начислял амортизацию линейным методом. Через год выяснилось, что в последующие годы станок будет эксплуатироваться более интенсивно, и объем работ, выполняемых ежегодно с его использованием, возрастет. По этой причине субъект принял решение начислять амортизацию станка методом уменьшаемого остатка.

На основании приведенных в примере данных годовая амортизация станка определяется в порядке, представленном в таблице 3.

Таблица 3

Корректировка начисляемой амортизации станка при переходе от линейного метода на метод уменьшаемого остатка

(в леех)

Период	Первоначальная стоимость	Основа расчета амортизации	Годовая амортизация	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
1	2	3	4	5	6=(2-5)
1	60 000	57 000	$57\,000 : 5 = 11\,400$	11 400	48 600
2	60 000	48 600	$50\% \times 48\,600 = 24\,300$	35 700	24 300
3	60 000	24 300	$50\% \times 24\,300 = 12\,150$	47 850	12 150
4	60 000	12 150	$50\% \times 12\,150 = 6\,075$	53 925	6 075
5	60 000		$6\,075 - 3\,000 = 3\,075$	57 000	3 000

Амортизируемая стоимость после изменения метода начисления амортизации составляет 45 600 леев (48 600 леев – 3 000 леев). Увеличенная норма амортизации для оставшегося периода (4 года) составляет 50% $[(100\% : 4 \text{ года}) \times 2]$. Эта норма применяется к балансовой стоимо-

сти актива после первого года эксплуатации без вычитания остаточной стоимости и составляет 48 600 леев.

28. В соответствии с учетными политиками субъект начисляет амортизацию долгосрочного актива, начиная с даты передачи в использование или с первого дня месяца, следующего за месяцем передачи в использование. Соответственно, начисление амортизации объекта прекращается:

- 1) на дату истечения срока использования и/или выбытия объекта; или
- 2) начиная с первого дня месяца, следующего за месяцем истечения срока использования и/или выбытия объекта.

29. Обесценение долгосрочных активов отражается в соответствии с НСБУ «Обесценение активов».

30. Обесценение или потери объектов, права требования компенсации или полученная от третьих лиц компенсация, а также любое последующее приобретение или строительство замещающих объектов, отражаются в учете по отдельности. Компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или отчуждением долгосрочных активов, признается как доход на основе принципа начисления. Возмещения не признаются как уменьшение убытка от обесценения или затрат по восстановлению на основании принципа некомпенсирования.

Пример 7. Вследствие пожара произошло частичное разрушение здания. Согласно требованиям НСБУ «Обесценение активов» субъект признал убыток от обесценения данного объекта в сумме 50 000 леев. В соответствии с условиями договора, заключенного с этим субъектом, страховая компания обязана выплатить возмещение в сумме 45 000 леев. Фактическая стоимость услуг по восстановлению объекта, оказанных третьей стороной, составила 58 000 леев. Согласно учетным политикам субъекта убытки от обесценения учитываются на отдельном счете.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает в учете:

- убыток от обесценения здания в сумме 50 000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и обесценения долгосрочных материальных активов;
- затраты по восстановлению актива в сумме 58 000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;
- страховые возмещения в сумме 45 000 леев – как увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Прекращение признания

31. Признание долгосрочного актива прекращается при его выбытии в случае:

- 1) ликвидации по причине физического и/или морального износа, разрушения вследствие стихийного бедствия и т.д.;
- 2) передачи (отчуждения, уступки) путем продажи, на основании договора финансового лизинга, обмена, дарения и т.д.;

- 3) других операций (возврата долгосрочных активов собственникам из хозяйственного ведения, отражения недостач при инвентаризации, перевода в другие категории активов и др.).

32. В случае выбытия долгосрочного актива субъект отражает списание амортизации соответствующего объекта и убытков от обесценения (если они имеются) одновременно с уменьшением стоимости объекта долгосрочных нематериальных и/или материальных активов. Дооценка, относящаяся к выбывшим объектам долгосрочных активов, списывается в порядке, установленном в п. 18⁷ настоящего стандарта.

33. При ликвидации или отчуждении долгосрочных активов до истечения срока использования, недоамортизированная стоимость списывается как увеличение текущих расходов с одновременным уменьшением стоимости долгосрочных активов.

Пример 8. Субъект располагает технологическим аппаратом, первоначальная стоимость которого составляет 18 000 леев, установленный срок использования – 10 лет, остаточная стоимость равна нулю. По причине морального устаревания аппарата субъект решает его ликвидировать после 8 лет эксплуатации, то есть на 2 года раньше истечения предполагаемого срока использования.

На основании приведенных в примере данных при выбытии аппарата субъект отражает:

- накопленную амортизацию объекта в сумме 14 400 леев $[(18\,000 \text{ леев} : 10 \text{ лет}) \times 8 \text{ лет}]$ – как одновременное уменьшение амортизации и стоимости долгосрочных материальных активов;
- балансовую стоимость объекта в сумме 3 600 леев (18 000 леев – 14 400 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов.

34. Расходы, связанные с выбытием долгосрочных материальных ценностей, отражаются в учете в соответствии с п. 64–66 и 79–84 настоящего стандарта. Стоимость активов, полученных при выбытии долгосрочных активов, отражается в учете согласно требованиям п.67 настоящего стандарта.

35. Чистые поступления денежных средств или стоимость другой формы компенсации, которые подлежат получению от отчуждения долгосрочного актива, отражаются как увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

36. Результат (прибыль или убыток) от прекращения признания долгосрочных активов определяется как разница между доходами и расходами от выбытия соответствующих объектов.

Пример 9. Субъект продал компьютер, первоначальная стоимость которого составляет 15 000 леев, срок использования – 5 лет, амортизация, накопленная до даты продажи, – 9 000 леев, остаточная стоимость равна нулю. Продажная цена объекта составляет:

- вариант I – 8 000 леев;
- вариант II – 5 000 леев.

На основании приведенных в примере данных для обоих вариантов субъект отражает:

- накопленную амортизацию объекта в сумме 9 000 леев – как одновременное уменьшение амортизации и стоимости долгосрочных материальных активов;
- балансовую стоимость объекта в сумме 6 000 леев (15 000 леев – 9 000 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов.

Одновременно отражается увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов в сумме: 8 000 леев – для варианта I или 5 000 леев – для варианта II.

37. В отступление от требований п. 31–36 настоящего стандарта продажа долгосрочных активов (технических установок, оборудования), которые были использованы подрядчиком для выполнения только определенного договора на строительство, отражается согласно НСБУ «Договоры на строительство».

Особенности учета нематериальных активов

38. Нематериальные активы включают:

- 1) незавершенные нематериальные активы – нематериальные активы, находящиеся в процессе создания, модернизации и подготовки для использования по назначению, а также нематериальные активы, взаимосвязанные с другими долгосрочными активами, которые требуют работ для подготовки к использованию по назначению;
- 2) нематериальные активы в эксплуатации – нематериальные активы, переданные в эксплуатацию в виде концессий, лицензий и товарных знаков; авторские права и охраняемые документы; программное обеспечение и прочие нематериальные активы (веб-сайты, рецепты, формулы, модели, проекты, права пользования материальными активами, и др.);
- 3) гудвилл – положительная или отрицательная разница между первоначальной и справедливой стоимостью на дату передачи части чистых активов, приобретенных субъектом. Данный элемент включается в состав нематериальных активов только в случае перевода всех активов или их части и, при необходимости, обязательств и собственного капитала, независимо, если является результатом операций по приобретению или слиянию.

39. Первоначальное признание нематериальных активов осуществляется в порядке, установленном в п.6 настоящего стандарта, за исключением особых правил, а именно:

- 1) нематериальные активы, хранящиеся на материальном объекте, как, например, носители информации (в случае программного обеспечения) или юридическая документация (в случае лицензии), признаются на дату приобретения права на использование данной информации;
- 2) нематериальные активы в виде охраняемых документов (например, право на использование па-

- тента или промышленного рисунка, созданного субъектом) признаются на дату их выдачи;
- 3) нематериальные активы, взаимосвязанные с другими долгосрочными активами, независимо от того, требуются или нет работы по подготовке к использованию по назначению, признаются на дату ввода в эксплуатацию другого долгосрочного актива, требующего подготовительных работ.

Пример 10. В мае 201X года субъект приобрел на 5-летний срок право на использование товарного знака продукта «X» стоимостью 35 000 леев и право на использование технологии производства стоимостью 40 000 леев. Производство соответствующего продукта невозможно без специального оборудования, которое было приобретено 01.06.201X года стоимостью 120 000 леев, но установлено и введено в эксплуатацию 15.08.201X года.

По данным примера, субъект в 201X году отражает в учете:

в мае:

- право на использование товарного знака продукта «X» в сумме 35 000 леев и право на использование технологии производства в сумме 40 000 леев – как одновременное увеличение незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств;

в июне:

- специальное оборудование в сумме 120 000 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;

в августе:

- ввод в эксплуатацию специального оборудования в сумме 120 000 леев – как увеличение основных средств и уменьшение незавершенных долгосрочных материальных активов;
- передачу права на использование товарного знака в сумме 35 000 леев и права на использование технологии производства в сумме 40 000 леев – как увеличение нематериальных активов и уменьшение незавершенных нематериальных активов.

40. Затраты, прямо относимые на нематериальные активы, включают: плату за юридические и консультационные услуги, государственную пошлину за регистрацию объектов интеллектуальной собственности, затраты на оценку, затраты, связанные с подготовкой к использованию по назначению, затраты по займам, капитализируемые согласно НСБУ «Затраты по займам» и т.д.

Пример 11. На основании лицензионного договора, субъект приобрел на 5-летний срок право на использование промышленного рисунка стоимостью 80 000 леев. Плата за юридические и консультационные услуги составляет 800 леев, а затраты на оценку промышленного рисунка – 1200 леев. Затраты на персонал, связанные с подготовкой промышленного рисунка к использованию по назначению, составляют 2986 леев.

По данным примера, субъект отражает в учете:

- первоначальную стоимость нематериального актива в сумме 84 986 леев (80 000 леев + 800 леев + 1200 леев + 2986 леев) – как одновременное увеличение незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств;

- передачу права на использование промышленного рисунка в сумме 84 986 леев – как увеличение нематериальных активов и уменьшение незавершенных нематериальных активов.

41. Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных субъектом, включает фактически понесенные затраты (например, затраты, понесенные на разработку веб-сайтов, такие как затраты на персонал и другие затраты на создание веб-сайтов, получение доменного имени, представляют собой нематериальные активы в случае соблюдения условий, предусмотренных п.6 настоящего стандарта).

Пример 12. Субъект разработал собственными силами веб-сайт для размещения в сети Internet. Затраты на разработку веб-сайта включают:

- стоимость израсходованных материалов – 1200 леев;
- затраты на персонал – 15 180 леев;
- амортизация компьютеров, использованных для разработки веб-сайта – 1600 леев;
- дизайн веб-сайта, разработанный третьим лицом, – 4300 леев;
- плата за регистрацию доменного имени и другие услуги по размещению веб-сайта – 1200 леев.

Созданный веб-сайт соответствует требованиям признания нематериальных активов, а исключительные права на его использование принадлежат субъекту.

По данным примера, субъект отражает в учете:

- затраты на разработку веб-сайта в сумме 23 480 леев (1200 леев + 15 180 леев + 1600 леев + 4300 леев + 1200 леев) – как увеличение незавершенных нематериальных активов и уменьшение запасов, увеличение амортизации основных средств и текущих обязательств;
- первоначальную стоимость переданного в пользование веб-сайта в сумме 23 480 леев – как увеличение нематериальных активов и уменьшение незавершенных нематериальных активов.

41¹. Положительный гудвилл отражается как одновременное увеличение нематериальных активов и обязательств или уменьшение финансовых инвестиций, а отрицательный гудвилл – как увеличение долгосрочных и оборотных активов и уменьшение нематериальных активов.

41². Гудвилл списывается в течение периода, установленного субъектом, который не может быть меньше 5 лет и больше 10 лет. Списание положительного гудвилла отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение нематериальных активов, а отрицательного гудвилла – как одновременное увеличение нематериальных активов и текущих доходов.

41³. Убытки от обесценения положительного гудвилла признаются и отражаются в соответствии с НСБУ «Обесценение активов».

42. Последующие затраты, связанные с нематериальными активами, понесенные в течение срока использования (поддержание в действии охранных документов на объекты промышленной собственности, совершенствование или модернизация нематериальных активов), продление срока действия охранного документа и т.д.),

которые не генерируют дополнительные экономические выгоды, отражаются как текущие расходы/затраты.

43. Последующие затраты, связанные с нематериальными активами, которые генерируют дополнительные экономические выгоды, капитализируются и отражаются в учете как увеличение нематериальных активов и уменьшение запасов, увеличение амортизации основных средств и текущих обязательств.

Пример 13. После 3 лет использования компьютерной программы субъект внес в нее существенные изменения. Балансовая стоимость компьютерной программы до усовершенствования составляла 6000 леев, затраты на усовершенствование – 15 348 леев. После усовершенствования срок использования программы увеличился и составляет 5 лет.

По данным примера, субъект отражает в учете последующие затраты, понесенные в сумме 15 348 леев – как одновременное увеличение нематериальных активов и текущих обязательств. Балансовая стоимость компьютерной программы в данном случае составит 21 348 леев (6000 леев + 15 348 леев). Годовая амортизация после капитализации последующих затрат составляет 4270 леев (21 348 леев : 5 лет) и отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов и амортизации нематериальных активов.

44. Амортизация нематериальных активов начисляется по амортизируемым объектам на основании амортизируемой стоимости и срока использования в соответствии с методами, предусмотренными в п. 22–25 настоящего стандарта.

45. Срок использования нематериального актива устанавливается исходя из: предполагаемого срока использования, возможного морального устаревания (несоответствия таких долгосрочных активов новым требованиям), зависимости срока использования от действительности юридического права (в случае нематериальных активов, приобретенных у лицензиара, срок использования определяется сроком лицензионного договора), срока действия соответствующего охранного документа. Срок использования охранного документа (патента, авторского права и др.) может совпадать с периодом его правовой защиты, например, если правовой срок действия патента на изобретение составляет 5 лет, то срок использования патента может быть установлен 5 лет.

46. Если в результате использования нематериального актива субъект предполагает получать экономические выгоды за менее короткий период, чем ранее установленный, то срок использования соответствующего актива соответствует периоду получения экономических выгод. Так, если по своим свойствам и характеристикам патент может быть использован 10 лет, но будет генерировать экономические выгоды только в течение 8 лет, то срок его использования составит 8 лет.

47. В случае возобновления некоторых договорных или других юридических прав срок использования амортизируемых нематериальных активов определяется периодом, предусмотренным после возобновления.

48. Если в результате анализа существенных факторов субъект не может установить предполагаемое ограничение срока, в течение которого актив будет генерировать

экономические выгоды, такие активы рассматриваются как неамортизируемые нематериальные активы. Неамортизируемые нематериальные активы не амортизируются, а подвергаются тесту на обесценение в соответствии с НСБУ «Обесценение активов».

49. В случае выявления факторов, приводящих к уменьшению экономических выгод от использования актива в ближайшем будущем, такой нематериальный актив переводится из категории неамортизируемых долгосрочных активов в категорию амортизируемых долгосрочных активов. С данного момента субъект определяет срок использования и сумму амортизации для каждого отчетного периода.

Пример 14. Субъект-производитель игристых вин владеет товарным знаком стоимостью 78 000 леев. Поскольку срок действия свидетельства о регистрации товарного знака может быть продлен столько раз, сколько это необходимо, данный нематериальный актив признается неамортизируемым. 1 августа 201X руководство субъекта, в условиях ужесточения рыночной конкуренции, приняло решение прекратить производство игристых вин в течение четырех лет.

Согласно учетным политикам, нематериальный актив в данном случае переводится из категории неамортизируемых нематериальных активов в категорию амортизируемых долгосрочных материальных активов. Для начисления амортизации субъект использует метод уменьшающегося остатка, увеличив годовую норму амортизации до 50% (25×2).

По данным примера, субъект отражает в учете амортизацию товарного знака в 201X году в сумме 16 250 леев (78 000 леев × 0,5 × 5 месяцев : 12 месяцев) – как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации нематериальных активов.

50. Выбытие нематериальных активов может иметь место в случае передачи (уступки) лицензиату исключительного права пользования нематериальными активами без сохранения права (титула) собственника субъектом-лицензиаром, расторжения договора лицензиаром или лицензиатом, истечения срока использования; модернизации нематериального актива с регистрацией охранного документа на новый долгосрочный актив и списания устаревшего. Субъект отражает в учете выбытие нематериальных активов в соответствии с требованиями п. 31–36 настоящего стандарта.

Особенности учета долгосрочных материальных активов

Общие положения

51. Долгосрочные материальные активы включают:

- 1) незавершенные долгосрочные материальные активы – незавершенное строительство, оборудование подлежащее установке, оборудование и другие объекты, предназначенные для использования в качестве основных средств до ввода в эксплуатацию, незавершенные последующие затраты, относящиеся к основным средствам;

- 2) земельные участки – незастроенные земельные участки, застроенные земельные участки, земельные участки с полезными ископаемыми, находящиеся в процессе подготовки к использованию по назначению и/или переданные в эксплуатацию;
- 3) основные средства – здания; специальные сооружения; машины, оборудование и технические установки; транспортные средства; инвентарь и мебель; прочие основные средства (капитальные вложения по основным средствам, полученным в операционный лизинг, библиотечные фонды и др.);
- 4) инвестиционная недвижимость – незавершенная недвижимая собственность и/или переданная в эксплуатацию, предназначенная для передачи в операционный лизинг или для прироста стоимости;
- 5) минеральные ресурсы – незавершенные минеральные ресурсы и/или переданные в эксплуатацию (для добычи).

52. Признание, первоначальная и последующая оценка долгосрочных материальных активов осуществляется в соответствии с п. 5–18 настоящего стандарта.

52¹. Элементы долгосрочных материальных активов, приобретенные для обеспечения безопасности и охраны окружающей среды, признаются как долгосрочные материальные активы и отражаются на основе общих правил, установленных настоящим стандартом.

53. Затраты, прямо относимые на долгосрочные материальные активы включают: затраты по транспортировке, погрузке, разгрузке, по подготовке места установки, по установке и монтажу, по тестированию и проверке функционирования объекта, по подготовке земельного участка к использованию по назначению (выравнивание, расчистка, снос старых построек, стоимость дренажа и т.д.), по оплате профессиональных гонораров (причитающихся архитекторам, инженерам и пр.), затраты по займам, капитализированные согласно НСБУ «Затраты по займам». Субъект учитывает эти затраты как увеличение стоимости долгосрочных материальных активов с одновременным увеличением текущих обязательств и/или уменьшением использованных активов.

53¹. В случае, если субъект принимает решение об отчуждении долгосрочного материального актива (продажи, передачи как доли в уставном капитале другого субъекта и др.) без предварительной подготовки, тогда он продолжает признавать этот объект как долгосрочный материальный актив до его выбытия.

Если субъект принимает решение об отчуждении долгосрочного материального актива, он может быть переведен в состав запасов только в случае, если актив подвергается подготовке к продаже (переоснащение, переоборудование, реконструкция и др.). Перевод осуществляется по балансовой стоимости объекта долгосрочных материальных активов на дату окончания работ по его подготовке к продаже.

Земельные участки и основные средства

54. Земельные участки и здания учитываются по отдельности, даже если приобретены по единой цене. В таком случае первоначальная стоимость распределяется меж-

ду приобретенными объектами пропорционально справедливой стоимости каждого отдельного объекта.

Пример 15. Субъект приобрел земельный участок с расположенным на нем зданием за 180 000 леев. Если бы эти объекты приобретались по отдельности, рыночная стоимость земельного участка составила бы 160 000 леев, а здания – 40 000 леев.

На основании приведенных в примере данных для определения первоначальной стоимости каждого объекта в отдельности рассчитывается соотношение (коэффициент) между договорной стоимостью и общей справедливой стоимостью объектов, который составляет 0,9 (180 000 леев : 200 000 леев). Путем умножения рыночной стоимости каждого объекта на полученный коэффициент определяется первоначальная стоимость: земельного участка – 144 000 леев (160 000 леев × 0,9), здания – 36 000 леев (40 000 леев × 0,9).

Субъект учитывает первоначальную стоимость приобретенных объектов как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств.

55. В случае перевода объекта из состава запасов в категорию долгосрочных материальных активов, первоначальная стоимость объекта долгосрочного актива равняется балансовой стоимости соответствующих запасов, определенных в соответствии с НСБУ «Запасы», с включением при необходимости прямо относимых затрат.

Пример 16. Субъект, производящий офисную мебель, принял решение использовать в зале заседаний комплект мебели, фактическая себестоимость которого составляет 15 864 лея.

На основании приведенных в примере данных первоначальная стоимость объекта, используемого для собственных нужд, равна фактической себестоимости комплекта произведенной мебели в сумме 15 864 лея и отражается в учете как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение запасов.

56. До начала или в процессе строительства или развития (реконструкции, модернизации, дополнительного оснащения и т.д.) основных средств могут осуществляться определенные побочные операции, которые не являются необходимой частью соответствующего процесса. Полученные доходы и понесенные при выполнении этих операций расходы не принимаются во внимание при определении стоимости актива и отражаются в отчете о прибыли и убытках того отчетного периода, когда они возникли.

Пример 17. Субъект приобрел земельный участок, предназначенный для строительства здания, которое начнется через 4 месяца. Субъект решает, что данный участок будет использоваться как парковочная площадка, пока не начнется строительство здания. Расходы по устройству и функционированию парковки составили 8400 леев, а полученные от клиентов доходы – 12 000 леев.

На основании приведенных в примере данных, субъект учитывает увеличение текущих расходов в сумме 8400 леев и одновременное увеличение текущих обязательств и/или уменьшение использованных активов. В то же время субъект отражает в учете одновременное

увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов в сумме 12 000 леев. Соответственно эти доходы и расходы не влияют на стоимость земельного участка или здания, которое будет построено.

57. Последующие затраты на содержание, техническое обслуживание и ремонт основных средств осуществляются с целью их поддержания в функциональном состоянии. Такие затраты (включая оплату труда персонала, стоимость потребленных материалов и замененных комплектующих частей), от которых не ожидается дополнительных экономических выгод, отражаются в учете как текущие затраты/расходы.

58. Последующие затраты могут быть осуществлены в процессе ремонта или развития основных средств с целью улучшения их первоначальных характеристик и, соответственно, увеличения экономических выгод, ожидаемых от использования объекта. В частности увеличение экономических выгод может происходить в результате: продления срока использования объекта, роста производственной мощности, площади или других характеристик объекта, существенного улучшения качества производимой продукции (оказываемых услуг), продления интервалов между заменами составных частей объекта в пределах срока его использования, создания частей, не требующих замены в пределах срока использования объекта, существенного снижения первоначально предусмотренных эксплуатационных затрат и т.д. В подобных ситуациях последующие затраты капитализируются путем их добавления к балансовой стоимости соответствующего объекта.

Пример 18. Субъект произвел модернизацию станка хозяйственным способом (в ремонтном подразделении), затратив на модернизацию 48 000 леев. Техническая экспертиза подтвердила увеличение срока использования станка на 4 года по сравнению со сроком, установленным при первоначальном признании.

На основании приведенных в примере данных стоимость модернизации в сумме 48 000 леев капитализируется и отражается как увеличение долгосрочных материальных активов (стоимости станка) и уменьшение затрат вспомогательных производств.

59. Последующие затраты, которые способствуют увеличению ожидаемых экономических выгод от использования неамортизируемых долгосрочных материальных активов, отражаются как отдельные учетные объекты. В эту группу объектов включаются затраты по амелиорации, осушению, обводнению земельных участков, внутренние дороги и подъездные пути, асфальтированные тротуары, стоимость укрепления берегов естественных водных бассейнов и т.д.

60. Последующие затраты, которые способствуют увеличению ожидаемых экономических выгод от использования долгосрочных материальных активов, которые не отражены в балансе субъекта, отражаются как отдельные учетные объекты. В частности эта группа объектов включает последующие затраты, осуществленные за свой счет лизингополучателем (арендатором) с согласия лизингодателя (арендодателя) в отношении объектов, полученных в операционный лизинг (аренду /имущественный найм).

60¹. Компоненты объектов основных средств, которые требуют замены в регулярные интервалы времени, признаются как незавершенные долгосрочные материальные активы, если соответствуют их определению. Стоимость новых использованных компонентов отражается как увеличение основных средств и уменьшение незавершенных долгосрочных материальных активов. Замененные компоненты оцениваются по справедливой стоимости и отражаются как увеличение запасов и уменьшение основных средств.

60². Материалы и другие ценности, полученные в результате осуществления последующих затрат, оцениваются по справедливой стоимости и отражаются как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов, затрат основной/вспомогательной деятельности, расходов будущих периодов и/или увеличение текущих доходов.

61. Амортизация основных средств начисляется по каждому учетному объекту согласно п. 19–28 настоящего стандарта. Не начисляется амортизация: библиотечных фондов, фильмофондов, музейных и художественных объектов, зданий и сооружений, являющихся памятниками архитектуры и искусства, полностью амортизированных объектов, которые продолжают функционировать.

62. Предполагаемый срок использования объекта основных средств определяется субъектом, принимая во внимание: порядок использования объекта, его реальное состояние и предполагаемый физический износ, который зависит от условий эксплуатации (количества смен функционирования объекта, практикуемой субъектом программы ремонтных работ), моральное устаревание (износ) объекта, юридические ограничения относительно возможности использования объекта, такие как срок договора лизинга и т.д.

63. Начисление амортизации основных средств не прерывается для объектов, находящихся в ремонте, в резерве, на консервации или не используемых по иным мотивам.

64. Субъект отражает в учете выбытие долгосрочных материальных активов в соответствии с требованиями п. 31–37 настоящего стандарта. Фактические затраты, связанные с выбытием (на демонтаж и разборка объекта, восстановление участка и т.д.) согласно учетным политикам субъекта относятся на текущие расходы или списываются за счет ранее созданного оценочного резерва.

66. Создание оценочного резерва для покрытия существенных расходов, ожидаемых при выбытии долгосрочного материального актива, отражается в учете в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства» и учетными политиками субъекта. Фактические затраты, понесенные при выбытии долгосрочного материального актива, списываются за счет созданного оценочного резерва. Излишне созданная сумма оценочного резерва списывается на текущие доходы. Фактические затраты, превышающие сумму созданного оценочного резерва, учитываются как текущие расходы.

Пример 19. Субъект в соответствии с учетными политиками создал оценочный резерв в размере 30 000 леев на покрытие предполагаемых обязательных расходов по выбытию технологического оборудования. Фактические

затраты, связанные с выбытием оборудования, составили 25 000 леев.

На основании приведенных в примере данных при выбытии оборудования субъект отражает:

- расходы по выбытию оборудования в сумме 25 000 леев – как уменьшение оценочного резерва с одновременным увеличением краткосрочных обязательств и/или уменьшением используемых активов;
- излишне созданный оценочный резерв в сумме 5000 леев (30 000 леев – 25 000 леев) – как уменьшение оценочного резерва и увеличение текущих доходов.

67. Пригодные активы (металлолом, запчасти, строительные материалы и т.д.), полученные при ликвидации объекта долгосрочных материальных активов, оцениваются по справедливой стоимости и отражаются как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов в пределах остаточной стоимости объекта. Если справедливая стоимость фактически поступивших пригодных материалов превышает остаточную стоимость, то разница относится на текущие доходы. Если стоимость оприходованных пригодных активов меньше остаточной стоимости, разница отражается как текущие расходы.

Пример 20. Субъект списал станок по причине полного физического износа и истечения срока использования. Первоначальная стоимость станка составляет 38 000 леев, сумма накопленной амортизации – 36 000 леев, остаточная стоимость – 2000 леев, стоимость полученных материалов (металлолома):

- вариант I – 2300 леев;
- вариант II – 1800 леев.

На основании приведенных в примере данных при выбытии станка субъект отражает в учете списание накопленной амортизации в сумме 36 000 леев и, одновременно, уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов.

В то же время для варианта I субъект оприходует полученные материалы в сумме 2300 леев как увеличение запасов и одновременно:

- уменьшение долгосрочных материальных активов в пределах остаточной стоимости (2000 леев), и
- увеличение текущих доходов в сумме 300 леев (2300 леев – 2000 леев).

Для варианта II субъект оприходует полученные материалы в сумме 1800 леев как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов. Разница в 200 леев (2000 леев – 1800 леев) отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных материальных активов.

Инвестиционная недвижимость

67¹. Инвестиционная недвижимость включает:

- 1) земельные участки и здания, находящиеся во владении с целью прироста стоимости на долгосрочный период;
- 2) земельные участки и здания, находящиеся во владении для еще неопределенного будущего использования;

- 3) земельные участки и здания, находящиеся во владении и переданные в операционный лизинг на основе одного или нескольких договоров операционного лизинга;
- 4) земельные участки и здания, находящиеся во владении для передачи в операционный лизинг на основе одного или нескольких договоров;
- 5) недвижимая собственность, находящаяся в процессе строительства или благоустройства с целью будущего использования как инвестиционная недвижимость;
- 6) прочая недвижимая собственность, которая соответствует определению инвестиционной недвижимости.

67². В состав инвестиционной недвижимости не включаются:

- 1) недвижимая собственность, находящаяся во владении для продажи в течение нормального осуществления деятельности или находящаяся в процессе строительства или благоустройства в целях продажи, например, недвижимая собственность, приобретенная исключительно для отчуждения в ближайшем будущем или с целью благоустройства и перепродажи, которая с точки зрения бухгалтерского учета является запасами;
- 2) недвижимая собственность, используемая владельцем, в том числе собственность, находящаяся во владении с целью:
 - a) будущего использования как долгосрочные материальные активы;
 - b) будущего благоустройства и последующего использования как долгосрочные материальные активы;
- 3) недвижимая собственность, используемая:
 - a) работниками;
 - b) владельцем, которая подлежит отчуждению;
- 4) инвестиционная недвижимость, переданная другому субъекту на основе договора финансового лизинга.

67³. Для инвестиционной недвижимости применяются общие правила признания, первоначальной и последующей оценки, амортизации и учета последующих затрат и операций по выбытию (прекращению признания), предусмотренные в пунктах 5–37, 52–67 настоящего стандарта. Убытки от обесценения инвестиционной собственности учитываются в соответствии с НСБУ «Обесценение активов».

67⁴. В случае, когда недвижимая собственность состоит из двух частей – одна предназначена для передачи в операционный лизинг или для прироста ее стоимости, а другая для производства ценностей, оказания услуг или для административных целей, классификация осуществляется следующим образом:

- 1) если каждая из этих частей может быть продана или передана в финансовый лизинг, субъект учитывает каждую составную часть отдельно – как инвестиционную недвижимость и как недвижимую собственность, используемую владельцем;
- 2) если каждая из этих частей не может быть продана по отдельности, тогда недвижимая собствен-

ность считается инвестиционной недвижимостью в том случае, когда лишь незначительная часть этого объекта предназначена для использования в производстве, для поставки ценностей, оказания услуг, либо для административных, коммерческих целей и др.

Порог существенности для разграничения инвестиционной недвижимости от недвижимой собственности, используемой владельцем, устанавливается в учетных политиках субъекта.

Пример 20¹. Субъект владеет зданием площадью 500 м², из которой часть (400 м²) передана в операционный лизинг, а другая часть (100 м²) используется владельцем для оказания услуг. Части здания не могут быть проданы по отдельности. В учетных политиках субъекта порог существенности используемой владельцем площади в общей площади установлен в размере 25%.

На основании данных примера, субъект рассматривает здание в целом как инвестиционную недвижимость, поскольку части объекта не могут быть проданы по отдельности, а площадь, используемая владельцем, является незначительной по отношению к общей площади – 20% (100 м² : 500 м² × 100%) и не превышает порог существенности, установленный субъектом.

67⁵. Если субъект – владелец недвижимой собственности, переданной в операционный лизинг, оказывает лизингополучателям дополнительные услуги, недвижимая собственность учитывается как инвестиционная недвижимость, если стоимость этих услуг не превышает порог существенности, установленный субъектом.

В случае, когда оказываемые услуги представляют существенную часть договора в целом, недвижимая собственность учитывается как долгосрочный материальный актив. Например, если субъект владеет и администрирует здание гостиницы, услуги, оказанные клиентам, составляют существенную часть договора в целом и, как следствие, здание гостиницы учитывается как объект основных средств.

Пример 20². Субъект владеет зданием, переданным в операционный лизинг в котором располагаются офисные помещения. Ежегодная стоимость договора составляет 100 000 леев. Лизингодатель обязуется оказывать лизингополучателю услуги по охране и обслуживанию здания в период действия договора, которые составляют 10 000 леев в год. Порог существенности, установленный в учетных политиках субъекта, составляет 15% от общей стоимости договора.

На основании данных примера, поскольку стоимость дополнительных услуг не превышает порог существенности (составляет только 10%), здание классифицируется как инвестиционная недвижимость.

В случае, если оказанные услуги представляют существенную часть договора в целом, недвижимая собственность учитывается как долгосрочный материальный актив. Например, если субъект владеет и администрирует здание гостиницы, оказанные клиентам услуги составляют существенную часть договора в целом и в результате здание гостиницы учитывается как объект основных средств.

67⁶. Перевод недвижимой собственности в/из категорию инвестиционной недвижимости осуществляется в случае:

- 1) прекращения использования владельцем долгосрочных материальных активов и дальнейшее владение ими с целью прироста стоимости или передачи в операционный лизинг, что приводит к переводу долгосрочных материальных активов в категорию инвестиционной недвижимости;
- 2) передачи в операционный лизинг недвижимой собственности, предназначенной для продажи, что приводит к переводу ее из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости;
- 3) начала использования владельцем инвестиционной недвижимости (в коммерческих, административных, производственных целях и т.д.), что приводит к ее переводу из категории инвестиционной недвижимости в категорию долгосрочных материальных активов;
- 4) завершения процесса подготовки (благоустройства, реконструкции и т.д.) инвестиционной недвижимости для продажи, что приводит к переводу ее из категории инвестиционной недвижимости в категорию запасов;
- 5) других изменений назначения недвижимой собственности.

67⁷. В случае перевода долгосрочного материального актива в категорию инвестиционной недвижимости, первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости равна балансовой стоимости переданного долгосрочного материального актива, а накопленные амортизация и убытки от обесценения долгосрочного материального актива списываются. В этом случае субъект учитывает:

- 1) балансовую стоимость переведенного долгосрочного материального актива – как увеличение инвестиционной недвижимости и уменьшение долгосрочных материальных активов;
- 2) накопленную амортизацию, относящуюся к переведенной недвижимой собственности – как одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных материальных активов;
- 3) накопленные убытки от обесценения, относящиеся к переведенной недвижимой собственности – как одновременное уменьшение убытков от обесценения и долгосрочных материальных активов.

Пример 20³. Субъект 1.03.201X года передал в операционный лизинг здание, используемое до этой даты в административных целях, стоимость которого составила 900 000 леев, а сумма накопленной амортизации – 400 000 леев.

На основании данных примера в марте 201X года субъект отражает в учете:

- накопленную амортизацию в сумме 400 000 леев – как одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных материальных активов;
- балансовую стоимость здания, переданного в операционный лизинг, в сумме 500 000 леев (900 000 леев – 400 000 леев) – как увеличение инвестиционной недвижимости и уменьшение долгосрочных материальных активов.

67⁸. При переводе инвестиционной недвижимости в категорию долгосрочных материальных активов, первоначальной стоимостью долгосрочных материальных активов считается балансовая стоимость переведенной инвестиционной недвижимости. Одновременно списываются накопленные амортизация и убытки от обесценения переведенной инвестиционной недвижимости.

Если субъект начинает процесс благоустройства существующей инвестиционной недвижимости с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, тогда недвижимая собственность остается в составе инвестиционной недвижимости и не переклассифицируется в долгосрочный материальный актив в процессе благоустройства.

В соответствии с учетными политиками, перевод недвижимой собственности в/из категории инвестиционной недвижимости может осуществляться по первоначальной стоимости или по иной заменяющей ее стоимости. В этом случае, амортизация/убытки от обесценения недвижимой собственности учитываются, соответственно, как уменьшение амортизации/убытков от обесценения переведенного объекта и увеличение амортизации/убытков от обесценения долгосрочных активов, в состав которых объект был переведен.

67⁹. Перевод инвестиционной недвижимости в/из категории запасов осуществляется и учитывается в порядке, установленном в пунктах 53¹ и 55 настоящего стандарта.

Особенности учета минеральных ресурсов

68. Минеральные ресурсы признаются в составе долгосрочных материальных активов после завершения поисково-разведочных работ, если:

- 1) свойства вскрытых ресурсов соответствуют определению долгосрочных материальных активов;
- 2) объем вскрытых ресурсов идентифицирован, контролируем и для этого объема доказана техническая осуществимость и коммерческая целесообразность;
- 3) себестоимость ресурсов может быть определена достоверно.

Оценка минеральных ресурсов

69. При первоначальном признании минеральные ресурсы, подготовленные к добыче, оцениваются по себестоимости поисково-разведочных работ, которая включает:

- 1) затраты на выполнение работ по топографическому, геологическому, геохимическому, геофизическому исследованию земли, ее бурению в фазе разведки и вскрытия;
- 2) себестоимость услуг по определению технической осуществимости и коммерческой целесообразности минеральных ресурсов;
- 3) другие затраты, такие как амортизация стоимости права на добычу в период разведочных работ, потери сельскохозяйственной продукции, возмещаемые субъектом с правом добычи, сельскохозяй-

ственному субъекту за использование его участка с целью добычи содержащихся в нем ресурсов, суммы страховых платежей и плата за аренду, найм, лизинг основных средств, участвующих в выполнении поисково-разведочных работ, затраты по займам, капитализируемые согласно НСБУ «Затраты по займам».

70. До завершения поисково-разведочных работ их себестоимость отражается в учете в виде затрат по подготовке минеральных ресурсов к добыче как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств, амортизации нематериальных активов и долгосрочных материальных активов.

71. Попутные минеральные вещества (песок, гравий, глина и др.), полученные в результате выполнения поисково-разведочных работ, оцениваются по справедливой стоимости и приносятся как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов.

72. После завершения поисково-разведочных работ минеральные ресурсы переводятся в состав минеральных ресурсов к добыче, документально подтверждая их объем и себестоимость.

Пример 21. Во время выполнения поисково-разведочных работ для последующей добычи бутового камня сектора № 1 выделенного участка, субъектом понесены следующие затраты:

- услуги сторонних организаций – 500 000 леев;
- на персонал – 1 612 000 леев;
- амортизация основных средств – 285 000 леев;
- амортизация прав на добычу – 3000 леев;
- горюче-смазочные материалы, запасные части и другие материалы – 1 920 000 леев;
- ремонт основных средств подрядным способом – 150 000 леев;
- электроэнергия – 480 000 леев;
- услуги вспомогательных производств – 364 000 леев;
- проценты за кредит, полученный от коммерческого банка, – 140 000 леев;
- потери сельскохозяйственной продукции, возмещаемые сельскохозяйственному субъекту, – 24 000 леев.

Стоимость песка, полученного при выполнении поисково-разведочных работ, оцененного по чистой стоимости реализации, составляет 80 000 леев. Объем бутового камня, рассчитанный к добыче и оформленный актом приема-передачи № 1 в 201X году равен 900 000 м³.

По данным примера, субъект отражает в учете:

- признание поисково-разведочных затрат (по подготовке к добыче) минеральных ресурсов в сумме 5 478 000 леев как увеличение долгосрочных материальных активов и:
 - увеличение текущих обязательств – 2 906 000 леев (500 000 леев + 1 612 000 леев + 480 000 леев + 150 000 леев + 140 000 леев + 24 000 леев);
 - увеличение амортизации нематериальных активов и долгосрочных материальных активов – 288 000 леев (285 000 леев + 3000 леев);
 - уменьшение запасов – 1 920 000 леев;

- уменьшение затрат вспомогательных производств – 364 000 леев;
- оприходование попутных полезных минеральных веществ в сумме 80 000 леев – как увеличение запасов и уменьшение себестоимости поисково-разведочных работ;
- оприходование минеральных ресурсов в сумме 5 398 000 леев (5 478 000 леев – 80 000 леев) – как увеличение долгосрочных материальных активов (минеральные ресурсы к добыче) и уменьшение долгосрочных материальных активов (подготовка минеральных ресурсов к добыче).

73. После признания минеральных ресурсов в составе долгосрочных материальных активов по себестоимости они оцениваются в соответствии с п. 17 настоящего стандарта.

Амортизация минеральных ресурсов

74. Амортизация минеральных ресурсов, подготовленных к добыче, начисляется на основе их себестоимости и срока амортизации. В этих целях субъект применяет метод единиц производства или другой метод, установленный учетными политиками согласно п. 22–25 настоящего стандарта.

Пример 22. На основе данных примера 21 допустим, что в первый месяц добычи было добыто 5400 м³ бутового камня. Субъект начисляет амортизацию минеральных ресурсов методом единиц производства.

По данным примера, сумма начисленной амортизации минеральных ресурсов в первом месяце добычи составляет 32 388 леев [(5 398 000 леев : 900 000 м³) × 5400 м³] и учитывается как одновременное увеличение затрат основной деятельности и амортизации минеральных ресурсов.

Учет затрат по добыче

- 75.** Затраты по добыче минеральных веществ включают:
- 1) прямые материальные затраты, себестоимость и/или износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов и других материалов;
 - 2) стоимость электроэнергии, прямо израсходованной при добыче полезных минеральных веществ, себестоимость сторонних услуг и вспомогательных производств;
 - 3) затраты на персонал;
 - 4) стоимость ремонта и обслуживания основных средств;
 - 5) амортизация минеральных ресурсов, основных средств и нематериальных активов;
 - 6) сумма оценочного резерва для расходов по ликвидации котлованов и восстановлению выделенного участка;
 - 7) сумма распределенных косвенных производственных затрат;
 - 8) сборы и налоги, предусмотренные законодательством за использование минеральных ресурсов;
 - 9) другие затраты (платежи по страхованию персонала и основных средств, потери сельскохозяйственной продукции, возмещаемые сельскохозяйственному субъекту за использование его

участка по решению уполномоченных органов, арендная плата и др.).

76. Затраты по добыче полезных минеральных веществ отражаются в учете как увеличение затрат по добыче и уменьшение затрат основной деятельности, увеличение текущих обязательств, амортизации нематериальных активов и долгосрочных материальных активов, увеличение оценочных резервов на ликвидацию и восстановление истощенного земельного участка.

77. Если в фазе добычи субъект получает два или более вида сопряженных полезных минеральных веществ (камень бутовый и песок, песок и гранит, гипс и камень бутовый, гравий и камень бутовый и др.), сумма затрат по добыче распределяется между этими видами продукции пропорционально их полученному объему (массе) или согласно другому методу, установленному учетными политиками субъекта.

78. Стоимость полезных минеральных веществ, которые не требуют переработки, отражаются в учете как продукция, а те, которые требуют переработки – как материалы в соответствии с НСБУ «Запасы».

Выбытие минеральных ресурсов

79. Выбытие минеральных ресурсов имеет место в результате:

- 1) истечения срока договора;
- 2) истощения минеральных ресурсов до истечения срока договора;
- 3) других экономических фактов (ликвидации или реорганизации юридического лица, в распоряжении которого находится выделенный сектор (участок), расторжения договора из-за несоблюдения договорных условий, стихийных бедствий и др.).

80. При выбытии минеральных ресурсов субъект учитывает:

- 1) списание накопленной амортизации как одновременное уменьшение амортизации и стоимости минеральных ресурсов;
- 2) списание балансовой стоимости как увеличение текущих расходов и уменьшение стоимости минеральных ресурсов.

81. Для расходов по ликвидации горных выработок и восстановлению (рекультивации) выделенного участка может быть создан оценочный резерв, начиная с первого месяца добычи минеральных веществ. Сумма оценочного резерва определяется произведением объема (количества единиц) добытых полезных минеральных веществ и величины расходов по ликвидации и восстановлению участка на единицу предполагаемого объема этих веществ. Горная выработка представляет собой конструкцию под землей или на поверхности земли в результате выполнения горных работ в форме углубления в массиве пород (буровые скважины, дороги в пределах выделенного участка, подземные помещения для временных складов, траншеи для водных сетей и др.).

82. Создание оценочного резерва для расходов по ликвидации и восстановлению учитывается как одновременное увеличение затрат основной деятельности

или долгосрочных материальных активов и оценочного резерва.

83. Фактические расходы по ликвидации и восстановлению относятся на уменьшение ранее созданного оценочного резерва с одновременным уменьшением запасов, увеличением текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных активов и материальных активов и др. Расходы по ликвидации и восстановлению, превышающие величину начисленного оценочного резерва, отражаются в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, увеличения обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных активов и материальных активов.

Пример 23. В соответствии со сметой, составленной Агентством геологии и минеральных ресурсов, расходы по ликвидации котлованов и впадин и восстановлению истощенного участка составляют 6 200 000 леев. Оценочный объем бутового камня равен 1 300 000 м³. В первом месяце эксплуатации минеральных ресурсов добыто 2800 м³ бутового камня. После истощения минеральных ресурсов, субъектом понесены фактические расходы по ликвидации и восстановлению участка в сумме 6 150 000 леев.

По данным примера, субъект отражает в учете:

- оценочный резерв для расходов по ликвидации и восстановлению, созданный в первом месяце добычи, в сумме 13 353,84 леев (6 200 000 леев : 1 300 000 м³ × 2800 м³) – как одновременное увеличение затрат по добыче полезных минеральных ресурсов и обязательств (оценочного резерва);
- фактические расходы по ликвидации и восстановлению в сумме 6 150 000 леев – как уменьшение созданного оценочного резерва, уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных активов и материальных активов.
- излишне созданный оценочный резерв в сумме 50 000 леев (6 200 000 леев – 6 150 000 леев) – как уменьшение оценочных резервов и увеличение текущих доходов.

84. Оценочный резерв по расходам на ликвидацию горных выработок и восстановлению выделенного участка на протяжении срока добычи полезных минеральных веществ уточняется при составлении бухгалтерского баланса аналогично другим оценочным резервам согласно НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

Раскрытие информации

85. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, кроме информации, предусмотренной в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности информации, содержит как минимум следующую информацию о:

- 1) нематериальных активах:
 - a) балансовая стоимость амортизируемых нематериальных активов,
 - b) балансовая стоимость неамортизируемых нематериальных активов,
- 2) долгосрочных материальных активах:
 - a) балансовая стоимость временно неиспользуемых долгосрочных материальных активов,
 - b) первоначальная стоимость (или другая стоимость, которая заменяет первоначальную стоимость в финансовых отчетах) полностью амортизированных объектов, которые продолжают функционировать;
 - c) стоимость и наименование объектов, переведенных в/из состава инвестиционной недвижимости;
 - d) стоимость заложенных, ипотечных или предоставленных в качестве гарантий долгосрочных материальных активов по определенным обязательствам субъекта;
- 3) минеральных ресурсах:
 - a) метод формирования оценочных резервов, включенных в затраты по добыче полезных ископаемых,
 - b) сумма оценочных резервов, созданных и использованных в отчетном периоде.

Переходные положения

86. Настоящий стандарт применяется с даты вступления в силу.

Дата вступления стандарта в силу

87. Настоящий стандарт вступает в силу 1 января 2014 года.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Договоры лизинга»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директивы 2013/34/ЕС и МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка бухгалтерского учета операций лизинга и раскрытия соответствующей информации в финансовых отчетах лизингополучателей и лизингодателей.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета всех договоров лизинга, за исключением:

- 1) договоров лизинга, относящихся к разведке и/или эксплуатации минеральных ресурсов (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»);
- 2) лицензионных соглашений в отношении патентов, авторских и смежных прав (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»).

4. Настоящий стандарт не регламентирует порядок оценки:

- 1) инвестиционной недвижимости, находящейся в распоряжении лизингополучателей (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»);
- 2) инвестиционной недвижимости, переданной лизингодателями в операционный лизинг (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»);
- 3) биологических активов, полученных лизингополучателем в финансовый лизинг и биологических активов, переданных лизингодателем в операционный лизинг (НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»).

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Договор лизинга – договор, согласно которому лизингодатель уступает лизингополучателю право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей. В целях настоящего стандарта понятие лизинга включает также аренду, имущественный наем.

Договор финансового лизинга – договор лизинга, согласно которому преобладающая часть рисков и выгод от владения активом, переданным в лизинг, переходит от лизингодателя к лизингополучателю.

Договор операционного лизинга – любой договор лизинга, отличный от договора финансового лизинга.

Условная лизинговая плата – часть лизинговых платежей, которая не фиксируется в договоре лизинга в определенной стоимостной величине, а устанавливается на основе других показателей (например, в процентах от объема продаж).

Срок экономической службы:

- 1) период времени, в течение которого актив может быть использован одним или несколькими пользователями; или
- 2) количество единиц продукции/услуг, которое предполагается получить от использования актива одним или несколькими пользователями.

Срок полезной службы – расчетный период использования актива, оставшийся с начала срока лизинга, но не ограниченный этим сроком, на протяжении которого субъект предполагает получать выгоды от использования актива.

Начало срока лизинга – дата приема-передачи активов в лизинг.

Минимальные лизинговые платежи – платежи, осуществляемые лизингополучателем на протяжении срока договора лизинга, которые включают: основную (возмещаемую) стоимость переданного в лизинг актива, лизинговые проценты, гарантированную остаточную стоимость. В минимальные лизинговые платежи не включаются: условная лизинговая плата, налоги, страховые платежи, расходы по ремонту, содержанию и другие расходы, относящиеся к переданному в лизинг активу, негарантированная остаточная стоимость.

Основная (возмещаемая) стоимость – стоимость переданного в лизинг актива, которая подлежит возмещению лизингодателю в течение срока лизинга и не включает лизинговые проценты.

Справедливая стоимость – сумма, на которую актив может быть добровольно обменян при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами.

Гарантированная остаточная стоимость – часть остаточной стоимости переданного в лизинг актива, возмещение которой гарантировано лизингодателю.

Классификация договоров лизинга

6. В зависимости от степени распределения между лизингодателем и лизингополучателем рисков и выгод, связанных с владением активами, переданными в лизинг, различаются два вида лизинга: финансовый и операционный.

7. Вид лизинга устанавливается в начале срока лизинга исходя из договорных условий, и должен быть одинаковым для лизингополучателя и лизингодателя. При классификации договора лизинга необходимо обеспечить приоритет содержания над формой, то есть принимать во внимание в большей степени экономическое содержание контракта, чем его юридическую форму.

8. Договор финансового лизинга предусматривает соблюдение, как минимум, одного из следующих условий:

- 1) по окончании срока лизинга право собственности на переданный в лизинг актив переходит к лизингополучателю;

Пример 1. Субъект «А» приобрел актив и передал его в лизинг субъекту «В» на 4 года. Согласно договорным условиям по истечении срока лизинга лизингодатель передаст лизингополучателю право собственности на актив.

На основании приведенных в примере данных лизинг классифицируется как финансовый.

- 2) срок договора лизинга составляет, по меньшей мере, 75% срока экономической службы переданного в лизинг актива;

Пример 2. Субъект «А» приобрел актив и передал его в лизинг субъекту «В» на 4 года. Согласно договору лизинга лизингополучатель возвратит актив лизингодателю в конце срока лизинга. Лизингодатель оценивает срок экономической службы актива в 5 лет.

На основании приведенных в примере данных лизинг классифицируется как финансовый, поскольку срок договора лизинга составляет 80% [(4 года : 5 лет) × 100] от срока экономической службы переданного в лизинг актива.

- 3) сумма минимальных лизинговых платежей составляет, по меньшей мере, 90% от справедливой стоимости переданного в лизинг актива.

Пример 3. Субъект «А» приобрел в начале 201X года актив по справедливой стоимости в 800 000 леев и передал его в лизинг субъекту «В» на 4 года. Согласно договору лизинга лизингополучатель обязан:

- уплатить на начало срока лизинга аванс в сумме 30 000 леев;
- осуществить на конец каждого из первых 3-х лет платежи, равные 252 880 леям и на конец 201X+3 года – платеж, равный 252 890 леям в целях оплаты основной стоимости актива и лизинговых процентов по ставке 15% годовых;
- вернуть лизингодателю в конце срока лизинга актив по оценочной стоимости в 84 000 леев.

Лизингодатель оценивает срок экономической службы актива в 6 лет.

На основании приведенных в примере данных лизинг классифицируется как финансовый, поскольку сумма минимальных лизинговых платежей составляет 1 125 530 леев (30 000 леев + 252 880 леев × 3 раза + 252 890 леев + 84 000 леев), что превышает справедливую стоимость актива.

9. Если договор лизинга не содержит ни одного из условий, указанных в п.8 настоящего стандарта, договор лизинга считается операционным.

10. Договор аренды сельскохозяйственного земельного участка считается операционным.

11. Если лизингодатель и лизингополучатель пришли к соглашению пересмотреть условия договора лизинга таким образом, что изменяется произведенная ранее классификация, то пересмотренный договор в учетных целях рассматривается как новый договор. Изменения в учетных оценках (например, относительно срока экономической службы, остаточной стоимости переданного в лизинг актива) или изменения в обстоятельствах (например, неисполнение лизингополучателем своих обязательств) не влечет за собой пересмотр классификации лизинга в учетных целях.

Учет лизинга у лизингополучателя

Финансовый лизинг

12. Актив, полученный в финансовый лизинг, оценивается по первоначальной стоимости, которая включает:

- 1) основную (возмещаемую) стоимость актива;
- 2) гарантированную остаточную стоимость;
- 3) затраты, прямо относимые на получение активов в лизинг (например, затраты, связанные с заключением договора лизинга, транспортировкой, страхованием в пути, подготовкой актива к использованию по назначению), которые в соответствии с условиями договора несет лизингополучатель.

13. Возмещаемая стоимость актива и его остаточная стоимость указываются в графике лизинговых платежей, составленном согласно условиям договора. Получение актива в финансовый лизинг отражается по первоначальной стоимости как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и долгосрочных и краткосрочных обязательств.

Пример 4. В соответствии с условиями примера 3, лизинговые платежи распределяются на основную стоимость и проценты следующим образом:

Таблица 1

График лизинговых платежей

(в леях)

Дата	Лизинговые платежи			Остаток стоимости актива
	Итого	в том числе		
		лизинговые проценты	основная стоимость	
1	2	3	4	5
01.01.201X г.				800 000
01.01.201X г.	30 000		30 000	770 000
31.12.201X г.	252 880	115 500	137 380	632 620
31.12.201X+1 г.	252 880	94 893	157 987	474 633
31.12.201X+2 г.	252 880	71 195	181 685	292 948
31.12.201X+3 г.	252 890	43 942	208 948	84 000*
Всего	1 041 530	325 530	716 000	

* Гарантированная остаточная стоимость будет возмещена лизингодателю путем возврата актива по истечении срока лизинга.

На основании данных, приведенных в примере 3 и в таблице 1, в начале срока лизинга лизингополучатель учитывает:

- выданный аванс в сумме 30 000 леев – как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;
- первоначальную стоимость полученного в лизинг актива в сумме 800 000 леев – как увеличение долгосрочных материальных активов с одновременным увеличением текущей доли долгосрочных обязательств в сумме 167 380 леев (30 000 леев + 137 380 леев) и увеличением долгосрочных обязательств в сумме 632 620 леев (157 987 леев + 181 685 леев + 208 948 леев + 84 000 леев).

14. Страховая премия, относящаяся к полученному в лизинг активу (кроме стоимости страхования в пути), которая согласно условиям договора понесена лизингополучателем, относится на текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования соответствующего объекта. Если страховые затраты превышают установленный порог существенности и относятся к двум или более отчетным периодам, они могут быть отражены в учете как расходы будущих периодов с последующим списанием на текущие затраты и/или расходы согласно порядку, предусмотренному в учетных политиках лизингополучателя.

Пример 5. Субъект получил в 201X году в финансовый лизинг технологическое оборудование и осуществил следующие затраты:

- связанные с услугами по транспортировке оборудования, оказанные сторонним субъектом в сумме 6000 леев;
- ежегодный страховой взнос в сумме 30 000 леев, оплаченный в ноябре отчетного периода.

Упомянутые затраты не превышают порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках.

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель в 201X году отражает в учете:

- транспортные затраты в сумме 6000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;
- страховую премию в сумме 30 000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

15. При получении актива в финансовый лизинг лизингополучатель определяет минимальные лизинговые платежи и устанавливает:

- 1) срок полезной службы актива, который не может превышать срок договора лизинга;
- 2) метод начисления амортизации актива.

16. Платежи по финансовому лизингу, которые осуществляются лизингополучателем в течение срока лизинга, включают:

- 1) части основной стоимости (сокращение возмещаемой стоимости полученного в лизинг актива); и
- 2) лизинговые проценты.

17. Платежи, относящиеся к возмещаемой стоимости полученного в лизинг актива, учитываются по мере наступления сроков оплаты как уменьшение текущей доли

долгосрочных обязательств и увеличение текущих обязательств.

18. Лизинговые проценты начисляются в течение срока лизинга по мере наступления сроков оплаты согласно методу, предусмотренному в договоре лизинга, и отражаются как текущие расходы или капитализируются согласно НСБУ «Затраты по займам».

19. Лизингополучатель отражает в учете условную лизинговую плату на основании метода начислений как текущие расходы того периода, в котором они были понесены.

Пример 6. В соответствии с договорными условиями лизингополучатель, который получил в финансовый лизинг помещение коммерческого назначения, обязан осуществлять в конце каждого месяца, наряду с лизинговыми платежами и условную лизинговую плату в размере 3% от месячных доходов от продаж. В первый месяц срока лизинга лизингополучатель не признал доходы от продаж, а во втором месяце продажи составили 57 800 леев.

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель отражает в учете в конце второго месяца расходы, связанные с условной лизинговой платой в сумме 1734 леев (57 800 леев × 0,03) – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

20. Срок полезной службы актива устанавливается лизингополучателем в начале срока лизинга. Если в соответствии с условиями договора не предусмотрено, что по истечении срока лизинга право собственности на актив переходит к лизингополучателю, срок полезной службы актива будет равен наименьшему сроку между сроком договора лизинга и сроком полезной службы, установленным для аналогичных собственных активов.

21. Амортизация полученного в лизинг актива начисляется лизингополучателем в каждом отчетном периоде в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» при помощи метода, утвержденного в учетных политиках для аналогичных собственных активов. Начисленная амортизация учитывается в каждом отчетном периоде как текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования полученного в лизинг актива.

Пример 7. Используя данные примеров 3 и 4, предположим, что лизингополучатель применяет полученный в лизинг актив в административных целях и в соответствии с учетными политиками начисляет амортизацию аналогичных собственных активов линейным методом.

В этом случае лизингополучатель начислит амортизацию актива, полученного в финансовый лизинг, на общую сумму 716 000 леев (800 000 леев – 84 000 леев) в течение срока лизинга (4 года). Ежемесячная амортизация в размере 14 917 леев (716 000 леев : 4 года : 12 месяцев) будет отражаться в учете как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации долгосрочных материальных активов.

22. Обесценение полученных в лизинг активов отражается в бухгалтерском учете таким же образом, как и по аналогичным собственным активам в соответствии с НСБУ «Обесценение активов».

23. Затраты на содержание и ремонт полученных в лизинг активов, которые в соответствии с условиями договора несет лизингополучатель, отражаются в учете как текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования соответствующих активов. Последующие затраты капитализируются таким же образом, как и в отношении собственных аналогичных активов в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

24. Актив, возвращенный лизингополучателем лизингодателю по истечении договора лизинга или в случае его досрочного расторжения, отражается в учете как одновременное уменьшение обязательств и долгосрочных материальных активов.

Пример 8. Субъект в начале 201X года получил в финансовый лизинг на 4 года коммерческое помещение, возмещаемая стоимость которого составляет 600 000 леев и выплачиваемая ежегодно в равных долях. Оцененная остаточная стоимость актива, который подлежит возврату лизингодателю по окончании срока лизинга, составляет 20 000 леев. В соответствии с учетными политиками лизингополучатель начисляет амортизацию собственных аналогичных активов линейным методом. Полученный в лизинг актив возвращен лизингодателю в конце 201X+2 года (на год раньше срока).

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель в 201X+2 году при возврате актива отражает в учете:

- накопленную амортизацию в сумме 450 000 леев (600 000 леев : 4 года × 3 года) – как одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных материальных активов;
- невыплаченную часть возмещаемой стоимости актива в сумме 170 000 леев (600 000 леев + 20 000 леев – 450 000 леев) – как одновременное уменьшение обязательств и долгосрочных материальных активов.

25. Пример относительно порядка отражения в учете финансового лизинга представлен в приложении 1.

Операционный лизинг

26. Активы, полученные в операционный лизинг, отражаются лизингополучателем на забалансовых счетах по стоимости, предусмотренной сторонами в договоре лизинга.

27. Затраты, прямо связанные с приемом (возвратом) полученного в лизинг актива и затраты по содержанию, которые в соответствии с условиями договора осуществляются за счет лизингополучателя, отражаются в учете как текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования соответствующего актива. В случае, когда эти затраты превышают установленный порог существенности и относятся к двум или более отчетным периодам, они могут быть отражены как расходы будущих периодов с последующим отнесением в течение срока лизинга на текущие затраты и/или расходы в порядке, установленном в учетных политиках лизингополучателя.

28. Лизинговые платежи, установленные в договоре лизинга, относятся на текущие затраты и/или расходы

в зависимости от назначения и места использования полученного в лизинг актива согласно методу начисления на систематической основе, которая отражает получение выгод от использования актива в течение срока лизинга.

Пример 9. Субъект получил в операционный лизинг технологическое оборудование, предназначенное для производства продукции на период 18 месяцев. Согласно заключенному договору, лизингополучатель оплачивает в начале каждого квартала авансовые платежи в сумме 54 000 леев за использование оборудования в течение следующих 3-х месяцев. В соответствии с учетными политиками лизингополучателя, платежи за полученное в операционный лизинг технологическое оборудование, осуществленные в установленном договором размере, распределяются по периодам равными частями.

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель отражает в учете платежи, осуществленные в начале каждого квартала, как увеличение выданных авансов и уменьшение денежных средств. В конце каждого месяца лизингополучатель учитывает увеличение производственных затрат в размере 18 000 леев (54 000 леев : 3 месяца) и увеличение текущих обязательств. Впоследствии лизингополучатель осуществит взаимное погашение выданных авансов и текущих обязательств.

29. Затраты по ремонту полученного в лизинг актива, который в соответствии с условиями договора лизингополучатель осуществляет за свой счет, учитываются в соответствии с его учетными политиками:

- 1) как текущие расходы или расходы будущих периодов – если ремонт осуществляется подрядным или хозяйственным способом по месту эксплуатации актива;
- 2) как затраты вспомогательных производств – если ремонт осуществляется хозяйственным способом в ремонтном подразделении лизингополучателя.

30. Годные активы (например, запасные части и другие материалы), полученные в результате ремонта полученного в лизинг актива и которые не подлежат возврату лизингодателю, оцениваются по чистой стоимости реализации и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение расходов будущих периодов (затрат вспомогательных производств) или увеличение текущих доходов.

31. Затраты по ремонту, понесенные лизингополучателем, которые согласно НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» не капитализируются, учитываются как текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования полученного в лизинг актива и уменьшение текущих расходов будущих периодов (затрат вспомогательных производств).

32. Затраты по ремонту, понесенные лизингополучателем, которые согласно НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» капитализируются, отражаются в учете как отдельный объект долгосрочных материальных активов с одновременным уменьшением расходов будущих периодов (затрат вспомогательных производств). Амортизация этого объекта начисляется в течение наименьшего срока между сроком договора лизинга и сроком полезной службы полученного в лизинг

актива и учитывается как одновременное увеличение текущих затрат/расходов и амортизации долгосрочных материальных активов.

33. Осуществление лизингополучателем ремонта полученного в лизинг актива за счет уменьшения лизинговых платежей, отражается в учете как оказание услуг (выполнение работ). В этом случае фактическая себестоимость ремонтных работ, признанных лизингодателем, списывается на текущие расходы одновременно с уменьшением расходов будущих периодов (затрат вспомогательных производств). Продажная стоимость переданных лизингодателю ремонтных работ отражается как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов. Затем осуществляется зачет (взаимное погашение) дебиторской задолженности и текущих обязательств.

Пример 10. *Субъект получил в 201X году в операционный лизинг на 3 года здание административного назначения. Через год лизингополучатель осуществил хозяйственным способом ремонтные работы здания с целью его поддержания в рабочем состоянии. Фактическая стоимость осуществленного ремонта составила 360 000 леев. Согласно заключенному договору, лизингодатель согласен, чтобы стоимость ремонта в размере до 240 000 леев компенсировалась за счет лизинговых платежей, которые осуществляются в конце каждого месяца в сумме 60 000 леев. Соответственно, стоимость ремонта, которая превышает установленный договором предел, должна быть понесена лизингополучателем. В соответствии с его учетными политиками стоимость текущего ремонта полученных в лизинг активов отражается как расходы будущих периодов и равномерно списывается на текущие расходы в течение одного года.*

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель в 201X+1 году отражает в учете стоимость ремонта полученных в лизинг активов в общей сумме 360 000 леев – как увеличение расходов будущих периодов с одновременным увеличением текущих обязательств, амортизации долгосрочных материальных активов и уменьшением использованных активов.

При признании лизингодателем ремонтных услуг, лизингополучатель отражает в учете:

- стоимость ремонта в сумме 240 000 леев – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение расходов будущих периодов;
- доход от оказания ремонтных услуг в сумме 240 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и доходов от продаж.

В конце каждого из последующих 4-х месяцев, лизингополучатель отражает в учете взаимное погашение в сумме 60 000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и дебиторской задолженности.

Затраты по ремонту в размере 120 000 леев (360 000 леев – 240 000 леев), понесенные лизингополучателем, будут ежемесячно отражаться в течение года в сумме 10 000 леев (120 000 леев : 12 месяцев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение расходов будущих периодов.

34. Пример относительно порядка отражения в учете операционного лизинга представлен в приложении 2.

Учет лизинга у лизингодателя

Финансовый лизинг

35. Лизингодатель учитывает передачу актива в финансовый лизинг как выбытие соответствующего объекта. С этой целью на начало срока лизинга в учете отражается:

- 1) списание амортизации и убытков от обесценения, накопленных до передачи актива в финансовый лизинг (если таковые имеются);
- 2) одновременное увеличение дебиторской задолженности и доходов будущих периодов на сумму возмещаемой и гарантированной остаточной стоимости переданного в финансовый лизинг актива;
- 3) увеличение расходов будущих периодов и уменьшение балансовой стоимости переданного в лизинг актива.

Пример 11. *Субъект передал в 201X году в финансовый лизинг здание балансовой стоимостью 750 000 леев, накопленная амортизация которого составляет 225 000 леев. Согласно договору возмещаемая стоимость здания составляет 790 000 леев.*

На основании приведенных в примере данных лизингодатель на начало срока лизинга отражает в учете:

- одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных материальных активов, в сумме 225 000 леев;
- одновременное увеличение дебиторской задолженности и доходов будущих периодов в сумме 790 000 леев;
- увеличение расходов будущих периодов и уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов в сумме 750 000 леев.

36. В балансе лизингодателя дебиторская задолженность, доходы и расходы будущих периодов, относящиеся к операциям финансового лизинга подразделяются на долгосрочные и текущие.

37. Первоначальные прямые затраты, связанные с подготовкой и заключением договора финансового лизинга (например, комиссионные за поиск лизингополучателя, услуги по оценке, юридические услуги), которые в соответствии с условиями договора осуществляет лизингодатель, признаются как текущие расходы. В случае, если эти затраты превышают установленный порог существенности и относятся к двум и более отчетным периодам, они могут быть отражены как расходы будущих периодов с последующим отнесением в пределах срока договора лизинга на текущие затраты и/или расходы в порядке, установленном в учетных политиках лизингодателя.

38. Долгосрочная дебиторская задолженность, отраженная в учете при передаче актива в финансовый лизинг, в течение срока лизинга постепенно уменьшается, с одновременным увеличением текущей доли долгосрочной дебиторской задолженности. По мере наступления сроков оплаты, лизингодатель отражает увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение текущей доли долгосрочной дебиторской задолженности.

39. Доходы и расходы будущих периодов, отраженные в учете при передаче актива в финансовый лизинг, в течение срока лизинга постепенно (частями) относятся на текущие доходы и, соответственно, расходы по мере наступления сроков оплаты, установленных договором лизинга.

Пример 12. Используя данные примера 11, предположим, что здание передано в финансовый лизинг сроком на 4 года, а лизинговые платежи, относящиеся к возмещаемой стоимости, выплачиваются в равных долях в конце каждого полугодия.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель отражает в учете:

ежегодно:

- увеличение текущей доли долгосрочной дебиторской задолженности и уменьшение долгосрочной дебиторской задолженности в сумме 197 500 леев (790 000 леев : 4 года).

каждое полугодие:

- увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение текущей доли долгосрочной дебиторской задолженности в сумме 98 750 леев (197 500 леев : 2 полугодия);
- уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов в сумме 98 750 леев (790 000 леев : 4 года : 2 полугодия);
- увеличение текущих расходов и уменьшение расходов будущих периодов в сумме 93 750 леев (750 000 леев : 4 года : 2 полугодия).

40. Лизинговые проценты начисляются по мере наступления сроков оплаты, установленных договором финансового лизинга, и отражаются в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Пример 13. В соответствии с договорными условиями сумма процентов за период действия договора финансового лизинга составляет 135 000 леев. Проценты выплачиваются ежеквартально, первый процентный платеж составляет 18 250 леев.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель по истечении первых трех месяцев срока лизинга отражает в учете начисление лизинговых процентов в сумме 18 250 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

41. Актив, полученный (возвращенный) от лизингополучателя по истечении срока финансового лизинга, оценивается по гарантированной и/или негарантированной остаточной стоимости и отражается в учете как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение расходов будущих периодов.

Пример 14. Субъект-лизингодатель по истечении срока финансового лизинга, в соответствии с условиями договора, принимает актив от лизингополучателя. Оценочная остаточная стоимость, согласованная сторонами при заключении договора лизинга, составляет 84 000 леев.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель учитывает поступление этого объекта как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение расходов будущих периодов в сумме 84 000 леев.

42. Актив, полученный (возвращенный) от лизингополучателя в связи с досрочным расторжением договора лизинга, оценивается по сумме расходов будущих периодов, относящихся к данному активу, которые не были отнесены на текущие расходы. Возвращение актива до истечения срока лизинга отражается в бухгалтерском учете лизингодателя следующим образом:

- 1) поступление актива – как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение расходов будущих периодов;
- 2) одновременное уменьшение доходов будущих периодов и долгосрочной или текущей дебиторской задолженности.

Пример 15. Субъект «А» передал в начале 201X года производственное оборудование балансовой стоимостью 270 000 леев в финансовый лизинг предприятию «В» на 3 года. Возмещаемая (основная) стоимость актива составляет 300 000 леев и выплачивается ежегодно в равных долях. Лизингополучатель обязуется в конце срока лизинга вернуть актив лизингодателю по оценочной остаточной стоимости, составляющей 30 000 леев. Актив, переданный в лизинг, возвращается лизингополучателем в конце 201X+1 (на год раньше срока).

На основании приведенных в примере данных лизингодатель на конец 201X+1 года отражает в учете:

- поступление актива в сумме 110 000 леев [(270 000 леев – 30 000 леев) : 3 года + 30 000 леев] – как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение расходов будущих периодов;
- одновременное уменьшение в сумме 130 000 леев (300 000 леев : 3 года + 30 000 леев) доходов будущих периодов и дебиторской задолженности.

Операционный лизинг

43. Активы, переданные в операционный лизинг, отражаются в балансе лизингодателя.

44. Первоначальные прямые затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора операционного лизинга (например, комиссионные за поиск лизингополучателя, услуги по оценке, юридические услуги), которые в соответствии с условиями договора осуществляются за счет лизингодателя, признаются как текущие расходы. В случае, если эти затраты превышают установленный порог существенности и относятся к двум или более отчетным периодам, они могут быть отражены в учете как расходы будущих периодов с последующим отнесением в течение срока лизинга на текущие затраты и/или расходы в порядке, установленном в учетных политиках лизингодателя.

45. Платежи операционного лизинга, полученные или подлежащие получению согласно условиям договора, признаются как текущие доходы в течение срока лизинга согласно методу начисления на систематической основе, установленной учетными политиками лизингодателя.

Пример 16. Субъект передал в операционный лизинг технологическое оборудование на период 18 месяцев. Согласно заключенному договору лизингодатель получает в начале каждого квартала авансовые платежи в сумме 54 000 леев за использование оборудования лизингополучателем в течение следующих 3-х месяцев. В соответ-

ствии с учетными политиками лизингодателя, доходы от передачи активов в операционный лизинг признаются равными частями в течение срока лизинга.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель отражает в учете:

на начало каждого квартала:

- полученные авансы в сумме 54 000 леев – как одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств;

ежемесячно:

- доходы от операционного лизинга, признанные в сумме 18 000 леев (54 000 леев : 3 месяца) – как увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- одновременное уменьшение в сумме 18 000 леев текущих обязательств и дебиторской задолженности.

46. Амортизация переданных в операционный лизинг активов начисляется лизингодателем в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» методом, установленным в учетных политиках. Начисленная амортизация учитывается как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации долгосрочных материальных активов.

47. Обесценение переданных в операционный лизинг активов учитывается в соответствии с НСБУ «Обесценение активов».

48. Последующие затраты, связанные с ремонтом и восстановлением переданных в операционный лизинг активов, которые несет лизингодатель, отражаются в учете как текущие расходы или капитализируются в соответствии с порядком, установленным НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

49. Затраты на ремонт переданных в операционный лизинг активов, осуществленный лизингополучателем за счет лизинговых платежей, учитывается лизингодателем как получение ремонтных услуг. В этом случае, стоимость полученных услуг признается как увеличение текущих расходов или долгосрочных материальных активов (в случае капитализации) при одновременном увеличении текущих обязательств. Затем осуществляется взаимная компенсация текущих обязательств и дебиторской задолженности.

Пример 17. Субъект передал в операционный лизинг на 3 года здание административного назначения. Через год лизингополучатель осуществил хозяйственным способом ремонтные работы здания с целью его поддержания в рабочем состоянии. Фактическая стоимость ремонта составила 360 000 леев. В соответствии с заключенным договором, лизингодатель согласен, чтобы стоимость ремонта в размере до 240 000 леев компенсировалась за счет лизинговых платежей, которые осуществляются в конце каждого месяца в сумме 60 000 леев. Соответственно, стоимость ремонта, превышающую установленный договором предел, несет лизингополучатель.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель отражает стоимость согласованных ремонтных работ в размере 240 000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

В конце каждого из последующих 4-х месяцев лизингодатель производит взаимную компенсацию в сумме 60 000 леев текущих обязательств и дебиторской задолженности.

50. Расходы, связанные с возвратом переданных в лизинг активов, которые несет лизингодатель, отражаются как текущие расходы и/или расходы будущих периодов, в зависимости от порога существенности, установленно-го в учетных политиках.

Раскрытие информации

51. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

у лизингополучателя:

- 1) относительно финансового лизинга:
 - a) сумма лизинговых процентов, признанная как текущие расходы и/или капитализированная в отчетном периоде;
 - b) общее описание значительных договоров лизинга, в том числе расторгнутых досрочно;
 - c) остаточная стоимость, гарантированная лизингодателям согласно договорам лизинга, действительным на конец отчетного периода;
- 2) относительно операционного лизинга:
 - a) сумма лизинговых платежей, признанных как текущие расходы, с выделением минимальных лизинговых платежей и платежей сублизинга;
 - b) сумма затрат на ремонт активов принятых в лизинг с выделением затрат, понесенных за свой счет и компенсированных за счет лизинговых платежей;
 - c) общее описание значительных договоров лизинга, в том числе расторгнутых досрочно;

у лизингодателя:

- 1) относительно финансового лизинга:
 - a) доходы и расходы будущих периодов по лизингу на начало и конец отчетного периода;
 - b) сумма доходов и расходов будущих периодов по лизингу, списанных на текущие доходы и, соответственно, текущие расходы отчетного периода;
 - c) сумма лизинговых процентов, признанных как текущие доходы;
 - d) общее описание значительных договоров лизинга, в том числе расторгнутых досрочно;
- 2) относительно операционного лизинга:
 - a) сумма лизинговых платежей, признанных как текущие доходы;
 - b) сумма затрат на ремонт активов, переданных в лизинг, с выделением затрат, понесенных за свой счет и компенсированных за счет лизинговых платежей;
 - c) общее описание значительных договоров лизинга, в том числе расторгнутых досрочно.

Переходные положения

53. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления стандарта в силу

54. Настоящий стандарт вступает в силу 1 января 2014 года.

Приложение 1

Пример отражения в бухгалтерском учете финансового лизинга

Исходные данные. В начале 201X года субъект «А» передал в финансовый лизинг субъекту «В» автомобиль сроком на 3 года. Согласно условиям договора, по истечении срока лизинга, на 31.12.201X+2 автомобиль переходит в собственность лизингополучателя. Основная (возмещаемая) стоимость автомобиля составляет 297 000 леев.

В начале срока лизинга лизингополучатель выплачивает авансом 57 000 леев из возмещаемой стоимости, а разницу выплачивает в конце каждого отчетного года равными частями. Годовая ставка лизинговых процентов составляет 12%, а проценты выплачиваются ежегодно в конце отчетного периода.

Амортизация автомобиля начисляется линейным методом, норма годовой амортизации составляет 12,5%. Автомобиль будет использован отделом продаж.

При получении автомобиля в лизинг лизингополучатель понес следующие расходы:

- 1) нотариальные услуги в сумме 600 леев;
- 2) страховой взнос CASCO за 201X год – 13 200 леев;
- 3) обязательный страховой взнос за 201X год – 820 леев;
- 4) расходы, связанные с регистрацией и постановкой на учет автомобиля – 1720 леев.

Согласно учетным политикам лизингополучателя указанные расходы не считаются существенными.

На основании приведенных в примере данных, лизингодатель и лизингополучатель отражают хозяйственные операции в порядке, представленном в таблице 1.

Таблица 1

Бухгалтерские проводки по финансовому лизингу

№	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов			
			у лизингодателя		у лизингополучателя	
			дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7
1.	Отражение полученного (выданного) аванса в счет погашения возмещаемой стоимости переданного (полученного) в лизинг автомобиля	57 000	Денежные средства	Авансы полученные	Авансы выданные	Денежные средства
2.	Отражение возмещаемой стоимости переданного (полученного) в лизинг автомобиля	297 000	Долгосрочная дебиторская задолженность	Долгосрочные доходы будущих периодов	Долгосрочные материальные активы	Долгосрочные обязательства
3.	Отражение балансовой стоимости переданного в лизинг автомобиля	297 000	Долгосрочные расходы будущих периодов	Долгосрочные материальные активы	-	-
4.	Отражение нотариальных услуг	600	-	-	Долгосрочные материальные активы	Текущие обязательства
5.	Отражение страхового взноса CASCO	13 200	-	-	Текущие расходы	Текущие обязательства
6.	Отражение обязательного страхового взноса	820	-	-	Текущие расходы	Текущие обязательства
7.	Отражение расходов, связанных с регистрацией и постановкой на учет автомобиля	1720	-	-	Долгосрочные материальные активы	Текущие обязательства
8.	Отражение текущей доли:					
	а) дебиторской задолженности/ обязательств, которые подлежат получению/ перечислению в первом году [57 000 леев + ((297 000 леев – 57 000 леев) : 3 месяца)]	137 000	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Долгосрочная дебиторская задолженность	Долгосрочные обязательства	Текущая доля долгосрочных обязательств

№	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов			
			у лизингодателя		у лизингополучателя	
			дебет	кредит	дебет	кредит
	b) долгосрочных доходов будущих периодов	137 000	Долгосрочные доходы будущих периодов	Текущие доходы будущих периодов	-	-
	c) долгосрочных расходов будущих периодов	137 000	Текущие расходы будущих периодов	Долгосрочные расходы будущих периодов	-	-
9.	Начисление ежемесячной амортизации полученного в лизинг автомобиля [(297 000 леев + 600 леев + 1 720 леев) × 0,125 : 12 месяцев]	3 118	-	-	Текущие расходы	Амортизация долгосрочных материальных активов
10.	Начисление первого лизингового платежа, относящегося к возмещаемой стоимости автомобиля, при наступлении срока оплаты	137 000	Текущая дебиторская задолженность	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Текущая доля долгосрочных обязательств	Текущие обязательства
11.	Отнесение к текущим доходам части возмещаемой стоимости автомобиля при наступлении срока оплаты	137 000	Текущие доходы будущих периодов	Текущие доходы	-	-
12.	Списание на текущие расходы доли балансовой стоимости автомобиля, относящейся к первому году	137 000	Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов	-	-
13.	Зачет полученного/ выданного аванса	57 000	Авансы полученные	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Авансы выданные
14.	Начисление лизинговых процентов за первый год [(297 000 леев – 57 000 леев) × 0,12]	28 800	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
15.	Получение/ перечисление:					
	a) возмещаемой стоимости, относящейся к первому году (137 000 леев – 57 000 леев)	80 000	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
	b) лизинговых процентов за первый год	28 800	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
16.	Отражение текущей доли:					
	a) дебиторской задолженности/ долгосрочных обязательств, подлежащих получению/ перечислению во втором году [(297 000 леев – 57 000 леев) : 3 года]	80 000	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Долгосрочная дебиторская задолженность	Долгосрочные обязательства	Текущая доля долгосрочных обязательств
	b) долгосрочных доходов будущих периодов	80 000	Долгосрочные доходы будущих периодов	Текущие доходы будущих периодов	-	-
	c) долгосрочных расходов будущих периодов	80 000	Текущие расходы будущих периодов	Долгосрочные расходы будущих периодов	-	-
17.	Начисление второго лизингового платежа, относящегося к возмещаемой стоимости автомобиля, при наступлении срока оплаты	80 000	Текущая дебиторская задолженность	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Текущая доля долгосрочных обязательств	Текущие обязательства

№	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов			
			у лизингодателя		у лизингополучателя	
			дебет	кредит	дебет	кредит
18.	Отнесение на текущие доходы второй части возмещаемой стоимости автомобиля при наступлении срока оплаты	80 000	Текущие доходы будущих периодов	Текущие доходы	-	-
19.	Списание на текущие расходы доли балансовой стоимости автомобиля, относящейся ко второму году	80 000	Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов	-	-
20.	Начисление лизинговых процентов за второй год [(297 000 леев – 137 000 леев) × 0,12]	19 200	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
21.	Получение/ перечисление:					
	а) возмещаемой стоимости, относящейся ко второму году	80 000	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
	б) лизинговых процентов за второй год	19 200	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
22.	Отражение текущей доли:					
	а) дебиторской задолженности/ обязательств, которые подлежат получению/ перечислению в третьем году [(297 000 леев – 57 000 леев) : 3 года]	80 000	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Долгосрочная дебиторская задолженность	Долгосрочные обязательства	Текущая доля долгосрочных обязательств
	б) долгосрочных доходов будущих периодов	80 000	Долгосрочные доходы будущих периодов	Текущие доходы будущих периодов	-	-
	с) долгосрочных расходов будущих периодов	80 000	Текущие расходы будущих периодов	Долгосрочные расходы будущих периодов	-	-
23.	Начисление третьего лизингового платежа, относящегося к возмещаемой стоимости автомобиля, при наступлении срока оплаты	80 000	Текущая дебиторская задолженность	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Текущая доля долгосрочных обязательств	Текущие обязательства
24.	Отнесение на текущие доходы третьей части возмещаемой стоимости автомобиля при наступлении срока оплаты	80 000	Текущие доходы будущих периодов	Текущие доходы	-	-
25.	Списание на текущие расходы доли балансовой стоимости автомобиля, относящейся к третьему году	80 000	Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов	-	-
26.	Начисление лизинговых процентов за третий год [(297 000 леев – 137 000 леев – 80 000 леев) × 0,12]	9600	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
27.	Получение/ перечисление:					
	а) возмещаемой стоимости, относящейся к третьему году	80 000	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
	б) лизинговых процентов за третий год	9600	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства

Пример отражения в бухгалтерском учете операционного лизинга

Исходные данные. В начале 201X года субъект «А» передал субъекту «В» в операционный лизинг на срок 4 года новое здание административного назначения. Первоначальная стоимость здания составляет 8 000 000 леев, предполагаемый срок эксплуатации равен 40 годам.

Согласно договору лизинга ежемесячная сумма лизинговых платежей составляет 30 000 леев. Договор предусматривает, что на начало договора лизинга, лизингополучатель вправе осуществить работы, связанные с необходимым преобразованием и текущим ремонтом здания, стоимость которых в пределах 300 000 леев подлежит компенсации за счет лизинговых платежей. После осуществления взаимных расчетов, связанных с ремонтом здания, лизингополучатель оплачивает в начале каждого квартала авансовый платеж в сумме 90 000 леев за использование здания в следующие 3 месяца. Учетные политики лизингодателя и лизингополучателя предусматривают равномерное признание расходов, связанных с текущим ремонтом здания, на протяжении одного года.

Фактическая стоимость ремонтных работ, осуществленных лизингополучателем хозяйственным способом, составила 500 000 леев.

На основании приведенных в примере данных, лизингодатель и лизингополучатель отразят хозяйственные операции в соответствии с порядком, представленным в таблице 2.

Таблица 2

Бухгалтерские проводки по операционному лизингу

№	Содержание операции	Сумма, леев	Корреспондирующие счета			
			у лизингодателя		у лизингополучателя	
			дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7
1.	Отражение передачи (получения) здания в лизинг	8 000 000	Долгосрочные материальные активы, переданные в операционный лизинг	Долгосрочные материальные активы, находящиеся в эксплуатации	Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (забалансовый счет)	
2.	Начисление суммы ежемесячной амортизации здания, переданного в лизинг (8 000 000 леев : 40 лет : 12 месяцев)	16 667	Текущие расходы	Амортизация долгосрочных материальных активов	-	-
3.	Отражение расходов по ремонту здания, полученного в лизинг	500 000	-	-	Текущие расходы будущих периодов	Запасы, Текущие обязательства
4.	Отражение получения (оказания) услуг по ремонту здания	300 000	Текущие расходы будущих периодов	Текущие обязательства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы
5.	Отражение стоимости оказанных услуг по ремонту здания	300 000	-	-	Текущие расходы (себестоимость продаж)	Текущие расходы будущих периодов
6.	Отражение ежемесячного списания расходов будущих периодов, связанных с ремонтом здания:					
	а) у лизингодателя (300 000 леев : 12 месяцев)	25 000	Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов		

№	Содержание операции	Сумма, леев	Корреспондирующие счета			
			у лизингодателя		у лизингополучателя	
			дебет	кредит	дебет	кредит
	b) у лизингополучателя [(500 000 леев – 300 000 леев) : 12 месяцев]	16 667			Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов
7.	Отражение ежемесячного начисления лизинговых платежей на протяжении 10 месяцев	30 000	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
8.	Отражение ежемесячного зачета стоимости услуг по ремонту здания в счет лизинговых платежей за первые 10 месяцев (300 000 леев : 10 месяцев)	30 000	Текущие обязательства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Текущая дебиторская задолженность
9.	Отражение аванса, полученного (выданного) в начале каждого квартала после истечения 10 месяцев лизинга (30 000 леев × 3 месяца)	90 000	Денежные средства	Авансы полученные	Авансы выданные	Денежные средства
10.	Отражение ежемесячного начисления лизинговых платежей после истечения 10 месяцев лизинга	30 000	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
11.	Отражение зачета аванса, полученного (выданного) в конце каждого месяца	30 000	Авансы полученные	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Авансы выданные
12.	Отражение возврата здания по истечении срока лизинга	8 000 000	Долгосрочные материальные активы, находящиеся в эксплуатации	Долгосрочные материальные активы, переданные в операционный лизинг		Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (забалансовый счет)

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Обесценение активов»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка отражения в учете обесценения активов и раскрытие соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета обесценения активов, за исключением:

- 1) запасов (НСБУ «Запасы»);
- 2) активов, вытекающих из договоров на строительство (НСБУ «Договоры на строительство»);
- 3) ценных бумаг (НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»).

4. Настоящий стандарт применяется к долгосрочным активам, которые оцениваются согласно модели, основанной на себестоимости или модели переоценки. Установление факта, если переоцененный актив может быть обесценен, зависит от методов, используемых для определения его переоцененной стоимости:

- 1) если переоцененная стоимость актива определяется на основе рыночной стоимости, единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу, являются дополнительные прямые затраты, необходимые для продажи актива:
 - а) в случае, если затраты на продажу не существенны, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу переоцененного актива может быть практически одинаковой или больше его переоцененной (справедливой) стоимости. Таким образом, после применения требований переоценки переоцененный актив не считается обесцененным и его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не должна быть определена;
 - б) в случае, если затраты на продажу являются существенными, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу переоцененного актива меньше его переоцененной стоимости. Так, после применения требований переоценки используются положения настоящего стандарта относительно обесценения переоцененного актива.
- 2) если переоцененная стоимость актива определена на основе другого метода, чем его рыночная

стоимость, переоцененная стоимость может быть больше или меньше чем справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу. Поэтому, после применения требований переоценки, используются положения настоящего стандарта относительно обесценения переоцененного актива.

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Отдельный актив – актив, по которому может быть отдельно определена справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу.

Затраты на продажу – дополнительные затраты, прямо относимые на продажу отдельного актива или группы активов (например, стоимость юридических и оценочных услуг, почтовые сборы).

Группа активов – наименьший комплекс активов, который включает рассматриваемый актив, чья справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу может быть оценена.

Активный рынок – рынок, который одновременно выполняет следующие условия:

- 1) продаваемые активы на соответствующем рынке являются однородными;
- 2) заинтересованные покупатели и продавцы могут быть найдены в любое время; и
- 3) информация о ценах является общедоступной.

Убыток от обесценения – разница, на которую балансовая стоимость отдельного актива или группы активов превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой актив признается в балансе после вычета амортизации и убытков от обесценения.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – сумма, которую можно получить от продажи отдельного актива или группы активов при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами, за вычетом предполагаемых затрат на продажу.

Признаки обесценения

6. Отдельный актив (группа активов) обесценивается, если его балансовая стоимость превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

7. Субъект должен определить на каждую отчетную дату, если существуют или нет какие-либо признаки обесценения отдельного актива (группы активов). Если существуют какие-либо признаки обесценения активов,

субъект определяет их справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу. Если не существует никакого признака обесценения активов, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не определяется, за исключением активов, указанных в п.12 настоящего стандарта.

8. В зависимости от источника информации различают внешние и внутренние признаки обесценения активов.

9. Внешние признаки включают:

- 1) существенное уменьшение рыночной стоимости активов;
- 2) отрицательные изменения в технологической, экономической и юридической среде, которые оказывают влияние на субъект;
- 3) произошедшие стихийные бедствия и другие чрезвычайные события;
- 4) другие признаки, установленные субъектом.

Пример 1. Субъект владеет следующими долгосрочными материальными активами: два здания и один земельный участок. В отчетном периоде имело место снижение цен на рынке недвижимого имущества.

На основании данных примера снижение цен на недвижимое имущество представляет собой признак обесценения для долгосрочных активов субъекта и, как следствие, субъект должен тестировать эти активы на обесценение.

10. Внутренние признаки включают:

- 1) наличие доказательств относительно устаревания или физического повреждения актива;
- 2) существенные изменения, с отрицательным влиянием на субъект относительно срока и порядка использования актива;
- 3) другие признаки, которые отражают факт, что экономические выгоды от использования актива будут меньше чем прогнозируемые.

Пример 2. Субъект производит два вида продукции «А» и «В». Исходя из конъюнктуры рынка, субъект изменил стратегию развития путем отказа от производства продукции «А».

На основании данных примера отказ от производства продукции «А» представляет признак обесценения всех активов, задействованных в процессе изготовления этой продукции.

11. Решение относительно обесценения активов принимается руководством субъекта на основе различных внутренних и внешних источников информации (например, биржевые бюллетени, нормативные акты, внутренние отчеты, собственные прогнозы, документы, подтверждающие чрезвычайное событие).

12. Независимо от наличия или отсутствия признака обесценения, субъект должен ежегодно тестировать на обесценение:

- 1) любой нематериальный актив с неограниченным сроком использования или любой нематериальный актив, который не может быть использован, путем сравнения его балансовой стоимости со справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу. Этот тест на обесценение может быть проведен в любое время в течение отчетного периода, при условии, что он проводится на ту же дату в каждом периоде. Различные нематериальные активы могут

тестироваться на обесценение в различные моменты времени. В то же время, если определенный нематериальный актив был первоначально признан в текущем отчетном периоде, этот нематериальный актив будет тестироваться на обесценение до окончания текущего отчетного периода;

- 2) гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса.

13. Требование ежегодного тестирования балансовой стоимости нематериальных активов, которые не могут быть использованы, вытекает из факта, что способность такого нематериального актива генерировать будущие экономические выгоды для возмещения своей балансовой стоимости, не может быть достоверно определена.

14. В случае установления признака обесценения отдельного актива (группы активов), оставшийся срок использования, метод амортизации или остаточная стоимость актива (группы активов) должны быть пересмотрены и скорректированы согласно стандарту бухгалтерского учета, применяемого к активу, даже если не признается никакой убыток от обесценения.

Определение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу

15. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется для каждого отдельного актива. В случае, если это невозможно, то справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется для группы активов.

16. Группы активов идентифицируются последовательно от одного отчетного периода к другому, для одного и того же актива или для одних и тех же видов активов, за исключением случаев, когда изменение обосновано.

17. Если субъект считает, что в отличие от предыдущих периодов один актив принадлежит другой группе активов или устанавливает, что виды активов, являющиеся компонентами группы активов, были изменены, п.47 настоящего стандарта требует раскрытие информации о причинах изменения и о предыдущем и настоящем порядке объединения активов в рамках одной группы активов.

18. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу должна быть определена для наименьшей группы активов, которая соответствует следующим условиям:

- 1) включает актив, по которому указывается обесценение; и
- 2) позволяет определение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу по группе активов.

19. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе договоров продажи, информации активного рынка и/или другой достоверной информации.

20. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется, как правило, на основе одного договора продажи и представляет сумму, которую можно получить от реализации отдельного актива или группы активов при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, осведомленными и независимыми сторонами, за вычетом затрат на продажу.

21. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе информации активно-го рынка в случае отсутствия договоров на продажу. Эта стоимость представляет рыночную цену актива, за минусом затрат на продажу. Соответствующей рыночной ценой является, как правило, текущая цена, предложенная на аукционе. Когда текущие аукционные цены не доступны, основанием для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу может служить цена самой последней сделки (при условии, что не произошло ни одного существенного изменения экономической среды между датой сделки и датой оценки).

22. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе другой достоверной информации в случае отсутствия договоров на продажу или активного рынка. Эта стоимость представляет сумму, которую субъект мог бы получить на отчетную дату от продажи актива при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, осведомленными и независимыми сторонами, за вычетом затрат на продажу. Для определения этой стоимости субъект должен учитывать результаты последних сделок с аналогичными активами, относящиеся к экономической деятельности.

Признание и измерение убытков от обесценения

23. Убыток от обесценения признается в той сумме, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу. Убыток от обесценения отражается на отдельном счете и учитывается в зависимости от метода последующей оценки долгосрочных активов, применяемого субъектом.

24. Убыток от обесценения актива, оцененного по балансовой стоимости (себестоимости), отражается как одновременное увеличение текущих расходов и убытка от обесценения.

Пример 3. У субъекта имеется в наличии актив, первоначальная стоимость которого составляет 60 000 леев, а сумма накопленной амортизации на 31.12.201X года – 20 000 леев. В соответствии с учетными политиками субъекта, последующая оценка актива осуществляется по балансовой стоимости. На отчетную дату справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу равна 30 000 леев.

На основании приведенных в примере данных субъект признает на 31.12.201X убыток от обесценения в сумме 10 000 леев [(60 000 леев – 20 000 леев) – 30 000 леев], который отражается как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения.

25. Убыток от обесценения актива, учитываемого по переоцененной стоимости, признается как уменьшение дооценки от переоценки актива и увеличение убытка от обесценения. Любая сумма превышения убытка от обесценения над дооценкой от переоценки одного и того же актива, а также вся сумма убытка от обесценения в случае, если дооценка не имеется, признается как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения.

Пример 4. У субъекта имеется в наличии актив, оцененный согласно учетным политикам, по переоцененной стоимости. Балансовая стоимость актива на 31.12.201X года составляет 18 000 леев, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – 15 000 леев. Положительная разница от его переоценки равна:

- вариант I – 4000 леев;
- вариант II – нулю;
- вариант III – 2000 леев.

На основании приведенных в примере данных, убыток от обесценения актива на 31.12.201X года составляет 3000 леев (18 000 леев – 15 000 леев), который отражается следующим образом:

вариант I: как уменьшение дооценки актива и увеличение убытков от обесценения;

вариант II: как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения;

вариант III: часть убытка от обесценения в сумме 2000 леев – как уменьшение дооценки актива и увеличение убытков от обесценения, остальная часть убытка от обесценения в сумме 1000 леев (3000 леев – 2000 леев) – как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения.

26. Сумма убытка от обесценения группы активов определяется для уменьшения балансовой стоимости активов группы в следующем порядке:

- 1) путем уменьшения балансовой стоимости гудвилла, в случае, если он имеется;
- 2) путем распределения остальной суммы убытка от обесценения между остальными активами группы пропорционально их балансовой стоимости.

Пример 5. У субъекта на 31.12.201X года имеется в наличии группа активов, балансовая стоимость которых составляет 110 000 леев, в том числе: актива «А» – 60 000 леев, актива «В» – 40 000 леев, гудвилла – 10 000 леев. На отчетную дату справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу этой группы активов составляет 80 000 леев.

На основании приведенных в примере данных субъект признает на 31.12.201X года убыток от обесценения в сумме 30 000 леев (110 000 леев – 80 000 леев). В первую очередь балансовая стоимость гудвилла из состава группы снижается до нуля, затем остальная часть убытка от обесценения в сумме 20 000 леев (30 000 леев – 10 000 леев) распределяется между активами «А» и «В» в порядке, представленном в таблице 1.

Таблица 1

Распределение убытка от обесценения между активами группы

(в леях)

Составляющие группы активов	Балансовая стоимость до обесценения	Убыток от обесценения	Балансовая стоимость после обесценения
Гудвилл	10 000	(10 000)	-
Актив «А»	60 000	(12 000)	48 000
Актив «В»	40 000	(8 000)	32 000
Всего по группе	110 000	(30 000)	80 000

27. Балансовая стоимость любого актива (группы активов) после распределения и признания убытка от обесценения не должна быть уменьшена ниже наибольшей суммы из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и нуля. Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть пропорционально отнесена на другие активы группы.

28. В случае если оцененная сумма убытка от обесценения больше, чем балансовая стоимость актива (группы активов), признается обязательство, только если это признание требуется другим стандартом бухгалтерского учета.

Пример 6. У субъекта имеется в наличии актив (песчаный карьер), балансовая стоимость которого составляет 100 000 леев. При определении первоначальной стоимости этого актива не была произведена оценка расходов на восстановление окружающей среды. Субъект принял решение отказаться от использования актива, в то же время, также согласно изменениям действующего законодательства, обязан обеспечить восстановление окружающей среды. При тестировании степени обесценения актива, расходы на восстановление окружающей среды были оценены в сумме 90 000 леев.

На основании приведенных в примере данных субъект признает убыток от обесценения актива равный 190 000 леев (100 000 леев + 90 000 леев) как одновременное увеличение текущих расходов и:

- убытков от обесценения в сумме 100 000 леев;
- обязательств (оценочных резервов) в сумме 90 000 леев согласно НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

29. После признания убытка от обесценения амортизируемого актива, амортизация, относящаяся к активу, должна быть скорректирована и начисляться в будущих периодах на основании скорректированной (уменьшенной) балансовой стоимости актива.

Пример 7. У субъекта на 31.12.201X года имеется в наличии актив по балансовой стоимости 40 000 леев и оставшийся срок использования 4 года. Остаточная стоимость оценена в сумме 3 000 леев, амортизация начисляется линейным методом. На отчетную дату субъект признал убыток от обесценения актива в сумме 5 000 леев.

На основании приведенных в примере данных после признания убытка от обесценения, амортизируемая стоимость актива составляет 32 000 леев (40 000 леев – 5 000 леев – 3 000 леев). В периоды после 201X года субъект ежегодно начисляет амортизацию актива в сумме 8 000 леев (32 000 леев : 4 года).

Восстановление убытка от обесценения

Общие требования относительно отдельного актива и/или группы активов

30. Субъект должен оценить на каждую отчетную дату наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для актива (группы активов), больше не существует или уменьшился. В зави-

симости от источника информации, различаются внешние и внутренние признаки относительно исчезновения или уменьшения убытка от обесценения.

31. Внешние признаки включают:

- 1) существенное увеличение рыночной стоимости актива в отчетном периоде.

Пример 8. У субъекта имеется в наличии актив, по которому ранее был признан убыток от обесценения. В отчетном периоде рыночные цены на аналогичные активы существенно возросли и находятся в постоянном росте.

В ситуации, приведенной в примере, рост рыночных цен является признаком того, что актив более не должен быть обесценен и субъект должен оценить его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

- 2) существенные изменения в отчетном периоде, имеющие благоприятное влияние на субъект, или вероятность осуществления подобных изменений в ближайшем будущем в технической, экономической или правовой среде, в которой субъект осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.

Пример 9. Субъект использует в процессе производства технологическое оборудование, которое было ранее обесценено. В отчетном периоде субъект изменил ассортимент продукции путем снятия с производства продукции, которая не пользуется достаточным спросом на рынке сбыта, и путем внедрения в производство новой продукции, на которую существует существенно больший спрос.

В ситуации, приведенной в примере, справедливая стоимость технологического оборудования за вычетом затрат на продажу может возрасти.

- 3) другие признаки, установленные субъектом.

32. Внутренние признаки включают:

- 1) существенные изменения в отчетном периоде, благоприятно влияющие на субъект, или вероятность совершения подобных изменений в ближайшем будущем в отношении степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. Эти изменения включают затраты, понесенные в отчетном периоде для улучшения и повышения производительности актива или реструктуризации деятельности, в которой используется актив.

Пример 10. У субъекта имеется в наличии актив, который был ранее обесценен, по которому на конец отчетного периода пересчитывается справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, поскольку:

- изменились оценки субъекта относительно срока использования актива (срок был увеличен);
- выросла производительность актива вследствие осуществленных инвестиций (реконструкций, модернизаций и др.);
- значительно уменьшились косвенные производственные затраты вследствие внедрения режима экономии по инициативе нового руководства.

Приведенные в примере условия указывают на увеличение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу актива, который был ранее обесценен.

- 2) согласно внутренним отчетам, экономическая производительность актива выше или будет выше, чем предусмотренная первоначально.

Пример 11. В отчетном периоде субъект внедрил временные измерительные приборы и новые информационные процедуры. Показания этих приборов и данные, полученные при применении новых информационных процедур, подтверждают тот факт, что производительность актива, который был ранее обесценен, выше, чем ранее оцененная.

Такой показатель обуславливает необходимость перерасчета справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу.

- 3) другие признаки, установленные субъектом.

33. При наличии признака, подобного приведенным в п. 31 и 32 настоящего стандарта, субъект должен оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу актива, который был ранее обесценен.

34. Убыток от обесценения, признанный в предыдущие отчетные периоды в отношении актива, должен быть восстановлен, только если после признания последнего убытка от обесценения произошло изменение в оценках, использованных для определения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу. В таком случае, балансовая стоимость актива должна быть увеличена до справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу, за исключением ситуации, предусмотренной в п. 36 настоящего стандарта. Это увеличение представляет собой восстановление убытка от обесценения и отражается согласно специальным требованиям в отношении отдельного актива, группы активов или гудвилла.

35. Изменения в оценках, использованных при признании обесценения, могут включать любое изменение размера составных элементов справедливой стоимости или затрат на продажу.

Пример 12. У субъекта имеется в наличии актив, который ранее был обесценен. В отчетном периоде произошли следующие изменения: выросли рыночные цены на аналогичные активы, были осуществлены инвестиции в актив, что повысило его справедливую стоимость, существенно снизились оценки субъекта относительно затрат на продажу.

В ситуации, приведенной в примере, увеличение справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу приводит к восстановлению убытка от обесценения.

Специальные требования в отношении отдельного актива, отличного от гудвилла

36. Восстановление убытка от обесценения актива признается в пределах балансовой стоимости (за вычетом амортизации), которая была бы определена при условии, что в предыдущие периоды для актива не признавался бы ни один убыток от обесценения.

37. Восстановление убытка от обесценения отражается в учете в зависимости от метода последующей оценки активов, применяемого субъектом.

38. Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива, который оценивается по балансовой стоимости (себестоимости), отражается как умень-

шение убытка от обесценения и увеличение текущих доходов.

Пример 13. У субъекта имеется в наличии актив (объект основных средств), балансовая стоимость которого на 31.12.201X года составляет 80 000 леев, оставшийся срок использования – 5 лет, остаточная стоимость равна нулю. В соответствии с учетными политиками субъекта, последующая оценка основных средств осуществляется по себестоимости, амортизация начисляется линейным методом.

На 31.12.201X года справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива составляет 70 000 леев. В результате, признается убыток от обесценения в сумме 10 000 леев (80 000 леев – 70 000 леев) и впоследствии годовая амортизация актива начисляется в сумме 14 000 леев (70 000 леев : 5 лет).

На 31.12.201X+2 года, когда балансовая стоимость актива составляет 42 000 леев [70 000 леев – (70 000 леев : 5 лет) × 2 года], определяется справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива, которая равна 52 000 леев. Балансовая стоимость, которая была бы определена, при условии что в отношении актива не был признан убыток от обесценения, в данном случае составляет 48 000 леев [(80 000 леев – (80 000 леев : 5 лет) × 2 года)].

На основании приведенных в примере данных на 31.12.201X+2 года субъект признает восстановление убытка от обесценения в сумме 6000 леев (48 000 леев – 42 000 леев), которое отражается как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов.

39. Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива, который учитывается по переоцененной стоимости, рассматривается как дооценка и отражается в учете в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» или другим соответствующим стандартом. В случае, если убыток от обесценения в отношении одного и того же актива был признан ранее как текущие расходы, восстановление этого убытка от обесценения должно быть признано как текущие доходы.

Пример 14. Используя условия примера 13, предположим, что согласно учетным политикам субъекта последующая оценка актива осуществляется по переоцененной стоимости.

На основании приведенных в примере данных субъект на 31.12.201X+2 года отражает в учете:

- восстановление убытка от обесценения в сумме 6000 леев (48 000 леев – 42 000 леев) – как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов;
- дооценка актива в сумме 4000 леев (52 000 леев – 48 000 леев) – как уменьшение убытков от обесценения и увеличение собственного капитала.

40. После восстановления убытка от обесценения амортизируемого актива, амортизация по этому активу должна быть скорректирована и начисляться в будущих периодах на основании скорректированной (увеличенной) балансовой стоимости актива.

Пример 15. У субъекта имеется в наличии актив, который был ранее обесценен, балансовая стои-

мость которого составляет 60 000 леев, оставшийся срок использования – 5 лет, остаточная стоимость равна нулю. Амортизация актива начисляется линейным методом. В отношении этого актива признается восстановление убытка от обесценения в сумме 10 000 леев.

На основании приведенных в примере данных после восстановления убытка от обесценения, субъект ежегодно начисляет амортизацию актива в сумме 14 000 леев $[(60\,000 \text{ леев} + 10\,000 \text{ леев}) : 5 \text{ лет}]$.

Специальные требования в отношении группы активов

41. Восстановление убытка от обесценения группы активов должно быть распределено между активами группы, за исключением гудвилла, пропорционально балансовой стоимости соответствующих активов. Данные увеличения балансовой стоимости будут рассматриваться как восстановление убытков от обесценения по индивидуальным активам, признаваемым в соответствии с п. 36–39 настоящего стандарта.

42. При распределении восстановления убытка от обесценения в отношении группы активов, балансовая стоимость актива не должна превышать наименьшую стоимость из:

- его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; и
- его балансовой стоимости (после вычета амортизации), которая была бы определена при условии, что в предыдущие периоды для актива не признавался бы убыток от обесценения.

Пример 16. Субъект располагает группой обесцененных активов, отличных от гудвилла, информация о которых представлена в таблице 2.

Таблица 2

Информация относительно группы активов

(тыс. леев)

Составные части группы активов	Балансовая стоимость	Балансовая стоимость, которая была бы определена, если группа не была бы обесценена
Актив «А»	15 000	20 000
Актив «В»	5 000	8 000
Актив «С»	20 000	32 000
Всего	40 000	60 000

Согласно учетным политикам последующая оценка активов осуществляется по себестоимости. Субъект рассматривает возможность восстановления убытка от обесценения для этой группы активов в общей сумме 30 000 тыс. леев.

На основании приведенных в примере данных для каждого актива группы субъект определяет показатели, представленные в таблице 3.

Информация относительно восстановления убытка от обесценения группы активов

Составные части группы	Доля актива в балансовой стоимости группы, %	Сумма восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс. леев	Балансовая стоимость, увеличенная на сумму восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс. леев	Превышение над балансовой стоимостью, которая была бы определена, если группа не была бы обесценена, тыс. леев	Сумма восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс. леев
1	2	3	4	5	6 = 3 – 5
Актив «А»	37,5	11 250	26 250	6 250	5 000
Актив «В»	12,5	3 750	8 750	750	3 000
Актив «С»	50,0	15 000	35 000	3 000	12 000
Всего	100,0	30 000	70 000	10 000	20 000

Согласно расчетам из таблицы, восстановление убытка от обесценения для группы активов признается в общей сумме 20 000 тыс. леев и отражается как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов.

Специальные требования, относящиеся к гудвиллу

43. Справедливая стоимость гудвилла не может быть определена прямым способом, поскольку гудвилл не может быть продан. Как следствие, гудвилл не тестируется на обесценение отдельно от других активов, он относится к тем группам активов покупателя, которые, как ожидается, получают повышение эффективности в результате от объединения бизнеса, в результате которой возник гудвилл, независимо от того, если эти активы или обязательства приобретенного субъекта включены в указанные группы активов.

Пример 17. Субъект «А» производит и продает косметическую продукцию. Для расширения сферы деятельности субъект «А» решает приобрести субъект «В», который является одним из его конкурентов. Основная цель этого объединения бизнеса заключается в намерении субъекта «А» перенять клиентов субъекта «В». Субъект «А» не намерен сохранять и производить в дальнейшем косметические продукты субъекта «В».

В ситуации из примера, субъект «А» должен отнести наибольшую часть гудвилла, возникшего от приобретения субъекта «В» своим группам активов, которые, как ожидается, выиграют от принятия клиентов субъекта «В».

44. Гудвилл тестируется на обесценение путем применения правил, установленных в п. 6–22 настоящего стандарта. Таким образом, на каждую отчетную дату, субъект должен оценить, существует или нет какой-либо признак обесценения гудвилла. Кроме анализа признаков обесценения перечисленных в п. 9–10 настоящего стандарта.

та, субъект должен принимать во внимание следующую информацию:

- 1) имел или нет на дату объединения бизнеса субъект, который владеет гудвиллом, меньше достижений, чем было прогнозировано;
- 2) является или нет субъект, который владеет гудвиллом, реструктурированным, предназначенным для продажи или заброшенным;
- 3) были или нет признаны существенные убытки от обесценения для других активов субъекта, владеющим гудвиллом.

45. При наличии признака обесценения гудвилла, субъект должен признавать и оценить убытки от обесценения путем применения правил, установленных в п. 23–29 настоящего стандарта.

46. Убыток от обесценения гудвилла не подлежит восстановлению в последующие периоды.

Раскрытие информации

47. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию относительно обесценения активов:

- 1) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению каждого существенного убытка от обесценения;
- 2) информация, послужившая основой для определения справедливой за вычетом затрат на продажу стоимости обесцененных активов (групп активов);
- 3) описание групп обесцененных активов (например, производственная линия, цех для производства конкретных видов продукции) и изменения этих групп в течение отчетного периода;
- 4) остаток убытков от обесценения на начало и конец отчетного периода;
- 5) суммы признанных или восстановленных убытков от обесценения в течение отчетного периода.

Переходные положения

48. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

49. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директивы 2013/34/ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка бухгалтерского учета дебиторской задолженности, финансовых инвестиций и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется ко всей долгосрочной(ным) и краткосрочной(ным) дебиторской задолженности и финансовым инвестициям.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Дебиторская задолженность – права субъекта, возникающие в результате сделок или прошлых событий, и от погашения которых ожидается поступление (увеличение) ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Финансовые инвестиции – активы в виде ценных бумаг, долей участия в уставном капитале других субъектов и прочие инвестиции, которыми владеет субъект с целью осуществления контроля, получения доходов или других экономических выгод.

Рынок ценных бумаг – составная часть финансового рынка, где осуществляется эмиссия и обращение ценных бумаг.

Справедливая стоимость – оцененная продажная цена актива в процессе сделки, осуществляемой в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми, информированными и хорошо осведомленными сторонами.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой дебиторская задолженность и финансовые инвестиции признаются в финансовых отчетах.

Общие положения

5. Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции признаются в качестве активов на основе метода начисления в случае, когда:

- 1) существует обоснованная уверенность в том, что в результате погашения дебиторской задолженности или владения инвестициями, субъект получит будущие экономические выгоды;
- 2) стоимость дебиторской задолженности и финансовых инвестиций может быть достоверно оценена.

6. Курсовые валютные и суммовые разницы, связанные с дебиторской задолженностью и финансовыми инвестициями отражаются в учете в соответствии с положениями НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

7. Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции классифицируются по следующим критериям:

- 1) экономическое содержание;
- 2) степень аффилирования сторон;
- 3) сроки оплаты и владения.

8. По экономическому содержанию дебиторская задолженность и финансовые инвестиции группируются в соответствии с п.16 и 54 настоящего стандарта.

9. По степени аффилирования сторон дебиторская задолженность и финансовые инвестиции подразделяются на дебиторскую задолженность и финансовые инвестиции аффилированных и неаффилированных сторон. Состав аффилированных сторон установлен в НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества». В составе дебиторской задолженности аффилированных сторон выделяется дебиторская задолженность, относящаяся к интересам участия.

10. В зависимости от сроков оплаты и владения дебиторская задолженность и финансовые инвестиции подразделяются на текущие и долгосрочные. Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции относятся к текущим, если срок погашения (возможного владения) не превышает 12 месяцев с отчетной даты. В остальных случаях, дебиторская задолженность и финансовые инвестиции рассматриваются как долгосрочные дебиторская задолженность и финансовые инвестиции.

11. На отчетную дату субъект определяет текущую долю долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных финансовых инвестиций, которая отражается как увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих финансовых инвестиций и уменьшение долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных финансовых инвестиций.

Учет дебиторской задолженности

12. При первоначальном признании дебиторская задолженность оценивается по номинальной стоимости, включая налоги и сборы, начисленные в соответствии с действующим законодательством (например, налог на добавленную стоимость, акцизы, другие налоги и сборы).

13. Прекращение признания дебиторской задолженности может быть осуществлено путем ее погашения (например, поступление денежных средств, зачет (погашение) полученных авансов, компенсация обязательств).

14. Погашение дебиторской задолженности отражается как увеличение денежных средств, затрат, расходов или уменьшение обязательств и уменьшение дебиторской задолженности.

15. В финансовых отчетах дебиторская задолженность отражается по балансовой стоимости. Если на отчетную дату сумма полученных средств в результате погашения дебиторской задолженности превышает ее признанную стоимость, соответствующая разница отражается как обязательства.

16. Дебиторская задолженность отражается в разрезе следующих групп:

- 1) коммерческая дебиторская задолженность;
- 2) авансы выданные;
- 3) дебиторская задолженность бюджета;
- 4) дебиторская задолженность персонала;
- 5) прочая дебиторская задолженность.

Коммерческая дебиторская задолженность и авансы выданные

17. Коммерческая дебиторская задолженность включает дебиторскую задолженность по проданным ценностям, оказанным услугам и выполненным работам.

18. Коммерческая дебиторская задолженность отражается в учете по мере поставки ценностей, оказания услуг и выполнения работ как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов, по необходимости, текущих обязательств.

Пример 1. 15 октября 201X года субъект осуществил поставку с последующей оплатой 100 единиц продукции, по цене 500 леев/единица (без НДС). Ставка НДС составляет 20%.

По данным примера, в октябре 201X года субъект отражает в учете:

- стоимость поставленной продукции в сумме 50 000 леев (100 единиц × 500 леев) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;
- НДС по поставке в сумме 10 000 леев (50 000 леев × 20%) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств.

19. В рамках посреднических операций (на основе договора поручения, комиссии и др.) коммерческая дебиторская задолженность учитывается, в зависимости от случая, по общей стоимости, как одновременное увеличение дебиторской задолженности и обязательств, за исключением комиссионна.

20. В случае принятия векселей коммерческая дебиторская задолженность включает:

- 1) дебиторскую задолженность по поставленным ценностям, оказанным услугам, выполненным работам, которая отражается в учете согласно порядку, установленному в п.18 данного стандарта;
- 2) дебиторскую задолженность по процентам, которая отражается как увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов.

Пример 2. В ноябре 201X года субъект поставил 200 единиц продукции по цене 300 леев/единица (без НДС). Сумма НДС по поставке составляет 12 000 леев [(300 леев × 200 единиц) × 20%]. В декабре 201X года субъект принял вексель, выданный покупателем в счет оплаты за поставленную продукцию, сроком на 5 месяцев по процентной ставке 10% годовых. Проценты начисляются ежемесячно от общей суммы дебиторской задолженности.

По данным примера, субъект отражает в учете:

- в ноябре 201X года:
- стоимость поставленной продукции в сумме 60 000 леев – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;
 - НДС по поставке в сумме 12 000 леев – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;
- в декабре 201X года:

- вексель, выданный покупателем в сумме 72 000 леев (60 000 леев + 12 000 леев) – как внутренняя корреспонденция счетов в составе коммерческой дебиторской задолженности;
- ежемесячные проценты в сумме 600 леев [(72 000 леев × 10%) : 12 леев] – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов.

21. Первоначально признанная коммерческая дебиторская задолженность корректируется в случае:

- 1) предоставления скидок после продажи ценностей /оказания услуг;
- 2) предоставления дисконтных скидок за выполнение договорных условий;
- 3) возврата проданных ценностей;
- 4) исправления ошибок и др.

22. Корректировка коммерческой дебиторской задолженности, за исключением исправления ошибок, отражается:

- 1) в случае, когда первоначальное признание и корректировка дебиторской задолженности (без НДС) имеют место в одном и том же отчетном периоде – как сторнирование текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- 2) в случае, когда первоначальное признание и корректировка дебиторской задолженности (без НДС) имеют место в разных отчетных периодах – как увеличение расходов (убытков) или уменьшение оценочных резервов и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- 3) независимо от отчетного периода, в котором имели место первоначальное признание и корректировка дебиторской задолженности – как сторнирование текущей дебиторской задолженности и текущих обязательств на сумму НДС по дебиторской задолженности.

Пример 3. В декабре 201X года субъект продал 20 000 кг продукции по цене 12 леев/кг, включая НДС – 20%, себестоимость которой составляла 8 леев/кг. При ее приемке покупателем выявлены 5 000 кг некачественной продукции и предъявлена претензия продавцу. После признания претензии продавцом, некачественная продукция была возвращена:

I вариант – в декабре 201X года;

II вариант – в январе 201X+1 года.

Дебиторская задолженность была погашена в мае 201X+1 года.

По данным примера, субъект-продавец отражает:

I вариант:

в декабре 201X года:

- стоимость проданной продукции в сумме 200 000 леев (20 000 кг × 10 леев) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;
- НДС по продаже в сумме 40 000 леев (200 000 леев × 20%) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;
- продажная стоимость (без НДС) возвращенной продукции в сумме 50 000 леев (5 000 кг × 10 леев) – как сторнирование коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;
- НДС от стоимости возвращенной продукции в сумме 10 000 леев (50 000 леев × 20%) – как сторнирование коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;

в мае 201X+1 года:

- погашение коммерческой дебиторской задолженности в сумме 180 000 леев [(200 000 леев + 40 000 леев) – (50 000 леев + 10 000 леев)] – как увеличение денежных средств и уменьшение коммерческой дебиторской задолженности.

II вариант:

в декабре 201X года:

- стоимость проданной продукции в сумме 200 000 леев (20 000 кг × 10 леев) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;
- НДС по продаже в сумме 40 000 леев (200 000 леев × 20%) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;

в январе 201X+1 года:

- разницу между продажной стоимостью и себестоимостью возвращенной продукции в сумме 10 000 леев [5000 кг × (10 леев – 8 леев)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение коммерческой дебиторской задолженности;
- НДС от стоимости возвращенной продукции в сумме 10 000 леев (50 000 леев × 20%) – как сторнирование коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;
- стоимость возвращенной покупателями продукции в сумме 40 000 леев (5000 кг × 8 леев) – как увеличение запасов и уменьшение коммерческой дебиторской задолженности;

в мае 201X+1 года:

- погашение коммерческой дебиторской задолженности в сумме 180 000 леев [(200 000 леев + 40 000 леев) – (10 000 леев + 10 000 леев + 40 000 леев)] – как увеличение денежных средств и уменьшение коммерческой дебиторской задолженности.

23. Исправление ошибок прошлых лет отражается как одновременное уменьшение (увеличение) поправок финансовых результатов прошлых лет и текущей дебиторской задолженности.

24. Авансы выданные представляют собой выплаты, осуществленные в счет предстоящего приобретения ценностей, услуг, работ и отражаются как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств. В составе выданных долгосрочных и краткосрочных авансов выделяются авансы, выданные по долгосрочным нематериальным и материальным активам и запасам, которые представляются в финансовых отчетах, соответственно, в составе долгосрочных и оборотных активов, независимо от срока погашения авансов.

25. Зачет выданных авансов отражается в учете как одновременное уменьшение обязательств и дебиторской задолженности.

26. Возврат выданных и неиспользованных авансов отражается как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность бюджета

27. Дебиторская задолженность бюджета включает: налоги и сборы, уплаченные авансом /в рассрочку, суммы переплат в бюджет, разницу между суммой НДС к зачету и начисленной, сумму НДС по полученным авансам, косвенные налоги к возмещению, прочую дебиторскую задолженность бюджета в соответствии с действующим законодательством.

28. Дебиторская задолженность бюджета отражается как увеличение дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств или увеличение текущих обязательств.

Пример 4. Согласно учетным политикам субъект ежеквартально уплачивает подоходный налог в рассрочку в соответствии с методом уплаты в рассрочку налога, подлежащего уплате за предыдущий год. В 201X-1 году начисленный и задекларированный подоходный налог составил 100 000 леев. В марте 201X года субъект уплатил авансом 25 000 леев (взнос для I-го квартала – 100 000 леев : 4 квартала), остальные три квартальных взноса были уплачены в срок, предусмотренный действующим законодательством. Фактическая величина подоходного налога за 201X год составляет 118 000 леев.

По данным примера, субъект отражает:

в I – IV кварталах 201X года:

- подоходный налог, уплаченный в рассрочку в сумме 100 000 леев (25 000 леев × 4 квартала) – как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;

31 декабря 201X года:

- фактическую величину подоходного налога в сумме 118 000 леев – как одновременное увеличение расходов (по налогу на доход) и текущих обязательств;

- зачет сумм подоходного налога, уплаченного в рассрочку в сумме 100 000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность персонала

29. Дебиторская задолженность персонала включает: авансы, выданные в счет заработной платы, суммы, выданные подотчетным лицам, дебиторскую задолженность по возмещению материального ущерба, прочую дебиторскую задолженность персонала.

30. Дебиторская задолженность персонала по авансам, выданным в счет заработной платы, возникает в результате выплаты авансом заработной платы и отражается как увеличение дебиторской задолженности персонала и уменьшение денежных средств.

31. Дебиторская задолженность по суммам, выданным подотчетным лицам, отражается как увеличение дебиторской задолженности персонала и уменьшение денежных средств.

32. Дебиторская задолженность персонала по возмещению материального ущерба отражается в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов или текущих обязательств. В соответствии с учетными политиками, принимаемая во внимание уровень существенности, сумма материального ущерба, подлежащая возмещению в будущих периодах, может быть отражена как доходы будущих периодов с последующим списанием на текущие доходы.

Прочая дебиторская задолженность

33. Прочая дебиторская задолженность включает: дебиторскую задолженность по возмещению убытков, дебиторскую задолженность по предъявленным и признанным претензиям, дебиторскую задолженность органов социального и медицинского страхования и др.

34. Дебиторская задолженность по возмещению убытков включает страховые возмещения, подлежащие выплате страховыми компаниями, возмещения, начисленные и признанные государственными органами, возмещения, признанные другими субъектами/лицами или установленные решениями судебных инстанций. Такая дебиторская задолженность отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

35. Дебиторская задолженность по предъявленным и признанным претензиям включает претензии, начисленные, признанные и неоплаченные государственными органами и другими субъектами и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Пример 5. В ноябре 201X года субъект «А» предъявил претензию (по санкциям, начисленным согласно договорным условиям) в сумме 8000 леев субъекту «В», который не признал претензию. В мае 201X+1 года субъект «А» получил решение судебной инстанции о частичном удовлетворении предъявленной претензии в сумме 5000 леев, которая была получена в июне 201X+1 года.

По данным примера, субъект «А» отражает в учете: в ноябре 201X года:

- предъявленную и непризнанную претензию в сумме 8000 леев – на забалансовом счете;

в мае 201X+1 года:

- дебиторскую задолженность по предъявленным и признанным претензиям в сумме 5000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- списание претензии в сумме 8000 леев с забалансового счета;

в июне 201X+1 года:

- погашение дебиторской задолженности по претензиям в сумме 5000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Безнадежная дебиторская задолженность

36. Дебиторская задолженность считается безнадежной в случаях, когда истек срок исковой давности, предусмотренный действующим законодательством или покупатель (клиент) находится в неблагоприятном финансовом положении (дебиторская задолженность не имеет гарантированного покрытия и не может быть погашена). Признание дебиторской задолженности в качестве безнадежной осуществляется на основании документов, подтверждающих возникновение соответствующих обстоятельств.

37. В соответствии с учетными политиками безнадежная дебиторская задолженность может отражаться в учете:

- 1) прямым методом, или
- 2) методом оценочных резервов (поправок).

38. В случае применения прямого метода, безнадежная дебиторская задолженность списывается на текущие расходы в том отчетном периоде, в котором она была признана безнадежной. списание безнадежной дебиторской задолженности отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Пример 6. В декабре 201X года по результатам инвентаризации субъект выявил дебиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности в сумме 36000 леев. Субъект не зарегистрирован в качестве плательщика НДС и не создает поправки по безнадежной задолженности. В соответствии с результатами инвентаризации, руководитель субъекта принял решение о списании дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности.

По данным примера, в декабре 201X года субъект отражает списание безнадежной дебиторской задолженности в сумме 36 000 леев как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

39. Восстановление безнадежной дебиторской задолженности, ранее списанной на текущие расходы, отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов и, по необходимости, текущих обязательств.

40. Метод оценочных резервов (поправок) может использоваться для корректировки торговой дебиторской задолженности. Поправки создаются по мере продажи ценностей или оказания услуг в сроки, предусмотренные учетными политиками (ежемесячно, ежеквартально,

ежегодно) и отражаются как одновременное увеличение текущих расходов и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

41. Величина поправок на безнадежную дебиторскую задолженность может быть определена:

- 1) по каждой дебиторской задолженности, исходя из абсолютной величины безнадежной дебиторской задолженности;
- 2) по группам дебиторской задолженности в зависимости от истекшего срока их оплаты;
- 3) по всей сумме дебиторской задолженности на основе объема чистых продаж отчетного периода и доли убытков, относящихся к безнадежной дебиторской задолженности;
- 4) другим способом, предусмотренным в учетных политиках.

42. Для определения величины оценочных резервов (поправок) по каждой дебиторской задолженности анализируется платежеспособность каждого дебитора и возможность частичного или полного исполнения им финансовых обязательств.

Пример 7. 20 мая 201X года субъект продал покупателю продукцию стоимостью 30 000 леев. Срок оплаты согласно договору – 20 июня 201X года. В установленный срок дебиторская задолженность не была оплачена по причине несостоятельности покупателя.

По данным примера, на отчетную дату субъект отражает в учете создание оценочных резервов в сумме 30 000 леев как одновременное увеличение текущих расходов и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

43. Для определения величины поправок по группам дебиторской задолженности необходима их классификация в зависимости от истекшего срока оплаты и установление доли безнадежной дебиторской задолженности по каждой группе. Доля безнадежной дебиторской задолженности рассчитывается по данным аналитических счетов за предыдущие периоды (например, 3-5 лет). Величина поправок определяется умножением доли безнадежной дебиторской задолженности на остаток дебиторской задолженности каждой группы.

Пример 8. Субъект располагает следующими данными о коммерческой дебиторской задолженности, сгруппированной в зависимости от истекшего срока оплаты.

Таблица 1

Состояние дебиторской задолженности на 31.12.201X (определение групп)

Покупатель	Остаток коммерческой дебиторской задолженности, леев	Истекший срок оплаты				
		1-30 дней	31-60 дней	61-90 дней	91-120 дней	более 120 дней
«А»	36 000		36 000			
«В»	90 000			90 000		
«С»	240 000	154 000	86 000			

Покупатель	Остаток коммерческой дебиторской задолженности, леев	Истекший срок оплаты				
		1-30 дней	31-60 дней	61-90 дней	91-120 дней	более 120 дней
«D»	52 000				52 000	
Прочие покупатели	784 000	360 000	278 000	80 000	40 000	26 000
Всего	1 202 000	514 000	400 000	170 000	92 000	26 000
Доля безнадежной дебиторской задолженности, %	x	1	3	10	30	50

По данным таблицы 1 определяются поправки на безнадежную дебиторскую задолженность.

Таблица 2

Состояние безнадежной дебиторской задолженности на 31.12.201X (определение поправок на безнадежную дебиторскую задолженность)

Истекший срок оплаты	Сальдо коммерческой дебиторской задолженности, леев	Доля безнадежной дебиторской задолженности, %	Поправки на безнадежную дебиторскую задолженность, леев
А	1	2	$3 = 1 \times 2 : 100$
1-30 дней	514 000	1	5140
31-60 дней	400 000	3	12 000
61-90 дней	170 000	10	17 000
91-120 дней	92 000	30	27 600
Более 120 дней	26 000	50	13 000
Всего	1 202 000	x	74 740

По данным примера, величина поправок на безнадежную дебиторскую задолженность в сумме 74 740 леев отражается в учете как одновременное увеличение текущих расходов и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

44. Поправки на безнадежную дебиторскую задолженность, определенные в соответствии с положениями п. 42–43 настоящего стандарта, корректируются на разницу между рассчитанной величиной поправок и их неиспользованным остатком согласно данным бухгалтерского учета.

Пример 9. Субъект располагает следующими аналитическими данными о дебиторской задолженности за 201X год (таблица 3). В соответствии с учетными политиками поправки по безнадежной дебиторской

задолженности определяются на основе абсолютной величины безнадежной дебиторской задолженности. Неиспользованный остаток поправок по безнадежной дебиторской задолженности на 1 января 201X составляет 125 900 леев.

Таблица 3

Состояние дебиторской задолженности на 31.12.201X

Покупатель	Сальдо коммерческой дебиторской задолженности, леев	Сальдо безнадежной дебиторской задолженности, леев
«А»	450 000	37 500
«В»	320 000	56 000
«С»	200 000	200 000
Всего	970 000	293 500

По данным примера, рассчитанные поправки по безнадежной дебиторской задолженности (293 500 леев) корректируются и отражаются в сумме 167 600 леев (293 500 леев – 125 900 леев) как одновременное увеличение текущих расходов и поправок по безнадежной дебиторской задолженности.

45. Величина поправок по всей сумме дебиторской задолженности определяется путем умножения средней доли безнадежной дебиторской задолженности на объем чистых продаж. Объем чистых продаж представляет собой доход от продаж в кредит (с последующей оплатой), скорректированный на стоимость возврата ценностей и/или на сумму скидок с цены продаж. Средняя доля безнадежной дебиторской задолженности рассчитывается как отношение фактической величины убытков по безнадежной дебиторской задолженности за предыдущие отчетные периоды (например, 3–5 лет) к объему чистых продаж за эти периоды.

Пример 10. В 201X году объем продаж субъекта составил 2810 000 леев, а стоимость возврата ценностей – 50 000 леев. Величина поправок по безнадежной дебиторской задолженности определяется в конце года на основе данных об объеме чистых продаж и убытков по безнадежной дебиторской задолженности за 3 предыдущих года.

Таблица 4

Объем чистых продаж и убытки по безнадежной дебиторской задолженности

Годы	Объем чистых продаж, леев	Убытки по безнадежной дебиторской задолженности, леев
201X-3	2 250 000	85 000
201X-2	2 520 000	72 000
201X-1	3 050 000	92 000
Всего	7 820 000	249 000

По данным примера, средняя доля безнадежной дебиторской задолженности составляет 3,18% (249 000 леев : 7 820 000 леев × 100%). Поправки на безнадежную дебиторскую задолженность – 87 768 леев [(2 810 000 леев – 50 000 леев) × 3,18%] на 31 декабря 201X года отражаются как одновременное увеличение текущих расходов и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

46. В случае применения метода поправок списание безнадежной дебиторской задолженности отражается как одновременное уменьшение поправок по безнадежной дебиторской задолженности и коммерческой дебиторской задолженности. Если сумма созданных поправок меньше списанной суммы, разница отражается в учете как одновременное увеличение текущих расходов и поправок по безнадежной дебиторской задолженности.

47. Восстановление ранее списанной дебиторской задолженности за счет поправок отражается как одновременное увеличение дебиторской задолженности и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

48. Величина поправок по безнадежной дебиторской задолженности корректируется при определении балансовой стоимости коммерческой дебиторской задолженности.

49. В случае перехода от метода поправок к прямому методу учета безнадежной дебиторской задолженности остаток поправок списывается путем уменьшения поправок на безнадежную дебиторскую задолженность и увеличения текущих доходов.

Учет финансовых инвестиций

50. Финансовые инвестиции первично оцениваются по первоначальной стоимости, состав которой различается в зависимости от вида и способа поступления инвестиций.

51. Дивиденды и проценты, начисленные по финансовым инвестициям, признаются как доходы и учитываются в соответствии с положениями НСБУ «Доходы».

52. Затраты на обслуживание финансовых инвестиций (например, комиссионные, услуги брокеров и другие затраты на обслуживание) отражаются как увеличение текущих расходов и уменьшение денежных средств, дебиторской задолженности и увеличение текущих обязательств.

53. Переклассификация финансовых инвестиций осуществляется по необходимости, учитывая изменение сроков возможного владения инвестициями, сроков оплаты и другие факторы.

54. Финансовые инвестиции учитываются в разрезе следующих групп:

- 1) ценные бумаги и доли участия;
- 2) прочие финансовые инвестиции.

Ценные бумаги и доли участия

55. Ценные бумаги представляют собой финансовые документы, которые удостоверяют право собственности владельца или право займодателя – обладателя документа по отношению к их эмитенту.

56. Ценные бумаги включают:

- 1) акции – оплаченная часть капитала в виде сертификата или записи на личном счете, удостоверяющая право их держателей (акционеров) на

участие в управлении акционерным обществом, получение дивидендов, а также части имущества общества в случае его ликвидации;

- 2) облигации – долговые ценные бумаги, которые дают держателям (облигационерам) право получения в установленный срок номинальной стоимости облигаций и дохода в виде процентов по ним;
- 3) прочие ценные бумаги – долговые ценные бумаги в виде:
 - a) казначейских обязательств, которые являются государственными ценными бумагами, эмитируемыми с дисконтом и выкупаемыми по их номинальной стоимости на дату погашения, имеющими срок обращения до одного года;
 - b) банковских сертификатов, подтверждающих право держателей на получение, по истечении установленного срока, вложенных денежных средств и определенного процента.

57. Первоначальная стоимость ценных бумаг включает цену приобретения (или справедливую стоимость другой формы предоставленной компенсации) и затраты на приобретение (например, комиссионные и гонорары, выплаченные консультантам, брокерам и дилерам, сборы, предусмотренные действующим законодательством, другие затраты по сделке).

58. Первоначальная стоимость ценных бумаг отражается как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, неоплаченного или незарегистрированного капитала и/или увеличение текущих обязательств, текущих доходов.

Пример 11. *Посредством брокерской компании субъект приобрел 300 акций по цене 80 леев/акция, номинальной стоимостью 75 леев/акция. Затраты по приобретению акций составили 1800 леев.*

На момент осуществления операции по приобретению акций и оплате брокерских услуг субъект перечислил брокерской компании денежные средства в сумме 25 800 леев.

По данным примера, субъект отражает:

- перечисление денежных средств для осуществления сделок с ценными бумагами в сумме 25 800 леев – как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;
- стоимость акций по цене приобретения в сумме 24 000 леев (300 акций × 80 леев/акция) – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- затраты на приобретение акций в сумме 1800 леев – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

59. Первоначальная стоимость ценных бумаг в виде облигаций (за исключением котируемых на финансовом рынке) корректируется в случаях, когда первоначальная стоимость не совпадает с их номинальной стоимостью (заявленной стоимостью, подлежащей оплате на момент погашения).

60. Разница между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций амортизируется линейным методом по мере начисления процентов или другим спосо-

бом, установленным учетными политиками и отражается в учете следующим образом:

- 1) для ценных бумаг с дисконтом (приобретенных по цене меньше номинальной стоимости) – как одно-временное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов;
- 2) для ценных бумаг с премией (приобретенных по цене больше номинальной стоимости) – как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций.

Пример 12. *1 июля 201X года субъект, посредством лицензированного банка, приобрел за наличный расчет 300 облигаций с дисконтом по цене 95 леев/облигация. Номинальная стоимость – 100 леев/облигация, а фиксированная годовая процентная ставка – 10%. Брокерские услуги, оказанные банком, составляют 342 лея. Срок владения облигациями – 5 лет. Проценты выплачиваются 2 раза в год: 30 июня и 31 декабря.*

В соответствии с учетными политиками разница между первоначальной и номинальной стоимостью списывается одновременно с начислением процентов.

По данным примера, субъект отражает в учете: в июле 201X года:

- стоимость облигаций по цене приобретения в сумме 28 500 леев (300 облигаций × 95 леев) – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств;
- оплаченные брокерские услуги в сумме 342 лея – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств;

в декабре 201X года:

- полугодовой процент в сумме 1500 леев (300 облигаций × 100 леев) × 0,1 : 2 полугодия] – как одно-временное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- разницу между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций, относящуюся к периоду начисления процентов в сумме 115,80 лея [(300 облигаций × 100 леев) – (300 облигаций × 95 леев + 342 лея) : 5 лет : 2 полугодия] – как одно-временное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов.

61. В случае, когда первоначальная стоимость облигаций включает начисленные и невыплаченные проценты, сумма процентов, относящаяся к периоду до приобретения облигаций, уменьшает их первоначальную стоимость. Проценты, относящиеся к периоду после приобретения облигаций, отражаются в соответствии с положениями НСБУ «Доходы».

62. На отчетную дату ценные бумаги оцениваются:

- 1) по первоначальной стоимости – ценные бумаги, не допущенные к торгам на регулируемом рынке, первоначальная стоимость которых существенно не изменялась в отчетном периоде;
- 2) по корректируемой стоимости – ценные бумаги в форме облигаций, первоначальная стоимость которых отличается от их номинальной стоимости;
- 3) по справедливой стоимости – ценные бумаги, допущенные к торгам на регулируемом рынке, за исключением субъектов, составляющих сокра-

ценные финансовые отчеты, которые оценивают такие ценные бумаги в соответствии с подпунктами 1) и 2).

63. Разница между первоначальной стоимостью (или балансовой стоимостью на начало отчетного периода) и справедливой стоимостью ценных бумаг, котируемых на финансовом рынке, отражается в учете следующим образом:

- 1) в случае снижения балансовой стоимости – как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций;
- 2) в случае увеличения балансовой стоимости – как одновременное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов.

Пример 13. Первоначальная стоимость приобретенных субъектом акций составляет 34 500 леев (345 акций × 100 леев/акция). По состоянию на 31 декабря 201X года, биржевой курс акций составил:

- I вариант – 95 леев/акция;
- II вариант – 107 леев/акция;

По данным примера на 31.12.201X года субъект учитывает разницу между первоначальной и справедливой стоимостью акций:

I вариант: в сумме 1725 леев [(95 леев – 100 леев) × 345 акций] – как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций;

II вариант: в сумме 2415 леев [(107 леев – 100 леев) × 345 акций] – как одновременное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов.

64. На каждую отчетную дату субъект определяет существуют или нет основания для обесценения ценных бумаг, за исключением оцененных по справедливой стоимости. В качестве критериев для обесценения могут служить:

- 1) существенные финансовые затруднения эмитента ценных бумаг;
- 2) исчезновение финансового рынка для соответствующих ценных бумаг;
- 3) несоблюдение эмитентом договорных условий о выплате дивидендов и процентов; или
- 4) другая уместная информация, которой располагает субъект.

65. В случае, когда установлена необходимость обесценения ценных бумаг, они оцениваются по справедливой стоимости минус возможные затраты по продаже. Если балансовая стоимость ценных бумаг превышает справедливую стоимость минус возможные затраты по продаже, субъект признает убыток от обесценения.

66. Убытки от обесценения ценных бумаг учитываются на отдельном счете и отражаются как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения финансовых инвестиций.

67. В случае, когда основания для обесценения ценных бумаг теряют свою уместность (например, улучшилось финансовое положение эмитента или облигационера, имеется соответствующий финансовый рынок), убытки от обесценения подлежат восстановлению и отражению в учете как уменьшение убытков от обесценения финансовых инвестиций и увеличение текущих доходов.

68. Выбытие ценных бумаг происходит в результате продажи, погашения, безвозмездной передачи и т.д. и списывается по балансовой стоимости, которая определяется по каждой ценной бумаге в отдельности или по группам ценных бумаг одного и того же эмитента. Ценные бумаги одного и того же эмитента, которые были отражены в учете по различным датам и первоначальным стоимостям, при выбытии оцениваются в соответствии с учетными политиками, методом средневзвешенной стоимости или методом FIFO (первый в приход – первый в расход).

69. Балансовая стоимость выбывших ценных бумаг отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций. Убытки от обесценения выбывших ценных бумаг списываются на текущие доходы.

70. Доходы от выбытия ценных бумаг отражаются как одновременное увеличение денежных средств, дебиторской задолженности и текущих доходов.

71. Затраты по выбытию ценных бумаг (например, консалтинговые услуги, комиссионные, выплаченные брокерам) отражаются в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности или увеличение текущих обязательств.

Пример 14. Субъект продал 100 облигаций, продажная стоимость которых составляет 30 000 леев, а их балансовая стоимость – 26 000 леев. Затраты на продажу, подлежащие погашению, включают консалтинговые услуги на сумму 350 леев.

По данным примера, субъект отражает:

- балансовую стоимость проданных облигаций в сумме 26 000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций;
- продажную стоимость облигаций в сумме 30 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- затраты на продажу облигаций в сумме 350 леев – как увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

72. Доли участия представляют собой права в уставном капитале или других форм участия субъекта в уставном капитале других субъектов.

73. Размер долей участия оговаривается между участниками и отражается в учредительных документах субъекта, в котором инвестор владеет такими долями.

74. Доли участия представляются в финансовых отчетах по первоначальной стоимости.

75. Поступление и выбытие долей участия, а также признание доходов от данных долей отражаются в учете в порядке, установленном в п. 50, 51, 58 и 69–71 настоящего стандарта.

Пример 15. В январе 201X года субъект «А» внес 18 000 леев как долю в уставный капитал субъекта «В». В феврале 201X+1 года субъект «В» распределил прибыль 201X года, в том числе субъекту «А» в сумме 3000 леев.

По данным примера, субъект «А» отражает в учете: в январе 201X года:

- долю участия в уставном капитале субъекта «В» в сумме 18 000 леев – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств;

в феврале 201X+1 года:

- доход, полученный от доли участия в сумме 3000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

75¹. Акции и доли участия, имеющиеся в аффилированных субъектах, выделяются отдельно и учитываются в порядке, установленном п. 55–75 настоящего стандарта.

Прочие финансовые инвестиции

76. Прочие финансовые инвестиции включают предоставленные займы, банковские депозиты и др. В составе долгосрочных и краткосрочных предоставленных займов выделяются займы, предоставленные аффилированным субъектам, и займы, относящиеся к интересам участия.

77. Предоставленные займы являются средствами, предоставленными субъектом в виде денежных средств или в натуре, другим юридическим или физическим лицам, на основании договоров займа. Предоставленные займы отражаются в учете как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств или других активов (в случае предоставления займов в натуре).

78. Возврат предоставленных ранее займов отражается как увеличение денежных средств, других оборотных активов (в случае предоставления займов в натуре) и уменьшение финансовых инвестиций.

Пример 16. В январе 201X года субъект предоставил займ в сумме 50 000 леев сроком на 9 месяцев с годовой процентной ставкой 15%. Согласно договорным условиям, процент начисляется и выплачивается в конце каждого квартала.

По данным примера, субъект отражает:

- предоставленный займ в сумме 50 000 леев – как увеличение текущих финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств;
- начисленный ежеквартальный процент в сумме 1875 леев ($50\,000 \text{ леев} \times 15\% : 4$) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- полученный ежеквартальный процент в сумме 1875 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- возвращенный займ в сумме 50 000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущих финансовых инвестиций.

79. Займы, предоставленные в натуре, являются финансовыми инвестициями, если по истечении их срока соблюдаются требования действующего законодательства (например, в случае, когда не возвращаются активы, предусмотренные договором или стоимость активов, подлежащих возмещению, погашается денежными средствами).

80. Банковские депозиты представляют собой срочные денежные вклады в финансовые учреждения (на фиксированный период времени) или вклады по первому требованию (без указания срока размещения) с целью получения дохода в виде процентов. Открытие банковских депозитов отражается в учете как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств.

81. Закрытие банковских депозитов отражается в учете как увеличение денежных средств и уменьшение финансовых инвестиций.

Раскрытие информации

82. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию относительно:

- 1) дебиторской задолженности:
 - a) балансовая стоимость каждой группы дебиторской задолженности на начало и на конец отчетного периода;
 - b) текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности;
 - d) величина безнадежной дебиторской задолженности, учтенной и списанной в отчетном периоде;
 - e) величина оценочных резервов (поправок) по безнадежной дебиторской задолженности на начало и конец отчетного периода;
- 2) финансовых инвестиций:
 - a) балансовая стоимость каждой группы инвестиций на начало и на конец отчетного периода;
 - b) разница между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций, списанная на текущие расходы или доходы;
 - c) разница между первоначальной (балансовой) и справедливой стоимостью ценных бумаг, допущенных к торгам на регулируемом рынке, списанная на текущие расходы или доходы;
 - c¹) убытки от обесценения ценных бумаг, признанные и возобновленные в отчетном периоде;
 - e) текущая доля долгосрочных финансовых инвестиций;
 - f) стоимость финансовых инвестиций, переклассифицированных из текущих финансовых инвестиций в долгосрочные финансовые инвестиции.

Переходные положения

83. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

84. На дату вступления в силу настоящего стандарта субъект списывает:

- 1) разницы от переоценки долгосрочных финансовых инвестиций (уменьшение и увеличение переоцененной стоимости) – на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет;
- 2) увеличение/уменьшение стоимости долгосрочных инвестиций – на долгосрочные финансовые инвестиции;
- 3) уменьшение стоимости краткосрочных инвестиций – на текущие финансовые инвестиции.

Дата вступления в силу

85. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Запасы»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директивы 2013/34/ЕС и МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка учета запасов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета всех запасов, за исключением:

- 1) незавершенной продукции, относящейся к договорам на строительство (НСБУ «Договоры на строительство»);
- 2) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией во время сбора урожая (НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»).

4. Настоящий стандарт не применяется для оценки запасов, находящихся во владении:

- 1) производителей продукции сельскохозяйственного и лесного хозяйства, минеральных ресурсов и других попутных минеральных веществ в случае их оценки по чистой стоимости реализации, в соответствии с нормативными актами, регулирующими соответствующие секторы деятельности;
- 2) брокеров-трейдеров на товарных биржах, которые оценивают запасы по справедливой стоимости, уменьшенной на расходы по продаже.

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Запасы – оборотные активы, которые:

- 1) предназначены для продажи в ходе нормального осуществления деятельности;
- 2) являются незавершенными в ходе нормального осуществления деятельности, или
- 3) находятся в виде сырья, основных материалов и других расходных материалов, которые будут использованы в процессе производства, оказания услуг и/или в других хозяйственных целях.

Первоначальная стоимость – все затраты, относящиеся к приобретению, переработке (преобразованию) и приведению запасов в форму и к месту их использования по назначению.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой запасы оцениваются при выбытии и признаются в балансе / сокращенном балансе.

Чистая стоимость реализации – оцененная продажная цена запасов, уменьшенная на оцененные расходы по завершению (комплектованию) и оцененные расходы по продаже.

Справедливая стоимость – оцененная продажная цена запасов при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами.

Общие положения

6. Запасы включают:

- 1) сырье и основные материалы – ценности, которые непосредственно участвуют в производстве продукции и находятся в готовой продукции в полном объеме или частично, будь то в их первоначальном или преобразованном состоянии;
- 2) расходные материалы – ценности, которые участвуют или способствуют процессу производства и/или оказания услуг без их обнаружения, как правило, в готовой продукции (например, вспомогательные материалы, топливо, упаковочные материалы, запасные части, шины и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортных средств);
- 3) малоценные и быстроизнашивающиеся предметы – ценности, стоимость единицы которых не превышает предел, установленный законодательством, или порог существенности, установленный в учетных политиках, независимо от срока службы или со сроком службы не более одного года, независимо от стоимости единицы (например, инструменты и устройства общего и специального назначения, запасное оборудование, технологическая тара, производственный инвентарь, спецодежда и спецобувь, защитные устройства, белье, временные сооружения и приспособления, спортивный и туристический инвентарь и другие подобные предметы);
- 4) незавершенное производство – ценности, которые не прошли все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также продукция, не подвергнутая техническим испытаниям и приемке или не полностью укомплектованные, а также затраты, относящиеся к незавершенным услугам и работам;
- 5) продукция – ценности, изготовленные субъектом, которые включают:
 - а) полуфабрикаты – ценности, производственный процесс которых закончен в одном цехе (произ-

водственной стадии) и которые далее подвергаются обработке в другом цехе (производственной стадии) или поставляются покупателям;

- b) готовая продукция – ценности, которые полностью прошли стадии производственного процесса и не требуют дальнейшей обработки в рамках субъекта, были подвергнуты техническим испытаниям и приемке, полностью укомплектованы и могут складироваться с целью продажи или поставленные непосредственно покупателям;
- c) побочная продукция – ценности, которые получены в производственном процессе одновременно с основной продукцией и имеют второстепенное значение и несущественную стоимость по сравнению с основной продукцией;

- 6) товары – ценности, приобретенные субъектом с целью дальнейшей перепродажи или продукция, переданная собственным магазинам для продажи. В категорию товаров также включаются здания, земельные участки и другое недвижимое имущество, находящиеся во владении с целью продажи;
- 7) тара – ценности, которые включают тару одноразового или многократного использования, приобретенную или изготовленную, предназначенную для упаковки готовой продукции (товаров) и/или других ценностей.

7. В категорию запасов субъекта также включаются:

- 1) квалифицированные активы, предназначенные для продажи (например, жилые комплексы, винодельческая продукция, находящаяся в процессе выдержки);
- 2) ценности в виде запасов, которые временно находятся у третьих лиц по различным причинам или в определенных целях (например, ценности, переданные на хранение, комиссионную продажу, переработку).

7¹. Поступившие ценности отражаются в определенной категории запасов, если они соответствуют определению данной категории. В случае, когда в последующем назначение ценностей изменяется, они могут быть переклассифицированы в соответствующую категорию запасов в соответствии с учетными политиками.

9. Ценности, которые занимают незначительную долю в составе запасов (например, канцелярские товары), могут быть прямо списаны на затраты и/или текущие расходы в момент их закупки при условии, что даты их приобретения и передачи в пользование, совпадают.

10. Учет запасов ведется по подразделениям в количественном и стоимостном выражении и/или только в стоимостном выражении по единицам учета, таким как: тип (сорт), партия, однородная группа запасов и др.

Учет поступления запасов

Признание и первоначальная оценка

11. Запасы признаются как оборотные активы при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) контролируются субъектом, то есть находятся в его собственности;

- 2) существует вероятность получения субъектом будущих экономических выгод от использования запасов;
- 3) предназначены для использования в нормальном цикле производства /оказания услуг или будут проданы в течение 12 месяцев; и
- 4) первоначальная стоимость может быть достоверно определена.

12. В случае несоблюдения условий, изложенных в п.11 настоящего стандарта, приобретенные активы признаются как текущие расходы, долгосрочные активы или отражаются на забалансовых счетах.

13. Запасы, первоначально признанные, оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источника происхождения запасов, таких как: приобретение, производство, получение в качестве вклада в натуре в уставный капитал, безвозмездное получение, выбытие/ремонт долгосрочных активов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов, отражение пригодных (возвратных) отходов, перевод из долгосрочных активов и др.

14. В первоначальную стоимость запасов не включаются:

- 1) материальные потери, затраты на персонал и/или другие производственные затраты, понесенные сверх допустимых норм и нормативов;
- 2) расходы на хранение, за исключением случаев, когда такие расходы необходимы в процессе приобретения и/или производства;
- 3) административные расходы;
- 4) расходы на реализацию;
- 5) другие расходы, которые не связаны прямо с поступлением запасов.

15. Первоначальная стоимость приобретенных запасов включает покупную стоимость и расходы, непосредственно связанные с поступлением (например, транспортно-снабженческие расходы, расходы на страхование при транспортировке, расходы по погрузке, разгрузке, комиссионные посредникам, невозмещаемые налоги и сборы, таможенные пошлины и другие расходы, понесенные для приведения запасов в форму и к месту их использования по назначению, такие как: переработка, сортировка, упаковка). Поступление приобретенных запасов отражается в учете как одновременное увеличение запасов и обязательств, уменьшение дебиторской задолженности, затрат вспомогательных производств и др. Торговые уценки, скидки и другие аналогичные элементы вычитаются при определении первоначальной стоимости приобретенных запасов.

16. Первоначальная стоимость произведенных запасов (например, готовой продукции и полуфабрикатов) совпадает с их фактической себестоимостью, которая включает:

- 1) стоимость сырья и расходных материалов, непосредственно использованных в производственном процессе;
- 2) затраты на персонал, непосредственно занятый в процессе производства, взносы на обязательное государственное социальное страхование и

взносы обязательного медицинского страхования работодателя;

- 3) косвенные производственные затраты, которые отражаются в учете в порядке, изложенном в п. 28–31 настоящего стандарта;
- 4) затраты по займам, которые капитализируются согласно НСБУ «Затраты по займам».

17. В некоторых отраслях национальной экономики, кроме затрат, предусмотренных в п.16 настоящего стандарта, могут быть выделены и другие статьи затрат, которые отражают организационно-технологические особенности (например, в добывающей отрасли – амортизация природных ресурсов, в энергетической отрасли – амортизация основных средств, в металлургической промышленности – энергия, потребляемая в технологических целях).

18. В случае, когда в процессе производства получают одновременно два или более вида продукции, например, сопряженной продукции или основной продукции и другой побочной продукции и производственные затраты не могут быть отдельно определены, эти затраты распределяются на основе рационального метода (например, на основе вероятной стоимости реализации каждой продукции), применяемого последовательно, в соответствии с учетными политиками. Если побочная продукция имеет незначительную стоимость, она оценивается по чистой стоимости реализации, которая вычитается из общей суммы производственных затрат.

19. Себестоимость запасов субъекта сферы услуг включает материальные затраты, затраты на персонал и косвенные производственные затраты. Согласно учетным политикам субъекта материалы, использованные при оказании услуг, могут отражаться в учете как отдельные операции по выбытию запасов. В таком случае, стоимость использованных материалов не включается в себестоимость оказанных услуг.

20. Незавершенное производство определяется путем инвентаризации незавершенной продукции на конец периода, техническими методами определения уровня завершения или стадии выполнения технологических операций и ее оценки по фактической себестоимости.

21. Затраты, связанные с производством продукции и оказанием услуг, отражаются в учете согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг.

22. Оприходование произведенных запасов отражается в учете как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств субъекта.

23. Запасы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются по стоимости, утвержденной решением уполномоченного органа субъекта, с включением расходов, непосредственно связанных с поступлением, и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение неоплаченного капитала или увеличение незарегистрированного капитала.

24. Запасы, полученные от выбытия/ремонта долгосрочных активов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов, а также пригодные отходы оценива-

ются по справедливой стоимости и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов, запасов, затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств, увеличение текущих доходов и др.

Запасы, полученные безвозмездно (как дарение), оцениваются согласно данным первичных сопроводительных документов или по справедливой стоимости, с включением в необходимых случаях прямо относимых затрат. Первоначальная стоимость таких запасов отражается как одновременное увеличение запасов и обязательств (доходов будущих периодов). По мере использования, стоимость запасов, полученных безвозмездно, списывается на текущие доходы. Согласно учетным политикам первоначальная стоимость запасов, полученных безвозмездно, может отражаться как одновременное увеличение запасов и текущих доходов.

25. Запасы, переведенные из состава долгосрочных активов (например, из основных средств и/или инвестиционной недвижимости), отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов и т.д.

26. Оценка импортируемых запасов осуществляется в молдавских лях путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка Молдовы, установленному на дату составления таможенной декларации (если договор не предусматривает другую дату перехода к субъекту прав собственности на приобретенные запасы). Курсовые валютные разницы, связанные с импортируемыми запасами, отражаются в учете согласно НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

27. Оценка запасов, приобретенных от резидентов Республики Молдова, стоимость которых выражена в условных единицах (иностранной валюте) осуществляется в молдавских лях путем пересчета условных единиц (иностранной валюты) в порядке, установленном в договоре, как правило, на дату перехода права собственности на приобретенные запасы. Суммовые разницы, связанные с запасами, оцененные в условных единицах (иностранной валюте), отражаются в учете согласно НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

Косвенные производственные затраты

28. Косвенные производственные затраты включают затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений (цехов). Эти затраты отражаются в учете как одновременное увеличение косвенных производственных затрат и обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и т.д.

29. Косвенные производственные затраты связаны с изготовлением продукции /оказанием услуг нескольких видов и включаются в их себестоимость путем распределения в порядке, установленном в учетных политиках субъекта. Распределение таких затрат осуществляется в два этапа:

- 1) распределение затрат между себестоимостью продукции /услуг /незавершенной продукции и текущими расходами;

2) распределение затрат между видами изготовленной продукции /оказанных услуг.

30. Для распределения между себестоимостью продукции /услуг /незавершенного производства и текущими расходами косвенные производственные затраты подразделяются на:

1) переменные затраты, величина которых зависит от изменения объема производства (например, амортизация основных средств, начисленная в соответствии с количеством выпускаемой продукции, стоимость израсходованных материалов). Эти затраты включаются в себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг /незавершенного производства в полной сумме, независимо от степени использования производственных мощностей;

2) постоянные затраты, величина которых относительно не зависит от изменения объема производства (например, амортизация основных средств общепроизводственного назначения, рассчитанная линейным методом, затраты на содержание и эксплуатацию зданий и оборудования, производственных подразделений). Такие затраты распределяются между себестоимостью продукции/услуг и текущими расходами на основании нормальной мощности, которая представляет собой объем производства/услуг, который может быть достигнут в среднем в течение нескольких отчетных периодов или сезонов при нормальных условиях деятельности, учитывая потери в мощностях, обусловленные запланированными ремонтами (техническими обслуживаниями) оборудования. Если фактический объем продукции/услуг равен или превышает нормальную мощность, сумма фактических постоянных косвенных производственных затрат полностью включается в себестоимость. В случае, если фактический объем продукции/услуг ниже нормальной мощности, постоянные косвенные производственные затраты включаются в себестоимость на основании ставки, рассчитанной путем деления фактического объема продукции/услуг на нормальную мощность. Оставшаяся сумма постоянных косвенных производственных затрат считается как текущие расходы.

31. Распределение косвенных производственных затрат между видами произведенной продукции /оказанных услуг осуществляется пропорционально основе, установленной в учетных политиках субъекта (например, пропорционально основной заработной плате рабочих, занятых в основной и вспомогательных видах деятельности, общей суммы прямых производственных затрат, количества отработанных машино-часов, количества выпущенной продукции). Распределение косвенных производственных затрат отражается в учете как увеличение текущих расходов, затрат основной и/или вспомогательной деятельности, долгосрочных активов и др. и уменьшение косвенных производственных затрат.

Порядок распределения и отражения в учете косвенных производственных затрат представлен в приложении 1.

Учет выбытия запасов

32. Выбытие запасов имеет место в результате их расходования в рамках субъекта, продажи, передачи третьим лицам, перевода в состав долгосрочных активов и др.

33. Выбывшие запасы оцениваются по балансовой стоимости, которая определяется путем применения одного из следующих методов текущей оценки:

- 1) метод специфической идентификации;
- 2) метод ФИФО (первое поступление – первое выбытие);
- 3) метод средневзвешенной стоимости;
- 4) метод ЛИФО (последнее поступление – первое выбытие).

34. Метод текущей оценки запасов устанавливается каждым субъектом самостоятельно и отражается в его учетных политиках. В этом случае учитываются особенности деятельности субъекта, спрос на запасы на рынке, уровень инфляции, степень влияния принятого метода оценки на финансовый результат, а также издержки применения соответствующего метода. Субъект должен использовать одни и те же методы текущей оценки для всех запасов, имеющих сходное экономическое содержание и использование. Для запасов с различным экономическим содержанием или использованием могут быть применены разные методы.

35. Метод специфической идентификации состоит в определении индивидуальной стоимости элементов запасов. Этот метод подходит для запасов, составляющих объект отдельного заказа, независимо были ли они приобретены или произведены (например, здания, квартиры, автомобили, произведения искусства). Специфическая идентификация не может применяться в тех случаях, когда запасы включают значительное и разнообразное количество элементов.

36. Метод ФИФО предусматривает оценку выбывших запасов субъекта по первоначальной (фактической) стоимости первого поступления (первой партии). По мере израсходования партий выбывшие запасы оцениваются по первоначальной стоимости следующей партии в хронологическом порядке. Остаток запасов на конец периода оценивается по первоначальной стоимости последних партий запасов, приобретенных или произведенных. В случае использования метода ФИФО стоимость выбывших запасов может быть определена после каждого выбытия или на основе конечного остатка, установленного в результате инвентаризации. Метод ФИФО предпочтительнее тогда, когда цены на выбывшие запасы постоянно снижаются в течение отчетного периода.

Порядок применения метода ФИФО разъясняется в приложении 2.

37. Метод средневзвешенной стоимости предполагает расчет стоимости каждого элемента запасов на основе средневзвешенной стоимости аналогичных элементов, находящихся в остатке на начало периода, и стоимости аналогичных элементов, произведенных или приобре-

тенных в течение отчетного периода. Метод средневзвешенной стоимости может быть рассчитан после каждого поступления запасов, в конце отчетного периода или другим способом, предусмотренным в учетных политиках субъекта.

В случае применения метода средневзвешенной стоимости остаток запасов оценивается на основе средневзвешенной стоимости, рассчитанной за весь отчетный период или после последнего поступления. Метод средневзвешенной стоимости рекомендуется при значительных колебаниях цен запасов в течение отчетного периода.

Порядок применения метода средневзвешенной стоимости разъясняется в приложении 3.

37¹. Метод ЛИФО предусматривает оценку выбывших запасов по первоначальной стоимости последнего поступления (партии). По мере израсходования партий, выбывшие запасы оцениваются по первоначальной стоимости предыдущей партии в хронологическом порядке. Остаток запасов на конец периода оценивается по первоначальной стоимости первых партий запасов, приобретенных или произведенных. Метод ЛИФО рекомендуется тогда, когда цены на выбывшие запасы постоянно увеличиваются в течение отчетного периода.

Порядок применения метода ЛИФО разъясняется в приложении 3¹.

38. Метод текущей оценки запасов должен применяться последовательно для аналогичных элементов от одного отчетного периода к другому. Если в исключительных ситуациях субъект принимает решение об изменении метода оценки для определенного элемента запасов, в примечаниях к финансовым отчетам необходимо раскрыть причины изменения метода оценки и его влияние на финансовый результат. Изменение методов текущей оценки запасов (например, переход от метода ФИФО к средневзвешенной стоимости) осуществляется в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

39. В соответствии с учетными политиками, в зависимости от специфики деятельности, для оценки запасов в течение отчетного периода субъект может использовать следующие методы:

- 1) метод нормативных затрат;
- 2) метод розничных цен.

40. Нормативные затраты устанавливаются на основе норм расхода материалов, нормативов оплаты труда и др. Эти нормы должны периодически пересматриваться и корректироваться по мере необходимости. При применении метода нормативных затрат должны быть соблюдены следующие правила:

- 1) разницы между ценой и первоначальной стоимостью или себестоимостью должны быть отражены отдельно в бухгалтерском учете и включены в стоимость запасов, производственных затрат, текущих расходов и т.д.;
- 2) распределение разницы в цене на стоимость выбывших запасов и на остаток запасов осуществляется согласно методу, предусмотренному в учетных политиках субъекта.

41. Метод розничных цен применяется для определения стоимости запасов с большим количеством наимено-

ваний и с быстрым передвижением, которые имеют аналогичные маржи и для которых является нерациональным использование другого метода. При таком методе:

- 1) стоимость проданных запасов рассчитывается путем вычитания величины валовой маржи из продажной цены запасов;
- 2) любое изменение продажной цены предполагает пересчет валовой маржи.

42. Балансовая стоимость выбывших запасов (использованные, проданные или переданные третьим лицам) отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, незавершенных долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов. Балансовая стоимость шин и аккумуляторов, приобретенных отдельно от транспортных средств, переданных в эксплуатацию, отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, незавершенных долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов. В соответствии с учетными политиками стоимость шин и аккумуляторов, приобретенных отдельно от транспортных средств, может списываться на затраты /текущие расходы в зависимости от фактического пробега, срока эксплуатации или другим способом, установленным субъектом.

43. Балансовая стоимость запасов, переведенных в состав долгосрочных активов (например, основные средства и/или инвестиционная недвижимость), отражается в учете как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение запасов.

Последующая оценка запасов

44. Последующая оценка запасов проводится на отчетную дату с учетом метода текущей оценки, применяемого субъектом в течение отчетного периода. На отчетную дату запасы оцениваются по наименьшей сумме между балансовой стоимостью, определенной на основе метода текущей оценки, и чистой стоимостью реализации.

45. Запасы оцениваются по чистой стоимости реализации, если она ниже, чем их балансовая стоимость, а именно в случае:

- 1) повреждения или частичной порчи запасов;
- 2) частичного или полного морального старения запасов;
- 3) снижения продажной цены запасов;
- 4) увеличения возможных расходов, относящихся к завершению и реализации запасов и т.д.

46. Чистая стоимость реализации запасов определяется по одному из следующих методов:

- 1) метод категорий (элементов) запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации по каждому элементу запасов;
- 2) метод однородных групп запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации по каждой однородной группе запасов;
- 3) метод общего объема запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации всех запасов субъекта.

Порядок оценки запасов на основе чистой стоимости реализации разъясняется в приложении 4.

47. Чистая стоимость реализации запасов на отчетную дату определяется на основе:

- 1) договорных цен, в случае, когда запасы предназначены для продажи согласно заключенным договорам;
- 2) текущих рыночных цен, в случае, когда не заключены договора на продажу запасов, но они предназначены для реализации;
- 3) другой достоверной информации, которой владеет субъект.

48. Материалы и другие запасы, предназначенные для использования в производстве готовой продукции, не будут оцениваться ниже их себестоимости, если предполагается, что готовая продукция, которая составляет их основу, будет продана по цене, равной или большей чем ее себестоимость. В случае, когда предполагается, что себестоимость готовой продукции будет выше текущих рыночных цен, стоимость использованных материалов уменьшается до чистой стоимости реализации.

49. Сумма любого снижения стоимости запасов до чистой стоимости реализации отражается в учете как увеличение текущих расходов и увеличение корректировки по обесценению запасов.

50. За каждый последующий отчетный период проводится новая оценка чистой стоимости реализации запасов. Если в предыдущем периоде запасы были оценены в балансе по чистой стоимости реализации и остаются в остатках на конец отчетного периода по той же стоимости, а обстоятельства изменились и чистая стоимость реализации увеличилась, эти запасы оцениваются по наименьшей сумме из себестоимости и пересмотренной чистой стоимости реализации. Разница, полученная в пределах первоначальной стоимости, отражается как уменьшение корректировки по обесценению запасов и увеличение текущих доходов.

Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов

51. Передача в эксплуатацию малоценных и быстроизнашивающихся предметов, стоимость единицы которых не превышает 1/6 лимита от размера, установленного законодательством, отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов. Согласно учетным политикам эти предметы могут быть списаны по мере передачи в эксплуатацию путем начисления износа в порядке, установленном в п. 52–53 настоящего стандарта.

52. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, стоимость единицы которых превышает 1/6 лимита от размера, установленного законодательством, списываются на текущие затраты/расходы, долгосрочные активы и т.д. путем начисления износа. Передача в эксплуатацию этих предметов отражается как внутренняя корреспонденция между субсчетами, открытыми на счете учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

53. Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов начисляется в размере 100% от стоимости объектов, за вычетом остаточной стоимости при их передаче в эксплуатацию. В зависимости от назначения использования этих предметов, начисленный износ отражается в учете как одновременное увеличение текущих затрат/расходов, долгосрочных активов и др. и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Остаточная стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов устанавливается каждым субъектом самостоятельно. Списание износа этих предметов осуществляется при их выбытии и отражается как одновременное уменьшение износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов и запасов.

54. По временным нетитульным сооружениям, специальным приспособлениям и устройствам износ начисляется в течение всего срока полезного функционирования, а если этот срок превышает срок строительства основного объекта – исходя из продолжительности его строительства. В соответствии с учетными политиками, счетчики учета (электроэнергии, природного газа, воды, пр.) и другие аналогичные приспособления подлежат износу в течение всего срока полезного функционирования. Износ специальных временных нетитульных сооружений, приспособлений, устройств, счетчиков учета и других аналогичных приспособлений отражается как одновременное увеличение текущих затрат/расходов и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Раскрытие информации

55. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию относительно запасов:

- 1) стоимость поступивших и выбывших запасов в отчетном периоде;
- 2) основа распределения косвенных производственных затрат по видам производимой продукции и/или оказанных услуг;
- 3) балансовая стоимость запасов, оцененных по чистой стоимости реализации;
- 4) сумма корректировки по обесценению запасов, признанная и/или списанная в текущем периоде;
- 5) балансовая стоимость запасов, заложенных в счет обязательств.

Переходные положения

56. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу стандарта

57. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Порядок распределения косвенных производственных затрат

Исходные данные. У производственного субъекта в сентябре 201X года были изготовлены 3 вида продукции: «А», «В» и «С». Постоянные косвенные производственные затраты составили 120 000 леев, а переменные – 80 000 леев.

Согласно учетным политикам, косвенные производственные затраты распределяются по видам продукции согласно объему произведенной продукции.

Информация о нормальной мощности и объеме фактически произведенной продукции представлена в таблице 1:

Информация о нормальной производственной мощности и фактическом объеме продукции

Наименование продукции	Нормальная мощность, ед.	Фактический объем продукции, ед.
«А»	7000	7000
«В»	5000	4000
«С»	8000	6000

На основании данных примера, субъект распределяет косвенные производственные затраты между себестоимостью произведенной продукции и текущими расходами, а также по видам произведенной продукции согласно порядку, представленному в таблице 2.

Таблица 2

Распределение косвенных производственных затрат

Наименование продукции	Нормальная мощность, ед.	Объем произведенной продукции, ед.	Косвенные производственные затраты, леев				
			постоянные, всего	включительно, относящиеся к		переменные	включенные в себестоимость произведенной продукции
				себестоимости произведенной продукции	текущим расходам		
1	2	3	$4=(3:\sum 3)\times\sum 4$	$5=(3:2)\times 4^*$	$6=4-5$	$7=(3:\sum 3)\times\sum 7$	$8=5+7$
«А»	7000	7000	49 411,76	49 411,76	0	32 941,18	82 352,94
«В»	5000	4000	28 235,30	22 588,24	5 647,06	18 823,53	41 411,77
«С»	8000	6000	42 352,94	31 764,71	10 588,23	28 235,29	60 000,00
Всего	20 000	17 000	120 000,00	103 764,71	16 235,29	80 000,00	183 764,71

* В случае, когда фактический объем произведенной продукции больше нормальной мощности, постоянные производственные затраты полностью включаются в себестоимость, но не должны превышать сумму из графы 4.

Согласно данным примера и проделанным расчетам, в сентябре 201X года субъект отражает в учете:

- косвенные производственные затраты, списанные на текущие расходы в сумме 16 235,29 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение косвенных производственных затрат;
- косвенные производственные затраты, включенные в себестоимость произведенной продукции в сумме 183 764,71 леев – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение косвенных производственных затрат.

Приложение 2

Метод применения метода ФИФО после каждого выбытия запасов

Исходные данные. Остаток материалов субъекта на 1 октября 201X года составлял 7000 кг по первоначальной стоимости 20,50 леев/кг. В течение октября месяца 201X года на складе материалов имели место следующие операции:

- 1) 6 октября – поступление 5000 кг по цене 19,0 лея/кг;
- 2) 11 октября – поступление 7500 кг по цене 19,50 лея/кг;
- 3) 15 октября – выбытие (расход) 11 800 кг;
- 4) 22 октября – поступление 9600 кг по цене 22,0 лея/кг;
- 5) 25 октября – выбытие (расход) 4700 кг;
- 6) 27 октября – поступление 1500 кг по цене 21,50 лея/кг;
- 7) 29 октября – выбытие (расход) 2200 кг.

На основе данных из примера при применении метода ФИФО для оценки запасов составляются расчеты, представленные в таблице 3.

Расчет стоимости (себестоимости) израсходованных материалов на основании метода ФИФО после каждого выбытия

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев
1 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	7000	20,50	143 500
6 октября 201X г.	5000	19,00	95 000	-	-	-	7000	20,50	143 500
							5000	19,00	95 000
11 октября 201X г.	7500	19,50	146 250	-	-	-	12 000	-	238 500
							7000	20,50	143 500
							5000	19,00	95 000
15 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	7500	19,50	146 250
							19 500	-	384 750
							7000	20,50	143 500
22 октября 201X г.	9600	22,00	211 200	-	-	-	4800	19,00	91 200
							11 800	-	150 050
							200	19,00	3 800
25 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	7500	19,50	146 250
							9600	22,00	211 200
							17 300	-	361 250
27 октября 201X г.	1500	21,50	2250	-	-	-	200	19,00	3 800
							4500	19,50	87 750
							4700	-	91 550
29 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	3000	19,50	58 500
							9600	22,00	211 200
							1500	21,50	32 250
31 октября 201X (итого)	23 600		484 700	18 700	-	369 150	14 100	-	301 950
							800	19,50	15 600
							9600	22,00	211 200
							1500	21,50	32 250
							11 900	-	259 050

Согласно методу ФИФО, материалы, выданные со склада, оцениваются в следующем порядке:

- на 15 октября 201X г.:
 $7000 \text{ кг по цене } 20,50 \text{ лея/кг} = 143\,500 \text{ леев}$
 $4800 \text{ кг по цене } 19,50 \text{ лея/кг} = 91\,200 \text{ леев}$
 Всего 11800 кг $234\,700 \text{ леев}$
- на 25 октября 201X г.:
 $200 \text{ кг по цене } 19,00 \text{ лея/кг} = 3\,800 \text{ леев}$
 $4500 \text{ кг по цене } 19,50 \text{ лея/кг} = 87\,750 \text{ леев}$
 Всего 4700 кг $91\,550 \text{ леев}$
- на 29 октября 201X г.:
 $2200 \text{ кг по цене } 19,50 \text{ лея/кг} = 42\,900 \text{ леев}$
 Всего 2200 кг $42\,900 \text{ леев}$

Стоимость остатка материалов определяется следующим образом:

- a) стоимость начального остатка – 143 500 леев
 b) стоимость поступивших материалов – 484 700 леев
 c) стоимость израсходованных материалов – 369 150 леев
 Стоимость конечного остатка (a + b – c) 259 050 леев

На основании сделанных расчетов субъект отражает:

- стоимость поступивших материалов в сумме 484 700 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- стоимость израсходованных материалов в сумме 369 150 леев – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов.

Порядок применения метода средневзвешенной стоимости

Исходные данные. Используя данные из приложения 2 предположим, что субъект оценивает выбытие материалов согласно методу средневзвешенной стоимости после каждого поступления.

Согласно данным примера, стоимость (себестоимость) израсходованных материалов определяется в порядке, представленном в таблице 4.

Таблица 4

Расчет стоимости потребленных материалов согласно методу средневзвешенной стоимости, определенной после каждого поступления

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев
1 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	7000	20,50	143 500
6 октября 201X г.	5000	19,00	95 000	-	-	-	12 000	19,875	238 500
11 октября 201X г.	7500	19,50	146 250	-	-	-	19 500	19,731	384 750
15 октября 201X г.	-	-	-	11 800	19,731	232 825,8	7 700	19,731	151 924
22 октября 201X г.	9600	22,00	211 200	-	-	-	17 300	20,990	363 124
25 октября 201X г.	-	-	-	4 700	20,990	98 653	12 600	20,990	264 471
27 октября 201X г.	1 500	21,50	32 250	-	-	-	14 100	21,044	296 721,2
29 октября 201X г.	-	-	-	2 200	21,044	46 296,8	11 900	21,044	250 424
31 октября 201X г.	23 600	-	484 700	18 700	-	377 775,6	11 900	21,044	250 424

- Средневзвешенная стоимость после поступления 6 октября 201X г.:

$$\frac{143\,500 \text{ леев} + 95\,000 \text{ леев}}{7\,000 \text{ кг} + 5\,000 \text{ кг}} = \frac{238\,500 \text{ леев}}{12\,000 \text{ кг}} = 19,875 \text{ лея/кг};$$
- Средневзвешенная стоимость после поступления 11 октября 201X г.:

$$\frac{238\,500 \text{ леев} + 146\,250 \text{ леев}}{12\,000 \text{ кг} + 7\,500 \text{ кг}} = \frac{384\,750 \text{ леев}}{19\,500 \text{ кг}} = 19,731 \text{ лея/кг};$$
- Средневзвешенная стоимость после поступления 22 октября 201X г.:

$$\frac{151\,924,2 \text{ лея} + 211\,200 \text{ леев}}{7\,700 \text{ кг} + 9\,600 \text{ кг}} = \frac{363\,124,2 \text{ лея}}{17\,300 \text{ кг}} = 20,990 \text{ лея/кг};$$
- Средневзвешенная стоимость после поступления 27 октября 201X г.:

$$\frac{264\,471,2 \text{ лея} + 32\,250 \text{ леев}}{12\,600 \text{ кг} + 1\,500 \text{ кг}} = \frac{296\,721,2 \text{ лея}}{14\,100 \text{ кг}} = 21,044 \text{ лея/кг}.$$

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

- на 15 октября 201X г. – в сумме 232 825,8 лея (11 800 кг × 19,731 лея/кг);
- на 25 октября 201X г. – в сумме 98 653 леев (4 700 кг × 20,990 лея/кг);
- на 29 октября 201X г. – в сумме 46 296,8 лея (2 200 кг × 21,044 лея/кг).

Стоимость конечного остатка материалов может быть рассчитана двумя вариантами:

Вариант I

- а) стоимость начального остатка – 143 500 леев;
 б) стоимость поступивших материалов – 484 700 леев;
с) стоимость израсходованных материалов – 377 775,6 лея;
 Стоимость конечного остатка (а + б – с) 250 424,4 лея

Вариант II

- а) количество конечного остатка – 11 900 кг;
б) средневзвешенная стоимость на конец периода – 21,044 лея;
 Стоимость конечного остатка (а × б) 250 424,4 лея.

На основании сделанных расчетов субъект отражает в учете:

- стоимость поступивших материалов в сумме 484 700 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- стоимость израсходованных материалов в сумме 377 775,6 лея – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов.

Метод применения метода ЛИФО после каждого выбытия запасов

Исходные данные. Используя данные приложения 2, предположим, что субъект оценивает выбытие материалов согласно методу ЛИФО после каждого выбытия.

На основе данных из примера при применении метода ЛИФО для оценки запасов составляются расчеты, представленные в таблице 4¹:

Таблица 4¹

Расчет стоимости израсходованных материалов на основании метода ЛИФО после каждого выбытия

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев
1 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	7000	20,50	143 500
6 октября 201X г.	5000	19,0	95 000	-	-	-	7000	20,50	143 500
							5000	19,00	95 000
11 октября 201X г.	7500	19,50	146 250	-	-	-	12000	-	238 500
							7000	20,50	143 500
							5000	19,00	95 000
15 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	7500	19,50	146 250
							19500	-	384 750
							4300	19,00	81 700
22 октября 201X г.	9600	22,0	211 200	-	-	-	7000	20,50	143 500
							7500	19,50	146 250
							700	19,00	13 300
25 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	11 800	-	156 800
							7000	20,50	143 500
							700	19,00	13 300
27 октября 201X г.	1500	21,50	2250	-	-	-	9600	22,00	211 200
							17300	-	368 000
							4700	22,0	103 400
29 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	7000	20,50	143 500
							4900	22,00	107 800
							700	19,00	13 300
31 октября 201X г. (итого)	23 600	-	484 700	18 700	-	-	12 600	-	264 600
							7000	20,50	143 500
							4900	22,00	107 800
29 октября 201X г.	-	-	-	-	-	-	700	19,00	13 300
							1500	21,50	32 250
							4200	22,00	92 400
31 октября 201X г. (итого)	23 600	-	484 700	18 700	-	-	14 100	-	296 850
							2200	-	47 650
31 октября 201X г. (итого)	23 600	-	484 700	18 700	-	379 000	11 900	-	249 200

Согласно методу ЛИФО, израсходованные материалы оцениваются в следующем порядке:

- на 15 октября 201X г.:
7500 кг по цене 19,50 лея/кг = 146 250 леев
4300 кг по цене 19,00 лея/кг = 81 700 леев
Всего 11 800 кг 227 950 леев
- на 25 октября 201X г.:
4700 кг по цене 22,00 лея/кг = 103 400 леев
- на 29 октября 201X г.:
1500 кг по цене 21,50 лея/кг = 32 250 леев
700 кг по цене 22,00 лея/кг = 15 400 леев
Всего 2200 кг 47 650 леев

Стоимость остатка материалов определяется следующим образом:

- а) стоимость начального остатка – 143 500 леев
- б) стоимость поступивших материалов – 484 700 леев
- с) стоимость израсходованных материалов – 379 000 леев

Стоимость конечного остатка (а + б – с) 249 200 леев
 На основании сделанных расчетов субъект отражает:

- стоимость поступивших материалов в сумме 484 700 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- стоимость израсходованных материалов в сумме 379 000 леев – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов.

Приложение 4

Порядок последующей оценки запасов по чистой стоимости реализации

Исходные данные. Субъект продает телевизоры. Остаток телевизоров на 31 декабря 201X года составляет 12 единиц, которые делятся на три группы «А», «В» и «С». Первоначальная стоимость и чистая стоимость реализации остатка телевизоров на 31 декабря 201X представлены в таблице 5.

Таблица 5

Первоначальная стоимость и чистая стоимость реализации остатка телевизоров на 31 декабря 201X года

Код	Группа	Первоначальная стоимость, леев	Чистая стоимость реализации, леев
1	2	3	4
1	«А»	3000	5000
2	«А»	4000	5000
3	«А»	6500	5000
4	«А»	7000	5000
5	«В»	8500	9000
6	«В»	6500	9000
7	«В»	7000	9000
8	«С»	9000	10 000
9	«С»	9500	10 000
10	«С»	8500	10 000
11	«С»	7500	10 000
12	«С»	8000	10 000

На основании данных таблицы 5 рассчитывается стоимость телевизоров, которая должна быть отражена в балансе в зависимости от порядка определения чистой стоимости реализации:

- вариант I – по каждому телевизору;
- вариант II – по группе телевизоров;
- вариант III – по всем телевизорам, находящимся на складе.

Для определения балансовой стоимости телевизоров необходимо сопоставить, соответственно, первоначальную стоимость и чистую стоимость реализации по каждому телевизору, по группе телевизоров и по всем телевизорам, находящимся на складе (таблица 6).

Таблица 6

Расчет балансовой стоимости телевизоров на 31 декабря 201X года

Код	Группа	Первоначальная стоимость, леев	Чистая стоимость реализации, леев	Наименьшая стоимость из первоначальной стоимости и чистой стоимости реализации, леев
1	«А»	3000	5000	3000
2	«А»	4000	5000	4000
3	«А»	6500	5000	5000
4	«А»	7000	5000	5000
Итого		20 500	20 000	17 000
5	«В»	8500	9000	8500
6	«В»	6500	9000	6500
7	«В»	7000	9000	7500
Итого		22 000	27 000	22 000
8	«С»	9000	10 000	9000
9	«С»	9500	10 000	9500
10	«С»	8500	10 000	8500
11	«С»	7500	10 000	7500
12	«С»	8000	10 000	8000
Итого		42 500	50 000	42 500
Всего		85 000	97 000	81 500

На основании данных таблицы 6 балансовая стоимость телевизоров составит:

- вариант I: при определении чистой стоимости реализации по каждому телевизору – 81 500 леев. Разница между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации в сумме 3500 леев (85 000 леев – 81 500 леев) отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;
- вариант II: при определении чистой стоимости реализации по каждой группе телевизоров – 84 500 леев (20 000 леев + 22 000 леев + 42 500 леев). Разница между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации – 500 леев (85 000 леев – 84 500 леев) отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;
- вариант III: при определении чистой стоимости реализации по всем телевизорам, находящимся на складе, – 85 000 леев. В этой ситуации не должны составляться какие-либо бухгалтерские записи, поскольку запасы отражены в балансе по первоначальной стоимости.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Собственный капитал и обязательства»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS 19) «Вознаграждения работникам», МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка бухгалтерского учета собственного капитала и обязательств и раскрытия соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета элементов собственного капитала и обязательств.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Собственный капитал – остаточная величина в активах субъекта после вычета обязательств.

Уставный капитал – совокупная величина долей участия собственников субъекта.

Обязательства – существующие обязательства субъекта, возникшие вследствие прошлых экономических фактов и погашение (списание) которых приведет к выбытию (снижению) ресурсов, включающих экономические выгоды.

Доли участия (инструменты собственного капитала) – доли уставного капитала (акции, доли участия и т.д. в зависимости от организационно-правовой формы субъекта), которые предоставляют собственникам субъекта права, установленные его уставом и действующим законодательством.

Премии капитала – превышение (положительные разницы) между:

- 1) фактической и номинальной стоимостью долей участия, внесенных в уставный капитал;
- 2) номинальной или отчужденной стоимостью и изъятой стоимостью выкупленных собственных долей участия и в последующем аннулированных или отчужденных;
- 3) номинальной стоимостью облигаций и номинальной стоимостью акций, в которые они были конвертированы.

Собственники (учредители) – лица (акционеры, пайщики, участники, члены и т.д. в зависимости от организационно-правовой формы субъекта), которым принадлежат доли участия в уставном капитале субъекта.

Оценочные резервы – обязательства с неопределенным сроком исполнения или с неопределенной величиной.

Резервы – элементы собственного капитала в виде резервного капитала (резервов, установленных законодательством), уставных резервов (резервов, предусмотренных уставом) и прочих резервов.

Резервы от переоценки – положительная разница от переоценки, установленная в результате переоценки долгосрочных материальных активов.

Субсидии – помощь, предоставленная Правительством, другими органами публичного управления, национальными и международными учреждениями и организациями в форме передачи ресурсов с условием соблюдения субъектом определенных условий.

Учет собственного капитала

5. Собственный капитал включает уставный и незарегистрированный капитал, премии капитала, резервы, прибыль (убыток), резервы от переоценки и прочие элементы собственного капитала.

Уставный и незарегистрированный капитал

5¹. Уставный и незарегистрированный капитал учитывается по следующим элементам: уставный капитал, неоплаченный капитал, незарегистрированный капитал, изъятый капитал и имущество, полученное от государства с правом собственности.

6. Формирование уставного капитала отражается в учете в величине, указанной в учредительных документах субъекта и/или других документах, предусмотренных законодательством.

7. На дату государственной регистрации субъекта в учете отражается одновременное увеличение неоплаченного и уставного капитала (в акционерных обществах – незарегистрированного капитала). Получение вкладов учредителей в уставный капитал отражается в учете как увеличение соответствующих активов и уменьшение неоплаченного капитала.

Пример 1. Учредитель общества с ограниченной ответственностью 09.04.201X года утвердил устав субъекта, в соответствии с которым уставный капитал в

размере 180 000 леев формируется из следующих вкладов учредителя: денежные средства в сумме 72 000 леев, земельный участок стоимостью 27 000 леев, здание стоимостью 81 000 леев.

15.04.201X года учредитель внес на счет общества всю сумму денежного вклада. 19.04.201X года была осуществлена государственная регистрация субъекта. 30.04.201X года был подписан акт приема-передачи вкладов в натуре, которые были зарегистрированы в кадастровых органах 05.05.201X года.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает в учете:

в апреле 201X года:

- формирование уставного капитала в размере 180 000 леев – как одновременное увеличение неоплаченного и уставного капитала;
- получение денежного вклада учредителя в уставный капитал в сумме 72 000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала;

в мае 201X года:

- получение вкладов учредителя в натуре в уставный капитал в сумме 108 000 леев (27 000 леев + 81 000 леев) – как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение неоплаченного капитала.

8. После государственной регистрации размещенных акций при создании акционерного общества, их номинальная (установленная) стоимость отражается в учете как уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение уставного капитала.

9. В случае, когда создание акционерного общества было признано несостоявшимся, стоимость вкладов к возврату отражается в учете как уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение обязательств перед собственниками.

10. Если фактическая стоимость полученных или подлежащих получению активов в качестве вкладов в уставный капитал больше номинальной стоимости вкладов собственников, разница отражается в учете в соответствии с решением уполномоченного органа управления субъекта как:

- 1) премии капитала, если соответствующая разница не подлежит возмещению собственникам;
- 2) обязательства перед собственниками, если соответствующая разница подлежит возмещению собственникам.

Пример 2. При создании акционерного общества 5000 простых акций номинальной стоимостью 10 леев были размещены по цене 12 леев/акция. Государственная регистрация общества имела место 15 мая 201X года. Учредители акционерного общества в соответствии с учредительными документами внесли денежные средства на всю стоимость акций в сумме 60 000 леев (5000 акций × 12 леев). Акции общества были зарегистрированы Национальной комиссией по финансовому рынку 28.05.201X года.

На основании приведенных в примере данных субъект в мае 201X года отражает в учете:

- неоплаченный капитал в сумме 60 000 леев (5000 акций × 12 леев) – как одновременное увеличение неоплаченного капитала и незарегистрированного капитала в сумме 50 000 леев (5000 акций × 10

леев) и добавочного капитала в сумме 10 000 леев (5000 акций × 2 леев);

- денежные вклады, полученные в сумме 60 000 леев, – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала;
- уставный капитал в сумме 50 000 леев (5000 акций × 10 леев) – как увеличение уставного капитала и уменьшение незарегистрированного капитала.

Разница между стоимостью активов, полученных в счет оплаты акций (60 000 леев), и номинальной стоимостью акций (50 000 леев) составляет премии капитала субъекта.

11. Изменения уставного капитала отражаются в учете после государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта и/или другие документы, предусмотренные законодательством.

12. Вклады по увеличению уставного капитала, полученные до государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта, отражаются как одновременное увеличение соответствующих активов и незарегистрированного капитала. После государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта, в учете отражается уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение уставного капитала.

13. Если увеличение уставного капитала не осуществлено в установленные действующим законодательством сроки, стоимость вкладов, которые подлежат возврату, отражается как уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение обязательств перед собственниками.

14. Увеличение уставного капитала за счет отдельных элементов собственного капитала отражается в учете как уменьшение соответствующих элементов и увеличение уставного капитала.

Пример 3. Участники общества с ограниченной ответственностью 10.04.201X года приняли решение увеличить уставный капитал субъекта за счет резервного капитала в сумме 18 500 леев. 30.04.201X года была осуществлена государственная регистрация увеличения уставного капитала субъекта.

На основании приведенных в примере данных в апреле 201X года субъект отражает в учете уменьшение резервного капитала и увеличение уставного капитала в сумме 18 500 леев.

15. Уменьшение уставного капитала отражается в учете как его уменьшение при одновременном:

- 1) уменьшении неоплаченного капитала, если собственники не внесли в полном объеме вклады, на которые подписались в сроки, установленные действующим законодательством;
- 2) уменьшении убытков прошлых лет субъекта при их покрытии;
- 3) уменьшении изъятых капиталов при аннулировании ранее приобретенных, выкупленных или полученных долей участия;
- 4) увеличении обязательств перед собственниками при возмещении им части долей участия.

Пример 4. Согласно данным баланса на 31.12.201X года стоимость чистых активов общества с ограниченной ответственностью меньше уставного капитала общества на 30 500 леев по причине непокрытых убытков.

16 апреля 201X+1 года учредители общества приняли решение уменьшить уставный капитал на 30 500 леев для покрытия убытков прошлых лет.

29 апреля 201X+1 года была осуществлена государственная регистрация уменьшения уставного капитала общества.

На основании приведенных в примере данных в апреле 201X+1 года субъект отражает в учете снижение уставного капитала в сумме 30 500 леев – как одновременное уменьшение уставного капитала и уменьшение убытков прошлых лет.

16. Изъятые собственные доли участия (приобретенные, выкупленные или полученные субъектом у/от своих собственников или их наследников) отражаются в учете по их фактической стоимости изъятия (приобретения, выкупа или получения) как увеличение изъятых капитала с одновременным уменьшением активов, послуживших средством платежа, или увеличением обязательств перед собственниками в случае последующей оплаты.

17. При аннулировании или отчуждении изъятых долей участия, положительные разницы между фактической стоимостью изъятия и их номинальной (установленной) стоимостью или стоимостью отчуждения, отражаются как премии капитала, а отрицательные разницы списываются на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Пример 5. 21.01.201X года акционерное общество приобрело 3000 собственных акций номинальной стоимостью 50 леев/акция по продажной цене 65 леев/акция. 15.04.201X года было зарегистрировано уменьшение уставного капитала за счет аннулирования 1500 приобретенных акций. 07.05.201X были перепроданы 1000 акций по цене 68 леев за акцию.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает в учете:

в январе 201X года:

- приобретение 3000 собственных акций в сумме 195 000 леев (3000 акций × 65 леев) – как увеличение изъятых капитала и уменьшение денежных средств;

в апреле 201X года:

- аннулирование 1500 приобретенных собственных акций в сумме 75 000 леев (1500 акций × 50 леев) – как одновременное уменьшение уставного капитала и изъятых капитала;
- списание отрицательной разницы между номинальной стоимостью и стоимостью приобретения аннулированных акций в сумме 22 500 леев [1500 акций × (65 леев – 50 леев)] – как уменьшение нераспределенной прибыли (увеличение непокрытого убытка) и уменьшение изъятых капитала;

в мае 201X года:

- перепродажа 1000 собственных акций в сумме 68 000 леев (1000 акций × 68 леев) – как увеличение денежных средств и уменьшение изъятых капитала;
- списание разницы между стоимостью перепродажи и стоимостью приобретения изъятых акций в сумме 3000 леев [1000 акций × (68 леев – 65

леев)] – как одновременное увеличение изъятых капитала и премии капитала.

Имущество, полученное от государства с правом собственности

17¹. Поступление имущества, полученного от государства с правом собственности публичными органами и учреждениями на самоуправлении, отражается в размере, установленном в учредительных и/или других документах, предусмотренных законодательством: активов – как одновременное увеличение активов и имущества, полученного от государства с правом собственности; обязательств – как увеличение обязательств и уменьшение имущества, полученного от государства с правом собственности.

17². Выбытие имущества, полученного от государства с правом собственности публичными органами и учреждениями на самоуправлении, отражается: в случае передачи активов – как одновременное уменьшение имущества, полученного от государства с правом собственности и активов; а в случае передачи обязательств – как уменьшение обязательств и увеличение имущества, полученного от государства с правом собственности.

Премии капитала

17³. Премии капитала возникают в результате операций по формированию и увеличению уставного капитала и конверсии облигаций в акции и отражаются как увеличение неоплаченного капитала, изъятых капитала и/или уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение премии капитала.

17⁴. Премии капитала, списанные согласно решению руководящего органа субъекта, отражаются как уменьшение премии капитала и увеличение нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка) прошлых лет.

Резервы

18. Резервы включают резервный капитал, уставные резервы и прочие резервы. Резервы формируются за счет прибыли или других предусмотренных законодательством источников и используются по решению уполномоченного органа управления субъекта.

19. Формирование резервов отражается в учете как уменьшение прибыли или других разрешенных законодательством источников и увеличение резервов. Использование резервов отражается в учете как уменьшение резервов и увеличение элементов собственного капитала или обязательств субъекта.

19¹. В случае, когда субъект прекращает создавать уставные и/или другие резервы, неиспользованная сумма списывается, согласно решению собственников, на распределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Пример 6. Участники общества с ограниченной ответственностью 14 февраля 201X года приняли решение отчислить из чистой прибыли 201X-1 года в резервный капитал сумму в 28 200 леев. 15 сентября 201X года участники приняли решение увеличить уставный капитал общества на 25 000 леев за счет резервного капитала. 28 сентября 201X года была осуществлена государ-

ственная регистрация изменения уставного капитала субъекта.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает в учете:

в феврале 201X года:

- уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет и увеличение резервного капитала в сумме 28 200 леев;

в сентябре 201X года:

- уменьшение резервного капитала и увеличение уставного капитала в сумме 25 000 леев.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

20. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) включает: чистую прибыль (чистый убыток) отчетного периода, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет, использованную прибыль отчетного периода, поправки результатов прошлых лет.

21. Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода определяется как разница между текущими доходами и расходами субъекта, признанными в текущем отчетном периоде.

22. Использованная прибыль отчетного периода, согласно решению уполномоченного органа управления субъекта, отражается в учете как одновременное увеличение использованной прибыли и обязательств или элементов собственного капитала субъекта. При реформации баланса использованная прибыль отчетного периода относится на уменьшение (увеличение) чистой прибыли (чистого убытка) текущего отчетного периода.

23. При реформации баланса чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода списывается и отражается в учете как:

- 1) уменьшение чистой прибыли отчетного периода и увеличение нераспределенной прибыли или уменьшение непокрытого убытка прошлых лет;
- 2) уменьшение нераспределенной прибыли или увеличение непокрытого убытка прошлых лет и уменьшение чистого убытка отчетного периода.

Пример 7. Субъект отразил в учете в течение 201X года доходы в сумме 190 000 леев и расходы в сумме 110 000 леев, в результате чего прибыль составила 80 000 леев. Согласно решению совета субъекта в июле 201X года были начислены промежуточные дивиденды в сумме 10 000 леев.

На основании приведенных в примере данных, субъект отражает в учете:

в июле 201X года:

- начисление промежуточных дивидендов в сумме 10 000 леев – как одновременное увеличение использованной прибыли отчетного периода и обязательств перед собственниками;

31 декабря 201X года:

- списание текущих доходов в сумме 190 000 леев – как уменьшение текущих доходов и увеличение итогового финансового результата отчетного периода;
- списание текущих расходов в сумме 110 000 леев – как одновременное уменьшение итогового финансового результата отчетного периода и текущих расходов;

при реформации баланса:

- списание использованной прибыли отчетного периода в сумме 10 000 леев – как одновременное уменьшение использованной прибыли отчетного периода и чистой прибыли отчетного периода;
- списание чистой прибыли отчетного периода в сумме 70 000 леев (190 000 леев – 110 000 леев – 10 000 леев) – как уменьшение чистой прибыли отчетного периода и увеличение нераспределенной прибыли прошлых лет.

24. Поправки результатов прошлых лет представляют собой прибыль (убыток), возникшую вследствие бухгалтерских ошибок, допущенных при отражении элементов учета в предыдущие годы, но выявленных и исправленных в отчетном периоде. Эти поправки отражаются в учете в соответствии с положениями НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события». При реформации баланса поправки результатов прошлых лет списываются на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

25. Использование нераспределенной прибыли прошлых лет, согласно решению уполномоченного органа управления субъекта, отражается в учете как уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет и обязательств или элементов собственного капитала.

Пример 8. Общее собрание участников общества с ограниченной ответственностью 4 апреля 201X года приняло решение распределить чистую прибыль 201X-1 года в общей сумме 15 200 леев, из которой 760 леев направлено на увеличение резервного капитала, а остальная часть подлежит распределению между участниками и выплате денежными средствами.

На основании приведенных в примере данных, субъект в апреле 201X года отражает в учете распределение прибыли как уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет в сумме 15 200 леев и увеличение:

- резервного капитала в сумме 760 леев;
- обязательств перед собственниками в сумме 14 440 леев.

26. Покрытие убытков прошлых лет в течение отчетного периода, согласно решению уполномоченного органа управления субъекта, отражается в учете в зависимости от источника покрытия убытков как уменьшение резервов, премии капитала или других элементов собственного капитала или как увеличение неоплаченного капитала и уменьшение непокрытых убытков прошлых лет.

Пример 9. Согласно балансу на 31.12.201X года стоимость чистых активов общества с ограниченной ответственностью меньше уставного капитала субъекта на 9500 леев по причине непокрытых убытков. В условиях невозможности компенсации этих убытков за счет уменьшения уставного капитала или других элементов собственного капитала, участники 3 апреля 201X+1 года решили покрыть убытки за счет вкладов участников. Соответствующие вклады были внесены в течение того же месяца денежными средствами.

На основании приведенных в примере данных субъект в апреле 201X года отражает в учете:

- покрытие убытков в сумме 9500 леев – как увеличение неоплаченного капитала и уменьшение непокрытых убытков прошлых лет;
- получение вкладов для покрытия убытков в сумме 9500 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала.

Резервы от переоценки

26¹. Резервы от переоценки отражаются в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

Прочие элементы собственного капитала

27. Прочие элементы собственного капитала включают любые его элементы, которые не были включены в уставный и незарегистрированный капитал, премии капитала, резервы, прибыль (убыток) или резервы от переоценки. В субъектах с публичной собственностью как прочие элементы собственного капитала могут быть отражены субсидии, относящиеся к активам, полученным от Правительства и других органов публичного управления, списанные (после выполнения договорных условий) в соответствии с п.80 настоящего стандарта.

28. Положительные или отрицательные курсовые валютные разницы, относящиеся к элементам собственного капитала отражаются в учете как текущие доходы или расходы в соответствии с НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

Учет обязательств

Общие правила

29. Обязательства признаются на основе метода начислений в случае, если:

- 1) существует обоснованная уверенность, что в результате погашения (списания) обязательства произойдет выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;
- 2) величина обязательства может быть достоверно определена.

30. Обязательства отражаются вследствие прошлых сделок и событий, которые вытекают из заключенных договоров или из требований действующего законодательства (например, приобретение товаров и услуг с последующей оплатой, получение банковских кредитов, начисление налогов и др.).

Пример 10. Субъект заключил в ноябре 201X года договор купли-продажи товаров стоимостью 45 000 леев и договор на оказание услуг на сумму 12 000 леев. Товары были приобретены в декабре 201X года, а услуги были получены в феврале 201X+1 года.

На основании данных примера в ноябре 201X года субъект не будет признавать какие-либо обязательства. Обязательства перед поставщиками по приобретенным товарам будут признаны в декабре 201X года, а обязательства по полученным услугам – в феврале 201X+1 года.

31. Обязательства оцениваются по их номинальной стоимости, которая подлежит оплате, включая налоги и сборы, предусмотренные законодательством (налог на добавленную стоимость, акцизы, другие налоги и сборы).

32. В зависимости от срока погашения, обязательства подразделяются на текущие и долгосрочные обязательства. Обязательство считается текущим тогда, когда оно подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. Все остальные обязательства квалифицируются как долгосрочные обязательства.

33. В зависимости от степени оценки обязательства подразделяются на безусловные обязательства и оценочные резервы.

33¹. В зависимости от аффилированности сторон обязательства классифицируются как обязательства перед аффилированными и неаффилированными сторонами. Состав аффилированных сторон установлен в НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества». В составе обязательств перед аффилированными сторонами выделяются обязательства, относящиеся к интересам участия.

34. Курсовые валютные разницы и суммовые разницы, относящиеся к обязательствам, учитываются в соответствии с НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

35. На отчетную дату субъект определяет текущую долю долгосрочных обязательств, которая отражается как уменьшение долгосрочных обязательств и увеличение текущих обязательств.

36. Не допускается взаимопогашение обязательств и дебиторской задолженности, за исключением случаев, когда компенсируются обязательства перед кредитором за счет его дебиторской задолженности и при условии, что данное компенсирование было четко оговорено обеими сторонами.

37. Погашение обязательств может осуществляться путем:

- 1) уплаты денежных средств;
- 2) передачи других активов;
- 3) оказания услуг;
- 4) замены одного обязательства другим;
- 5) зачета выданных авансов;
- 6) конвертирования долга в вклад в уставный капитал и др.

38. Если на отчетную дату величина средств, направленных для погашения обязательства, превышает его сумму, соответствующая разница отражается как дебиторская задолженность.

39. Списание обязательств осуществляется:

- 1) при отказе кредитора от своих прав;
- 2) при лишении кредитора его прав, в том числе по истечении срока исковой давности обязательств;
- 3) в других случаях, предусмотренных законодательством.

Списание обязательств отражается как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов.

Пример 11. В результате инвентаризации обязательств на 31.12.201X года было обнаружено, что срок исковой давности обязательства перед одним поставщиком по приобретенным материалам истек. Руководитель субъекта принял решение списать задолженность с истекшим сроком исковой давности в размере 21 000 леев.

На основании данных примера субъект отражает списание обязательств перед поставщиком в сумме 21 000 леев – как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

40. Обязательства учитываются в разрезе следующих групп:

- 1) финансовые обязательства;
- 2) коммерческие обязательства;
- 3) начисленные обязательства;
- 4) субсидии;
- 6) прочие обязательства.

Финансовые обязательства

41. Финансовые обязательства включают обязательства, относящиеся к кредитам и займам, полученным на установленный срок и за определенную плату (процент) или безвозмездно.

В составе долгосрочных и краткосрочных займов выделяются займы от выпуска облигаций, включая займы от выпуска конвертируемых облигаций и другие займы.

42. Обязательства, относящиеся к основной сумме, признаются по мере получения кредитов и займов и отражаются либо как увеличение денежных средств или других активов, либо как уменьшение соответствующих обязательств с одновременным увеличением долгосрочных или текущих обязательств.

43. Обязательства по процентам признаются по мере их начисления согласно договорным условиям и отражаются как увеличение текущих расходов или как увеличение стоимости квалифицируемых активов и увеличение обязательств в соответствии с НСБУ «Затраты по займам».

Пример 12. 1 октября 201X года субъект получил банковский кредит для пополнения оборотных средств на сумму 120 000 леев сроком на 2 года с годовой процентной ставкой 18%. Начисление и выплата процентов производится ежемесячно. Погашение кредита осуществляется ежегодно равными частями. Согласно выписке со счета сумма процентов составляет:

- в 201X году – 5444 леев;
- в 201X+1 году – 18 878 леев;
- в 201X+2 году – 8078 леев.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

в октябре 201X года:

- получение банковского кредита в сумме 120 000 леев – как одновременное увеличение денежных средств и долгосрочных обязательств.

в октябре-декабре 201X года:

- начисление процентов в сумме 5444 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- выплата процентов в сумме 5444 леев – как одновременное уменьшение денежных средств и текущих обязательств.

на 31 декабря 201X года:

- отражение текущей доли долгосрочных финансовых обязательств в сумме 60 000 леев – как уменьшение долгосрочных обязательств и увеличение текущих обязательств.

в январе-декабре 201X+1 года:

- начисление процентов в сумме 18 878 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;

- выплата процентов в сумме 18 878 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;
- погашение кредита в сумме 60 000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

на 31 декабря 201X+1 года:

- отражение текущей доли долгосрочных финансовых обязательств в сумме 60 000 леев – как уменьшение долгосрочных обязательств и увеличение текущих обязательств.

в январе-сентябре 201X+2 года:

- начисление процентов в сумме 8078 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- выплата процентов в сумме 8078 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;
- погашение кредита в сумме 60 000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

Коммерческие обязательства

45. Коммерческие обязательства включают обязательства перед:

- 1) поставщиками по приобретенным ценностям и услугам;
- 2) покупателями по полученным авансам в счет будущих поставок товаров и услуг и др.;
- 3) лизингодателями по ценностям, полученным в лизинг.

46. Коммерческие обязательства отражаются по мере приобретения ценностей и получения приобретенных услуг как одновременное увеличение стоимости активов, затрат/расходов и текущих обязательств.

47. Коммерческие обязательства, признанные первоначально, корректируются вследствие:

- 1) получения скидок от поставщиков;
- 2) возврата ранее приобретенных ценностей;
- 3) исправления ошибок, относящихся к стоимости ценностей (услуг), приобретенных в предыдущие годы.

48. Корректировка обязательств в случае получения скидок от поставщиков после поступления ценностей (получения услуг) отражается как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

49. Корректировка обязательств в результате возврата приобретенных ценностей отражается как одновременное уменьшение текущих обязательств и стоимости возвращенных долгосрочных или текущих активов.

Пример 13. В ноябре 201X года субъект приобрел 50 комплектов офисной мебели по цене за единицу 2400 леев (в том числе НДС) с целью их перепродажи. При приемке было обнаружено, что 4 комплекта имеют дефекты и были выдвинуты претензии поставщику. После признания претензии поставщиком, комплекты с дефектами были возвращены в том же месяце. Обязательство по приобретенной мебели было погашено в декабре 201X года.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

в ноябре 201X года:

- отражение первоначальной стоимости (без НДС) приобретенной мебели в сумме 100 000 леев (50 комплектов × 2400 леев : 6 × 5) – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- зачет суммы НДС, относящейся к приобретенной мебели, в сумме 20 000 леев (50 комплектов × 2400 леев : 6) – как уменьшение обязательств перед бюджетом и увеличение текущих обязательств;
- сторнирование первоначальной стоимости (без НДС) возвращенной мебели в сумме 8000 леев (2400 леев × 4 комплекта : 6 × 5) – как уменьшение запасов и текущих обязательств;
- сторнирование суммы НДС, относящейся к возвращенной мебели, в сумме 1600 леев (2400 леев × 4 комплекта : 6) – как увеличение обязательств перед бюджетом и уменьшение текущих обязательств;

в декабре 201X года:

- погашение обязательств перед поставщиком с учетом возвращенной мебели в сумме 110 400 леев (100 000 леев + 20 000 леев – 8000 леев – 1600 леев) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

50. Корректировка коммерческих обязательств вследствие исправления ошибок, относящихся к стоимости активов, приобретенных в предыдущие годы и находящихся в распоряжении субъекта, отражается как одновременное увеличение стоимости активов и текущих обязательств либо как одновременное уменьшение текущих обязательств и стоимости активов.

51. Корректировка коммерческих обязательств в результате исправления ошибок, относящихся к стоимости услуг, приобретенных в предыдущие годы или ценностей, приобретенных в предыдущие годы, которые на момент обнаружения ошибок не находятся в распоряжении субъекта, отражается как уменьшение поправок результатов предыдущих лет и увеличение текущих обязательств или как уменьшение текущих обязательств и увеличение поправок результатов предыдущих лет, соответственно.

Начисленные обязательства

52. Начисленные обязательства включают:

- 1) обязательства перед персоналом;
- 2) обязательства по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования;
- 3) обязательства перед бюджетом;
- 4) прочие обязательства.

53. Обязательства перед персоналом включают:

- 1) обязательства по заработной плате – основная заработная плата, надбавки, доплаты, премии, пособия по временной нетрудоспособности, отпускные пособия и другие выплаты, произведенные субъектом работникам;
- 2) обязательства по другим операциям – материальная помощь, возмещение расходов на служебные командировки, на приобретение имущества и услуг работниками для нужд субъекта, использование личных ценностей в служебных целях и др.

54. Обязательства перед персоналом по заработной плате отражаются как одновременное увеличение стоимости активов, затрат/расходов (в зависимости от вида работ, в которых задействован работник) и текущих обязательств.

55. Обязательства перед персоналом по другим операциям отражаются как увеличение стоимости активов, затрат/расходов, либо как уменьшение коммерческих обязательств и увеличение текущих обязательств.

56. Обязательства перед персоналом уменьшаются на сумму удержаний, которые включают:

- 1) налоговые удержания (подходный налог);
- 2) социальные удержания (индивидуальные взносы обязательного государственного социального страхования, взносы обязательного медицинского страхования работников);
- 3) прочие удержания (возмещение материального ущерба, возврат излишне выплаченных сумм по причине ошибки в расчетах, погашение неиспользованного и несвоевременно возвращенного аванса, алименты и другие удержания по исполнительным документам, профсоюзные взносы и др.).

57. Удержания из заработной платы и из других доходов работников производятся при их направлении на выплату и отражаются как уменьшение обязательств перед персоналом и увеличение обязательств перед бюджетом, обязательств по обязательному государственному социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию, обязательств перед прочими кредиторами и/или уменьшение дебиторской задолженности персонала.

58. Обязательства по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования включают обязательства перед бюджетом государственного социального страхования и фондами обязательного медицинского страхования, в том числе обязательства по штрафам, примененным за нарушение законодательства в данной области. Обязательства работодателя по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования отражаются как одновременное увеличение стоимости активов, затрат/расходов (в зависимости от вида работ, в которых задействован работник) и текущих обязательств.

59. Пособия, предоставленные работникам за счет бюджета государственного социального страхования, отражаются как уменьшение обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования и увеличение обязательств перед персоналом.

Порядок учета обязательств перед персоналом по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования представлен в приложении 1.

60. Обязательства перед бюджетом включают задолженность субъекта перед государственным бюджетом и бюджетом административно-территориальных единиц по общегосударственным и местным налогам и сборам, в том числе обязательства по санкциям, примененным за нарушения налогового законодательства, и отражаются как увеличение активов, затрат/расходов, в зависимости от вида налога (сбора), или как уменьшение обязательств

перед работниками или другим персоналом и увеличение текущих обязательств.

61. Прочие обязательства включают задолженность субъекта перед страховыми компаниями, собственниками, доходы будущих периодов, обязательства перед прочими кредиторами по ценностям, полученным в хозяйственное ведение, обязательства по штрафным санкциям за нарушение условий договоров, целевые финансирование и поступления и т.д.

62. Обязательства перед страховыми компаниями включают обязательства по обязательному и добровольному страхованию имущества и персонала и отражаются как одновременное увеличение активов, затрат/расходов и текущих обязательств.

63. Обязательства перед собственниками включают обязательства по начисленным дивидендам и другим операциям. Обязательства по начисленным дивидендам отражаются как уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет или увеличение использованной прибыли текущего отчетного периода и увеличение текущих обязательств.

Пример 14. На общем собрании собственников (физические лица) субъекта, проводимого в апреле 201X+1 года, было принято решение о распределении прибыли, полученной в 201X году, для выплаты дивидендов в сумме 85 000 леев. Дивиденды были выплачены в мае 201X+1 года. Согласно положениям Налогового кодекса в 201X+1 году ставка подоходного налога с дивидендов, выплаченных в пользу физических лиц, установлена в размере 6%.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

в мае 201X+1 года:

- начисление дивидендов в сумме 85 000 леев – как уменьшение нераспределенной прибыли и увеличение обязательств перед собственниками;

в июне 201X+1 года:

- удержание подоходного налога из суммы выплаченных дивидендов в сумме 5100 леев (85 000 леев × 6%) – как уменьшение обязательств перед собственниками и увеличение обязательств перед бюджетом;
- выплата дивидендов собственникам в сумме 79 900 леев (85 000 леев – 5100 леев) – как одновременное уменьшение обязательств перед собственниками и денежных средств.

64. Доходы будущих периодов представляют собой суммы, полученные (начисленные) в текущем периоде, но которые подлежат отнесению на текущие доходы будущих периодов и отражаются как одновременное увеличение денежных средств или дебиторской задолженности и текущих и/или долгосрочных обязательств. Списание доходов будущих периодов производится на равномерной основе или иным способом, выбранным субъектом и отражается как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов.

65. Обязательства по ценностям, полученным в хозяйственное ведение, возникают в случае получения ценностей от других субъектов (собственники, органы публичной власти) во временное пользование и отражаются как одновременное увеличение активов и обязательств.

Обязательства по ценностям, полученным в хозяйственное ведение, уменьшаются при возврате активов или при возмещении их стоимости денежными средствами либо другой формой компенсации. Возврат активов или компенсация их стоимости отражается как одновременное уменьшение долгосрочных или текущих обязательств и балансовой стоимости возвращенных активов или денежных средств. В случае, когда балансовая стоимость возвращенных активов меньше суммы обязательств, разница отражается как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов или незарегистрированного капитала. Если балансовая стоимость возвращенных активов больше суммы обязательств, разница списывается на текущие расходы.

66. Обязательства по штрафам, начисленным за нарушение условий договоров при их признании субъектом или на основании решения судебной инстанции, отражаются как одновременное увеличение расходов и текущих обязательств.

67. Целевые финансирование и поступления включают полученные (подлежащие к получению) от других субъектов и/или физических лиц денежных средств и/или стоимость активов для осуществления специальных мероприятий (например: программы, проекты). Признание этих финансирований и поступлений отражается как одновременное увеличение дебиторской задолженности и обязательств (целевых финансирований и поступлений). Списание и восстановление целевых финансирований и поступлений отражается в соответствии с п. 75–79 настоящего стандарта.

Субсидии

68. Субсидии включают субсидии, относящиеся к активам и субсидии, относящиеся к доходам.

69. Субсидии, относящиеся к активам, представляют собой субсидии, полученные в виде долгосрочных активов или денежных средств, предназначенных для приобретения/создания и/или получения иным способом таких активов.

70. Субсидии, относящиеся к доходам, включают все прочие субсидии, не относящиеся к активам. Они могут быть предназначены для покрытия затрат/расходов предыдущих, текущего или будущих периодов или для уменьшения обязательств перед государством и/или другими кредиторами.

71. Субсидии признаются первоначально на основе метода начисления при наличии обоснованной уверенности, что:

- 1) субъект будет соблюдать условия, связанные с предоставлением субсидий;
- 2) субсидии будут получены;
- 3) величина субсидий может быть достоверно определена.

72. Субсидии первоначально оцениваются в зависимости от формы (денежной или неденежной), в которой они были получены. Субсидии, полученные в денежной форме, оцениваются по номинальной стоимости, а неденежные субсидии в размере первоначальной стоимости полученных активов, которая определяется в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

73. Признанные субсидии первоначально отражаются (при получении подтверждающего документа) как одновременное увеличение дебиторской задолженности и обязательств (доходов будущих периодов). Фактическое получение субсидий отражается как увеличение соответствующих активов или уменьшение обязательств перед государством и/или другими кредиторами и уменьшение дебиторской задолженности.

74. Субсидии, отраженные как обязательства (доходы будущих периодов) списываются на текущие доходы в периодах, в которых были понесены расходы за счет субсидий. Это правило не распространяется на государственные, муниципальные и другие аналогичные субъекты, в том числе публичные учреждения с финансовой автономией, которые списывают субсидии в порядке, установленном в п. 80 настоящего стандарта.

75. Субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, признанные до передачи их в эксплуатацию, списываются на текущие доходы в течение периодов их использования и в пропорции амортизации, относящейся к активам, поступившим за счет субсидий.

Пример 15. Для осуществления образовательной программы субъект получил субсидию в сумме 185 200 леев, предназначенную для приобретения компьютеров. Извещение о предоставлении субсидий было получено в мае 201X года, а денежные средства поступили в июле 201X года. В августе 201X года субъект приобрел за счет собственных средств и полученной субсидии компьютеры общей стоимостью 463 000 леев, которые не требуют дополнительных затрат для подготовки к использованию по назначению и были переданы в эксплуатацию в этом же месяце. Срок использования компьютеров составляет 3 года, амортизация начисляется линейным методом.

По данным примера, субъект отражает в учете:
в мае 201X года:

- признание субсидии в сумме 185 200 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и долгосрочных доходов будущих периодов;

в июле 201X года:

- получение субсидии в сумме 185 200 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

в августе 201X года:

- приобретение и передача в эксплуатацию компьютеров стоимостью 463 000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;

в сентябре-декабре 201X года:

- начисление амортизации в сумме 51 444 леев $[(463\,000 \text{ леев} : 3 \text{ года}) \times (4 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.})]$ – как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации долгосрочных материальных активов;
- отражение текущей доли долгосрочных доходов будущих периодов в сумме 61 733 леев $(185\,200 \text{ леев} : 3 \text{ года})$ – как уменьшение долгосрочных доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов будущих периодов;

- списание использованной субсидии в размере амортизации компьютеров, приобретенных за счет субсидии в сумме 20 578 леев $[(185\,200 \text{ леев} : 3 \text{ года}) \times (4 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.})]$ леев – как уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов.

76. Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, списываются на текущие доходы в периодах, в которых были фактически понесены расходы, относящиеся к обязанностям, связанным с предоставлением субсидий (например, предоставление субсидии в виде земельного участка может быть связано со строительством здания, в этом случае субсидия будет признана как текущие доходы в течение срока использования здания).

76¹. Субсидии, относящиеся к активам, признанные (полученные) после передачи их в эксплуатацию и понесенные другие затраты, списываются на текущие доходы в следующем порядке:

- 1) в периоде, в котором субсидии были признаны, – в размере и пропорции начисленной амортизации и других понесенных затрат, в том числе до признания субсидий;
- 2) в последующие периоды использования активов, поступивших за счет субсидий – в порядке, предусмотренном пунктами 75-76.

Пример 15¹. В 201X-201X+2 г. сельскохозяйственный субъект понес затраты по закладке, выращиванию и уходу за многолетними насаждениями, которые были переданы в эксплуатацию в 201X+2 г. Первоначальная стоимость многолетних насаждений составляет 1 580 000 леев, срок использования – 20 лет. В 201X+4 г. субъект получил субсидии в виде денежных средств в размере 30% от первоначальной стоимости многолетних насаждений. Амортизация многолетних насаждений за 201X+2 г. – 201X+3 г. составляет 98 750 леев, а за 201X+4 г. – 79 000 леев.

Согласно данным примера, субъект отражает в учете:
в 201X-201X+3 г.:

- отражение затрат на закладку, выращивание и уход за многолетними насаждениями до перевода в эксплуатацию в сумме 1 580 000 леев – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и увеличение обязательств, амортизации основных средств, уменьшение запасов и др.;
- передача в эксплуатацию многолетних насаждений по первоначальной стоимости 1 580 000 леев – как увеличение долгосрочных биологических активов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов;
- расчет амортизации многолетних насаждений в сумме 98 750 леев – как одновременное увеличение текущих затрат и амортизации долгосрочных биологических активов.

в 201X+4 г.:

- признание субсидий в сумме 474 000 леев $(1\,580\,000 \text{ леев} \times 30\%)$ – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и долгосрочных обязательств (доходов будущих периодов);

- получение субсидий в сумме 474 000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности;
- начисление амортизации многолетних насаждений в сумме 79 000 леев – как одновременное увеличение производственных затрат и амортизации долгосрочных биологических активов;
- списание субсидий, относящихся к многолетним насаждениям, в сумме 53 325 леев $[(98\,750 \text{ леев} + 79\,000 \text{ леев}) \times 30\%]$ – как уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов.

77. Списание субсидий, относящихся к доходам, осуществляется следующим образом:

- 1) субсидии, предназначенные для покрытия уже понесенных затрат/расходов, списываются полностью на текущие доходы в периоде, в котором субсидии были получены;
- 2) субсидии, предназначенные для возмещения затрат/расходов текущих или будущих периодов, списываются на текущие доходы в периоды, в которых затраты/расходы были фактически понесены;
- 3) субсидии, предназначенные для уменьшения обязательств перед государством и/или другими кредиторами, списываются на текущие доходы в периоде, в котором субсидии были получены.

78. Возврат субсидий отражается как уменьшение доходов будущих периодов и стоимости возвращенных активов или увеличение (восстановление) ранее списанных обязательств перед государством и/или другими кредиторами.

Пример 16. В 201X году субъект получил субсидию в сумме 350 000 леев для возмещения расходов на обучение (переквалификацию) в течение двух лет сокращенных работников. Расходы на обучение в 201X году составляют 150 000 леев. В январе 201X+1 года уполномоченный орган установил факт частичного несоблюдения условий предоставления субсидии, в связи с чем субъект возвратил в этом же месяце денежными средствами неиспользованную субсидию в сумме 200 000 леев.

По данным примера, субъект отражает в учете: в 201X году:

- признание субсидии в сумме 350 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и долгосрочных доходов будущих периодов;
- получение субсидии в сумме 350 000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- отражение расходов на обучение, осуществленных за счет субсидии, в сумме 150 000 леев – как увеличение текущих расходов и увеличение текущих обязательств и/или уменьшение балансовой стоимости использованных запасов;
- списание суммы использованной субсидии в размере 150 000 леев – как уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов;
- отражение текущей доли долгосрочных доходов будущих периодов в сумме 200 000 леев (350 000 леев – 150 000 леев) – как уменьшение долгосроч-

ных доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов будущих периодов.

в 201X+1 году:

- возврат субсидий в сумме 200 000 леев – как одновременное уменьшение текущих доходов будущих периодов и денежных средств.

79. В случае, если сумма возвращенной субсидии превышает доход будущих периодов или если такой доход отсутствует, сумма превышения, соответственно общая сумма возвращенной субсидии, признается как текущие расходы.

Пример 17. Используя данные примера 16 предположим, что сумма подлежащей возврату субсидии в 201X+1 году составляет 250 000 леев. Субъект полностью возвратил субсидию денежными средствами в марте 201X+1 года.

По данным примера, субъект отражает в учете: в январе 201X+1 года:

- списание неиспользованной субсидии в размере доходов будущих периодов в сумме 200 000 леев (350 000 леев – 150 000 леев) – как уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих обязательств;
- отражение разницы между суммой, списанной и подлежащей возврату субсидии, в размере 50 000 леев (250 000 леев – 200 000 леев) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

в марте 201X+1 года:

- возврат субсидии в сумме 250 000 леев (200 000 леев + 50 000 леев) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

80. Субъекты с публичной собственностью списывают (после выполнения договорных условий) субсидии, относящиеся к активам, полученным от Правительства и других органов публичного управления, первоначально отраженные как долгосрочные обязательства (доходы будущих периодов), на увеличение прочих элементов собственного капитала. Списание этих субсидий отражается как уменьшение прочих элементов собственного капитала и, соответственно, как увеличение уставного капитала и/или текущих доходов. Списание субсидий, относящихся к активам, полученным от национальных и международных организаций и учреждений, отражается в соответствии с п. 75–76¹, а субсидии, относящиеся к доходам, – согласно п. 77 настоящего стандарта.

Оценочные резервы

82. Оценочные резервы признаются при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) наличие обязательства, вызванного прошлым событием;
- 2) вероятность оттока ресурсов, содержащих экономические выгоды, необходимые для исполнения этого обязательства; и
- 3) текущая оценка стоимости обязательства может быть надежно осуществлена.

83. Обязательства, относящиеся к оценочным резервам, включают:

- 1) юридические обязательства, которые вытекают из договора (прямым или косвенным образом) или из положений законодательства;
- 2) косвенные обязательства, которые вытекают из действий субъекта в случае, когда исходя из прошлого опыта, политики или письменного свидетельства подтверждается, что субъект:
 - a) берет на себя определенные обязанности (например, обязанность по выплате вознаграждений по результатам годовой деятельности);
 - b) предоставляет подтверждение своим партнерам, что будет исполнять установленные обязанности.

84. Оценочные резервы должны быть строго увязаны с оценочными рисками и оценочными расходами. Оценочные резервы оцениваются в сумме затрат, необходимых для погашения этого обязательства. Наилучшей оценкой затрат, необходимых для погашения обязательств по оценочным резервам, является сумма, которую субъект заплатил бы на рациональной основе, для погашения обязательства на отчетную дату или для перевода этой суммы третьим лицам на эту дату.

85. Признанные оценочные резервы отражаются как одновременное увеличение стоимости активов, текущих затрат/расходов и долгосрочных или текущих обязательств.

85¹. Оценочные резервы учитываются в рамках следующих категорий:

- 1) оценочные резервы по вознаграждениям работникам, которые создаются по обязательствам субъекта перед работниками по отпускам, пенсиям, вознаграждениям по результатам годовой деятельности и другие выплаты, вытекающие из коллективных и индивидуальных трудовых договоров;

Пример 17¹. По состоянию на 31.12.201X г. в субъекте осталось 580 дней неиспользованного отпуска за этот год, включая 230 дней – по работникам производственных цехов и 250 дней – по административному персоналу. Средняя дневная заработная плата составляет 180 леев – для рабочих и 210 леев – для административного персонала.

Согласно данным примера, на 31.12.201X г. субъект создаст оценочный резерв в сумме 93 900 леев (230 дней × 180 леев + 250 дней × 210 леев), который отражается как одновременное увеличение текущих затрат/расходов и обязательств (оценочных резервов).

- 2) оценочные резервы по гарантиям, предоставленным покупателям/клиентам, которые создаются для покрытия расходов на ремонт и гарантийное обслуживание проданных ценностей, по возврату и снижению цены по проданным ценностям и по другим гарантиям, которые вытекают из договоров, заключенных с покупателями/клиентами.

Пример 17². В 201X г. субъект продал товаров с гарантийным сроком 12 месяцев. Если по всем проданным товарам найдутся незначительные дефекты, затраты на ремонт составят 100 000 леев, а при обнаружении существенных дефектов, затраты на ремонт возрастут до 500 000 леев. Предыдущий опыт и прогноз субъекта показывает, что в следующем году 75% проданных то-

варов не будут иметь дефекты, 20% будут иметь незначительные дефекты, а 5% – существенные дефекты.

Согласно данным примера, в 201X г. субъект создаст оценочный резерв для покрытия затрат на ремонт в гарантийный период в сумме 45 000 леев [(75% × 0) + (20% × 100 000 леев) + (5% × 500 000 леев)], который будет отражаться как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств (оценочных резервов).

- 3) оценочные резервы по налогам, которые создаются по разнице в налогах, выявленные в процессе инициированных и незаконченных проверок; налогам, по которым субъект имеет начатый процесс в судебных инстанциях, а также и в других ситуациях, которые могут повлечь обязательства по налогам и сборам, включая начисление пени и штрафов.

Пример 17³. В результате проводимого налогового контроля субъект был уведомлен, что на 31.12.201X г. он должен заплатить дополнительно налогов на сумму 125 600 леев. Проверка закончится в 201X+1 г. и очень вероятно, что выявленная сумма налогов будет вменена субъекту.

Согласно данным примера, на 31.12.201X г. субъект создаст оценочный резерв в сумме 125 600 леев, который будет отражаться как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств (оценочных резервов).

- 4) прочие оценочные резервы, которые создаются для покрытия расходов по спорам, охране окружающей среды, выбытия долгосрочных материальных активов, реструктуризации субъекта и в других целях, установленных законодательством и/или руководством субъекта.

86. Оценочные резервы используются только в целях, для которых они первоначально были созданы. Использование оценочных резервов отражается в учете как их уменьшение и увеличение обязательств, уменьшение запасов, затрат и др.

87. Оценочные резервы пересматриваются на каждую отчетную дату и корректируются для отражения наилучшей текущей оценки.

Пример 19. Используя данные примера 17², предположим, что в результате дополнительных оценок ремонтные затраты по проданным товарам для незначительных дефектов увеличатся на 15 000 леев, а для крупных дефектов – на 70 000 леев.

По данным примера, на отчетную дату 201X года субъект скорректирует оценочный резерв для покрытия ремонтных затрат в гарантийный период на сумму 6 500 леев [(75% × 0) + (20% × 15 000 леев) + (5% × 70 000 леев)], который будет отражен как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

88. В случае, когда для погашения одного обязательства не существует вероятность оттока ресурсов носителей экономических выгод, оценочный резерв аннулируется путем списания на текущие доходы.

Пример 20. Остаток оценочного резерва для выплаты вознаграждений по результатам деятельности за год на 31 декабря 201X года составляет 8 600 леев. В соответствии с положениями коллективного трудового договора и учетными политиками начиная с 1 января 201X+1 года субъект не будет больше создавать оценочный резерв для выплаты вышеуказанных вознаграждений.

По данным примера, субъект списывает остаток неиспользованного оценочного резерва на 31 декабря 201X года в сумме 8600 леев – как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов.

89. Оценочные резервы (поправки) по безнадежной дебиторской задолженности отражаются в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции».

Раскрытие информации

90. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию относительно:

- 1) собственного капитала:
 - a) причины существенных изменений элементов собственного капитала в отчетном периоде;
 - b) сумма дивидендов, начисленных в отчетном периоде;
 - c) величина (размер) дивидендов на одну акцию акционерного общества;
- 2) финансовых, коммерческих и начисленных обязательств:
 - a) балансовая стоимость каждой категории (группы) обязательств на начало и на конец отчетного периода;
 - b) сумма обязательств с истекшим сроком исковой давности, списанная в отчетном периоде.
- 3) субсидий:
 - a) балансовая стоимость субсидий на начало и конец отчетного периода;
 - b) величина полученных и списанных субсидий в отчетном периоде;
 - c) величина субсидий, возвращенных в отчетном периоде и/или подлежащих возврату в будущем отчетном периоде, и причины их возврата;
- 4) оценочных резервов:
 - a) виды созданных оценочных резервов;
 - b) дополнительные оценочные резервы, созданные в отчетном периоде, включая увеличение существующих оценочных резервов;
 - c) суммы использованных и аннулированных оценочных резервов в отчетном периоде.

Переходные положения

91. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

92. На дату вступления в силу настоящего стандарта субъект должен списать:

- 1) остаток субсидий (за исключением государственных, муниципальных и других аналогичных субъектов, в том числе публичные учреждения с финансовой автономией) – на текущие или долгосрочные обязательства (доходы будущих периодов);

- 2) обязательства перед собственниками по вкладам, внесенным для увеличения уставного капитала – на собственный (незарегистрированный) капитал;
- 3) уценка и доценка долгосрочных активов – при изменении метода последующей оценки долгосрочных активов – на финансовые результаты прошлых лет.

Дата вступления в силу

93. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Порядок учета обязательств перед персоналом, по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования

Исходные данные. Субъект начислил заработную плату за октябрь 201X года в размере 125 000 леев, в том числе:

- административному персоналу субъекта – 35 000 леев;
- работникам, которые принимают участие в строительстве здания – 20 000 леев;
- работникам, непосредственно занятым производством продукции – 60 000 леев;
- персоналу, занятому сбытом продукции – 10 000 леев.

Сумма взносов обязательного государственного социального страхования работодателя составляет 28 750 леев, в том числе относящаяся к заработной плате:

- административного персонала – 8050 леев;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания – 4600 леев;
- работников, непосредственно занятых производством продукции – 13 800 леев;
- персонала, занятого сбытом продукции – 2300 леев.

Сумма взносов обязательного медицинского страхования работодателя составляет 4 375 леев, в том числе относящаяся к заработной плате:

- административного персонала – 1225 леев;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания, – 700 леев;
- работников, непосредственно занятых производством продукции, – 2100 леев;
- персонала, занятого сбытом продукции, – 350 леев.

Из начисленной заработной платы были произведены следующие удержания:

- подоходный налог с физических лиц – 14 125 леев;
- индивидуальные взносы обязательного государственного социального страхования – 7500 леев;
- взносы обязательного медицинского страхования работника – 4375 леев;
- суммы авансов, выданных работникам и не возвращенных в срок, – 2525 леев;
- сумма материального ущерба, причиненного одним работником субъекту, – 4000 леев.

Обязательства по заработной плате, по взносам обязательного государственного социального страхования, по взносам обязательного медицинского страхования и по подоходному налогу были погашены 31 октября 201X года.

На основании данных примера в октябре 201X года субъект отражает в учете:

1) Начисление заработной платы:

- административного персонала в сумме 35 000 леев – как одновременное увеличение административных расходов и обязательств перед персоналом;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания, в сумме 20 000 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и обязательств перед персоналом;
- работников, непосредственно занятых производством продукции, в сумме 60 000 леев – как одновременное увеличение производственных затрат и обязательств перед персоналом;
- персонала, занятого сбытом продукции, в сумме 10 000 леев – как одновременное увеличение расходов на реализацию и обязательств перед персоналом;

2) Начисление взносов обязательного государственного социального страхования работодателя от начисленной заработной платы:

- административного персонала в сумме 8050 леев – как одновременное увеличение административных расходов и обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания, в сумме 4600 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;
- работников, непосредственно занятых производством продукции, в сумме 13 800 леев – как одновременное увеличение производственных затрат и обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;
- персонала, занятого сбытом продукции, в сумме 2300 леев – как одновременное увеличение расходов на реализацию и обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;

3) Начисление взносов обязательного медицинского страхования работодателя от начисленной заработной платы:

- административного персонала в сумме 1225 леев – как одновременное увеличение административных расходов и обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания, в сумме 700 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и обя-

зательств по взносам обязательного медицинского страхования;

- работников, непосредственно занятых производством продукции, в сумме 2100 леев – как одновременное увеличение производственных затрат и обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;
 - персонала, занятого сбытом продукции, в сумме 350 леев – как одновременное увеличение расходов на реализацию и обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;
- 4) Удержание из начисленной заработной платы:
- подоходного налога с физических лиц в сумме 14 125 леев – как уменьшение обязательств перед персоналом и увеличение обязательств перед бюджетом;
 - индивидуальных взносов обязательного государственного социального страхования в сумме 7500 леев – как уменьшение обязательств перед персоналом и увеличение обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;
 - взносов обязательного медицинского страхования в сумме 4375 леев – как уменьшение обязательств перед персоналом и увеличение обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;
 - сумм выданных и не возвращенных в срок авансов в сумме 2525 леев – как одновременное уменьшение обязательств перед персоналом и дебиторской задолженности персонала;
 - суммы материального ущерба, причиненного работником субъекту, в размере 4000 леев – как одновременное уменьшение обязательств перед персоналом и дебиторской задолженности персонала.
- 5) Погашение обязательств по:
- взносам обязательного государственного социального страхования в сумме 36 250 леев (8050 леев + 4600 леев + 13 800 леев + 2300 леев + 7500 леев) – как одновременное уменьшение обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования и денежных средств;
 - взносам обязательного медицинского страхования в сумме 8750 леев (1225 леев + 700 леев + 2100 леев + 350 леев + 4375 леев) – как одновременное уменьшение обязательств по взносам обязательного медицинского страхования и денежных средств;
 - подоходному налогу с физических лиц в сумме 14 125 леев – как одновременное уменьшение обязательств перед бюджетом и денежных средств;
 - заработной плате работников в сумме 92 475 леев (125 000 леев – 7500 леев – 4375 леев – 14 125 леев – 2525 леев – 4000 леев) – как одновременное уменьшение обязательств перед персоналом и денежных средств.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Доходы»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директивы 2013/34/ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности и МСФО (IAS) 18 «Доходы».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка учета доходов, полученных от определенных видов экономических фактов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета доходов, полученных от:

- 1) продажи продукции и товаров;
- 2) оказания услуг;
- 3) использования третьей стороной активов субъекта, приносящих проценты, периодические платежи (роялти) и дивиденды.

4. Настоящий стандарт не регламентирует порядок учета доходов, полученных от:

- 1) договоров на строительство (НСБУ «Договоры на строительство»);
- 2) договоров лизинга (НСБУ «Договоры лизинга»);
- 6) изменения стоимости запасов и других текущих активов (НСБУ «Запасы»);
- 7) выбытия долгосрочных активов (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» и НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»);
- 8) субсидий (НСБУ «Собственный капитал и обязательства»);
- 9) положительных курсовых валютных и суммовых разниц (НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»).

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Доходы – увеличение экономической выгоды, отраженной в течение отчетного периода в виде поступлений активов или увеличения их стоимости, или уменьшения обязательств, приводящих к увеличению собственного капитала, за исключением увеличений капитала, связанных со взносами собственников.

Доходы от оказания услуг – доходы от выполнения субъектом работ в течение определенного периода времени (например, доходы от транспортных, ремонтных, посреднических, консультационных, образовательных,

спортивно-развлекательных, по установке оборудования, телефонных, Интернет, туристических услуг).

Доходы от продажи продукции и товаров – доходы от продажи ценностей, произведенных субъектом или приобретенных для перепродажи, включая земельные участки и прочие активы, предназначенные для перепродажи.

Доходы в виде процентов – доходы от использования денежных средств или их эквивалентов, а также от владения облигациями и другими суммами, причитающимися субъекту.

Доходы в виде периодических платежей (роялти) – доходы от использования нематериальных активов субъекта, таких как патенты, марки, авторские права (copyright) и компьютерное программное обеспечение (software) и др.

Доходы в виде дивидендов – доходы от доли участия в уставном капитале других субъектов.

Основные правила

6. Доходы включают поступления экономических выгод, полученные или подлежащие получению субъектами от своего имени. В состав доходов не включаются:

- 1) налог на добавленную стоимость, акцизы, прочие возмещаемые налоги и сборы.

Пример 1. В ноябре 201X года субъект поставил покупателю готовую продукцию по продажной стоимости 120 000 леев, в том числе НДС – 20 000 леев и акцизы – 10 000 леев.

На основании данных примера сумма доходов субъекта за ноябрь 201X года составляет 90 000 леев (120 000 леев – 20 000 леев – 10 000 леев) и определяется как разница между общей величиной продажной стоимости продукции и суммами НДС и акцизов.

- 2) суммы, полученные от имени третьих лиц, в том числе в случае договоров посредничества, заключенных согласно действующему законодательству. Эти суммы не могут быть включены в состав доходов, так как они не являются экономическими выгодами для субъекта и не приводят к увеличению собственного капитала. В таких ситуациях доходы субъекта включают только причитающиеся комиссионные.

Пример 2. Субъект «А» заключил с субъектом «В» договор посредничества на продажу винодельческой продукции. В 201X году субъект «А» продал покупателям продукцию на общую стоимость 200 000 леев. За оказанные посреднические услуги субъект «А» получает комиссионные в размере 15% от стоимости проданной продукции.

Согласно данным примера, доход субъекта «А» за 201X год составляет 30 000 леев (200 000 леев × 15%), а доход субъекта «В» – 170 000 леев (200 000 леев – 30 000 леев).

7. Доходы оцениваются по справедливой стоимости возмещения (средства платежа) полученной или подлежащей к получению, уменьшенной на стоимость любых снижений цен, бонусов и других торговых скидок, предоставленных продавцом. Справедливая стоимость представляет собой оцененную продажную цену одного актива при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами.

Пример 3. В мае 201X года субъект продал покупателю 1000 единиц товара, обычная цена реализации единицы товара составляет 80 леев. Покупатель рассчитался полностью за купленные товары, за что ему была предоставлена торговая скидка в размере 5% от общей продажной стоимости.

На основании данных примера доход субъекта-продавца в мае 201X года составляет 76 000 леев [80 000 леев – (80 000 леев × 5%)] и определяется как разница между продажной ценой и предоставленной торговой скидкой.

8. В случае бартерных сделок (обмен ценностями и услугами) субъект-продавец отражает в бухгалтерском учете следующие отдельные операции:

- 1) продажа ценностей и услуг с признанием и оценкой доходов в порядке, установленном для обычных продаж;
- 2) приобретение ценностей и услуг с определением их стоимости в порядке, установленном стандартами бухгалтерского учета;
- 3) взаимное списание дебиторской задолженности и обязательств, относящихся к бартерным сделкам.

9. Доходы признаются, как правило, отдельно по каждой сделке. В определенных ситуациях доходы могут признаваться по отдельным компонентам сделки (например, если цена реализации ценностей включает установленную сумму на последующее обслуживание, эта сумма первоначально отражается как доходы будущих периодов и признается как текущие доходы по мере оказания услуг по обслуживанию проданных ценностей).

Пример 4. В декабре 201X года субъект продал покупателю 10 компьютеров по цене за единицу 12 000 леев с условием последующего обслуживания компьютеров в течение 3 лет. Цена реализации одной единицы компьютера (без обслуживания) составляет 10 500 леев.

Согласно данным примера, в декабре 201X года субъект отражает в учете:

- доходы от продажи компьютеров в сумме 105 000 леев (10 500 леев × 10 ед.) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- стоимость услуг по обслуживанию компьютеров в сумме 15 000 леев [(12 000 леев – 10 500 леев) × 10 ед.] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и долгосрочных доходов будущих периодов.

10. Доходы и расходы, относящиеся к одним и тем же экономическим фактам, признаются в одном и том же отчетном периоде (например, стоимость проданных ценностей и их себестоимость учитываются и отражаются в отчете о прибыли и убытках в одном отчетном периоде).

Бухгалтерский учет доходов

11. Учет доходов обусловлен источником их получения – продажа продукции и товаров; оказание услуг; использование третьими лицами активов субъекта, приносящих проценты, периодические платежи и дивиденды.

Доходы от продажи продукции и товаров

12. Доходы от продажи продукции и товаров признаются в момент, когда одновременно выполняются следующие условия:

- 1) субъект передал покупателю существенные риски и выгоды, относящиеся к праву собственности на ценности. Передача покупателю существенных рисков и выгод, относящихся к праву собственности на ценности, как правило, совпадает с моментом передачи ценностей покупателю, или при соблюдении других договорных условий, которые подтверждают передачу права собственности покупателю на соответствующие ценности;
- 2) субъект не распоряжается проданными ценностями как в случае, когда он обладает правом собственности на ценности и фактически не контролирует их;
- 3) величина доходов может быть надежно измерена;
- 4) существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом; и
- 5) затраты по сделке могут быть надежно измерены.

Пример 5. В декабре 201X года субъект поставил покупателю товары с передачей права собственности на них. Продажная стоимость товаров составляет 320 000 леев, а балансовая стоимость – 283 000 леев.

Согласно данным примера, субъект в декабре 201X года отражает в учете:

- продажную стоимость реализованных товаров на сумму 320 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- балансовую стоимость проданных товаров на сумму 283 000 леев – как увеличение текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение запасов.

13. Если субъект сохраняет существенные риски, относящиеся к праву собственности на ценности, сделка не является продажей и доходы не признаются. Например, эти риски сохраняются когда:

- 1) субъект имеет обязательства, связанные с неудовлетворительными результатами, непокрытые положениями обычных гарантий;
- 2) получение доходов от определенной продажи обусловлено получением покупателем доходов от реализации ценностей;
- 3) ценности были проданы, но должны быть установлены, а установка является существенной частью договора, и не была еще осуществлена субъектом; и
- 4) покупатель имеет право аннулировать продажу в течение определенного срока и по причине, указанной в договоре купли-продажи, и субъект-продавец не уверен в вероятности возврата ценностей.

Пример 6. В ноябре 201X года субъект поставил на основании комиссионного договора 10 телевизоров по цене

7400 леев за единицу. Телевизоры были проданы комиссионером покупателям в декабре 201X года – 6 единиц и в январе 201X+1 года – 4 единицы.

На основании данных примера доходы субъекта составляют в декабре 201X года 44400 леев (7400 леев × 6 ед.), а в январе 201X+1 года – 29600 леев (7400 леев × 4 ед.) и отражаются как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

14. В случае продаж с отсроченной поставкой доходы признаются при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) является вероятным то, что поставка ценностей будет осуществлена;
- 2) на дату признания продажи, ценности являются доступными, идентифицированными и подготовленными для поставки покупателю;
- 3) покупатель письменно подтверждает просьбу об отсрочке поставки;
- 4) соблюдаются условия оплаты, предусмотренные в договоре.

15. Доходы от продаж с отсроченной поставкой не могут признаваться в случае, когда существует лишь намерение покупки или производства ценностей для поставки.

Продажи с отсроченной поставкой возникают в случае сделок по продаже ценностей, для которых необходимы специальные требования перевозки и хранения (например, продажа винодельческой продукции большими партиями, химических веществ).

16. В случае продажи с отсроченной поставкой субъект-продавец отражает две отдельные операции:

- 1) продажа ценностей, которая учитывается в таком же порядке, как и обычные продажи;
- 2) принятие ценностей на хранение с их отражением на забалансовых счетах.

Пример 7. В декабре 201X года субъект продал покупателю партию винодельческой продукции, продажная стоимость которой составляет 82 500 леев, а фактическая себестоимость – 51 600 леев. Согласно условиям договора, винодельческая продукция будет храниться на складе субъекта и будет поставлена покупателю маленькими партиями в течение одного года.

На основании данных примера в декабре 201X года субъект-продавец отражает в учете:

- доходы от продажи винодельческой продукции на сумму 82 500 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- фактическую себестоимость проданной винодельческой продукции на сумму 51 600 леев – как увеличение текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение запасов;
- стоимость проданной винодельческой продукции и полученной на хранение на сумму 82 500 леев – как увеличение запасов, полученных на хранение в забалансовом учете.

17. Доходы от продажи ценностей корректируются путем сторнирования стоимости возвращенных ценностей и/или на сумму снижения их цен в случае, когда поставка и возврат (снижение цен) ценностей имели место в одном и том же отчетном периоде. В случае, когда про-

дажа и возврат (снижение цен) ценностей имели место в разные отчетные периоды, доходы не корректируются, а убытки от возврата проданных ценностей или снижения их цен отражаются как текущие расходы или покрываются за счет предварительно созданных для этих целей оценочных резервов.

Пример 8. В июне 201X года субъект – мебельная фабрика продала 10 комплектов офисной мебели. Продажная стоимость одного комплекта составляет 3600 леев, а фактическая себестоимость – 2500 леев. В июле месяца того же года покупатель обнаружил 3 комплекта некачественной мебели, которые были возвращены продавцу.

На основании данных примера субъект-продавец отражает в учете:

в июне 201X года:

- доходы от продажи мебели на сумму 36000 леев (3600 леев × 10 компл.) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- фактическую себестоимость проданной мебели на сумму 25000 леев (2500 леев × 10 компл.) – как увеличение текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение запасов.

в июле 201X года:

- стоимость мебели, возвращенной покупателем на сумму 10800 леев (3600 леев × 3 компл.), – как сторнирование текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- себестоимость мебели, возвращенной покупателем, – как сторнирование текущих расходов (себестоимости продаж) и запасов.

18. Доходы от продажи ценностей не корректируются в случае возникновения неопределенных обстоятельств, связанных с возмещением определенных сумм, признанных ранее как доходы. Эти суммы признаются как текущие расходы или покрываются за счет предварительно созданных для этих целей оценочных резервов.

Пример 9. В ноябре 201X года субъект продал продукцию, общая продажная стоимость которой составляет 140 000 леев, а фактическая себестоимость – 110 000 леев. В 201X+3 году один покупатель был признан судебной инстанцией несостоятельным и не в состоянии оплатить стоимость купленной продукции в сумме 3000 леев. Согласно учетным политикам убытки, относящиеся к безнадежной дебиторской задолженности, списываются прямо на расходы периода, в котором они были выявлены.

Согласно данным примера, субъект отражает в учете: в ноябре 201X года:

- доходы от продажи продукции на сумму 140 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- фактическую себестоимость проданной продукции на сумму 110 000 леев – как увеличение текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение запасов.

в 201X+3 году:

- безнадежную дебиторскую задолженность на сумму 3000 леев – как увеличение текущих рас-

ходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Доходы от оказания услуг

19. Доходы от оказания услуг признаются в случае одновременного выполнения следующих условий:

- 1) величина доходов может быть надежно измерена;
- 2) существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом;
- 3) стадия завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно измерена; и
- 4) затраты, возникшие при выполнении сделки и затраты на ее завершение, могут быть надежно измерены.

20. Оценка доходов от оказания услуг осуществляется, как правило, в размере их стоимости, установленной сторонами договора и документально подтвержденной. Оценка таких доходов может быть надежной только в случае, когда субъект договорился с другими сторонами, участвующими в сделке на следующих условиях:

- 1) права каждой из сторон, которые имеют юридическую силу и относятся к оказанию и получению услуг;
- 2) предполагаемая компенсация;
- 3) методы и условия оплаты.

21. Признание доходов от оказания услуг осуществляется согласно одному из следующих методов:

- 1) метод полного предоставления услуг;
- 2) метод процентного выполнения.

22. Метод полного предоставления услуг рекомендуется в случае, когда срок оказания услуг не превышает один отчетный период. При использовании данного метода доходы от оказания услуг признаются и учитываются после завершения сделки.

Пример 10. Субъект оказывает услуги по установке электрического оборудования, которые клиент примет только после окончания оказания услуг. В 201X году субъект оказал и передал клиентам услуги на сумму 147 000 леев.

На основании данных примера субъект в 201X году признает доход после фактической установки оборудования и его принятия клиентами в сумме 147 000 леев и отразит его как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

23. Метод процентного выполнения применяется в случаях, когда услуги согласно одного и того же договора оказываются в течение нескольких отчетных периодов. При таком методе доходы признаются по отдельным стадиям сделки, в зависимости от процента их выполнения, то есть в тех отчетных периодах, в которых имело место фактическое оказание услуг. Признание доходов на основании метода процентного выполнения разрешается при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) момент окончания сделки или отдельной ее стадии может быть определен с высоким уровнем уверенности на отчетную дату;
- 2) расходы, понесенные при осуществлении сделки и ожидаемые для ее завершения, могут быть надежно определены.

24. В случае применения метода процентного выполнения, сумма доходов может быть определена на основании одного из следующих способов:

- 1) фактического объема оказанных услуг;

Пример 11. В январе 201X года субъект заключил договор на оказание консультационных услуг и оценке долгосрочных активов на общую стоимость 840 000 леев сроком на три года. В 201X году были оказаны консультационные услуги на общую стоимость 126 000 леев.

Согласно данным примера, доход субъекта за 201X год составляет 126 000 леев и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

- 2) доли фактического объема оказанных услуг в общем объеме услуг, предусмотренных договором;

Пример 12. В январе 201X года субъект заключил договор на установку оборудования и его обслуживание в течение 3 лет на общую стоимость 324 000 леев. В 201X году субъект выполнил 18% от общего объема работ, предусмотренных в договоре.

Согласно данным примера, доход субъекта за 201X год составляет 58 320 леев ($324\,000 \text{ леев} \times 18\%$) и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

- 3) доли понесенных расходов на установленную дату в общих расходах, предусмотренных договором.

Пример 13. В январе 201X года субъект заключил договор по обслуживанию проданных товаров на 4 года стоимостью 192 000 леев. Общая сумма расходов согласно договору составляет 164 000 леев. В 201X году субъект осуществил расходы в сумме 38 000 леев.

Согласно данным примера, величина дохода субъекта за 201X год рассчитывается как произведение доли фактически понесенных расходов в размере 23,18% [$(38\,000 \text{ леев} : 164\,000 \text{ леев}) \times 100$] и общей суммой доходов, предусмотренных договором, составляет 44 506 леев ($23,18\% \times 192\,000 \text{ леев}$) и отражается в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

25. Если услуги оказываются неопределенным количеством операций в течение установленного периода времени, которые не могут быть распределены по стадиям, доходы признаются на основе прямолинейного метода или другой основы, установленной в учетных политиках субъекта.

Пример 14. В мае 201X года субъект заключил договор на обслуживание и ремонт компьютеров в течение двух лет. Общая стоимость услуг, предусмотренных в договоре, составляет 240 600 леев. Услуги оказываются равномерно в течение периода, установленного в договоре. Согласно учетных политик субъекта доходы распределяются согласно прямолинейному методу.

На основании данных примера величина доходов субъекта в мае 201X года составляет 10 025 леев ($240\,600 \text{ леев} : 24 \text{ месяца}$) и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

26. Если результат сделки по оказанию услуг не может быть определен с большой степенью достоверности, доход признается только в размере понесенных расходов,

которые были или предположительно будут возмещены получателями услуг.

Пример 15. В январе 201X года адвокатское бюро заключило с субъектом «А» договор по защите его интересов в судебном процессе. Согласно договорным условиям, в случае если процесс будет выигран, стоимость услуг составит 48 300 леев, в противном случае субъект возместит адвокатскому бюро только фактически понесенные расходы в пределах, предусмотренных договором – 35 200 леев. В мае 201X+1 года субъект «А» проиграл судебный процесс.

Согласно данным примера, адвокатское бюро признает доходы в мае 201X+1 года в размере фактически понесенных расходов 35 200 леев и отразит их как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

27. В случае, когда результат сделки не может быть определен с достаточной степенью достоверности и существует вероятность того, что понесенные затраты не будут возмещены, доход не признается, а затраты, относящиеся к сделке, отражаются как текущие расходы.

27¹. Доходы от оказания услуг корректируются путем сторнирования стоимости услуг на стоимость не принятых услуг и/или на сумму снижения их цены в случае, когда оказание и непринятие услуг /снижение цены услуг имели место в одном и том же отчетном периоде. В случае, когда оказание и непринятие услуг /снижение цены услуг имели место в разные отчетные периоды, доходы не корректируются, а связанные убытки отражаются как текущие расходы или возмещаются за счет ранее созданных для этих целей оценочных резервов.

Доходы от использования третьей стороной активов субъекта, которые приносят проценты, периодические платежи и дивиденды

28. Доходы от использования третьей стороной активов субъекта признаются при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) является вероятным то, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом; и
- 2) величина доходов может быть достоверно измерена.

29. Доходы в виде процентов признаются на основе договорных условий по мере наступления сроков выплаты процентов, установленных в договоре, заключенном между субъектом и пользователем актива. В составе доходов в виде процентов выделяются доходы, относящиеся к процентам, полученным от аффилированного субъекта.

Пример 16. В октябре 201X года субъект предоставил заем на сумму 165 000 леев сроком на 3 года. Годовой процент составляет 15% и, согласно договорным условиям, выплачивается в конце каждого квартала.

Согласно данным примера, доход в виде процентов субъекта признается в декабре 201X года в сумме 6 188 леев $[(165\,000 \text{ леев} \times 15\%) : 4 \text{ квартала}]$ и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

31. Проценты, относящиеся к облигациям и другим долговым ценным бумагам, приобретенным по цене,

включающей начисленные проценты, признаются как доходы только в сумме, относящейся к периоду после приобретения. Сумма процентов, относящаяся к периоду до приобретения облигаций, не признается как доход, а относится на снижение первоначальной стоимости облигаций.

Пример 17. 1 апреля 201X года субъект приобрел 2500 облигаций со сроком погашения 3 года по цене за единицу 17 леев, которая включает долю процентов, рассчитанных за 3 месяца (январь, февраль, март). Номинальная стоимость одной облигации составляет 15 леев, годовая процентная ставка – 12%.

На основании данных примера общая сумма процентов, начисленных за 201X год, составляет 4500 леев $(2500 \text{ ед.} \times 15 \text{ леев} \times 12\%)$, из которых признаются как доходы сумма в 3375 леев $[(2500 \text{ ед.} \times 15 \text{ леев} \times 12\% \times 9 \text{ мес.}) : 12 \text{ мес.}]$, а оставшаяся сумма в 1125 леев $(4500 \text{ леев} - 3375 \text{ леев})$ относится на снижение балансовой стоимости купленных облигаций.

Согласно данным примера и произведенным расчетам субъект отражает:

- первоначальную стоимость приобретенных облигаций в размере 42 500 леев $(2500 \text{ ед.} \times 17 \text{ леев})$ – как одновременное увеличение долгосрочных инвестиций и текущих обязательств;
- общую сумму начисленных процентов за 201X год в размере 4500 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и доходов будущего периода;
- проценты, относящиеся к периоду после приобретения облигаций, на сумму 3375 леев – как уменьшение доходов будущего периода и увеличение текущих доходов;
- проценты, относящиеся к периоду до приобретения облигаций, на сумму 1125 леев – как одновременное уменьшение доходов будущих периодов и балансовой стоимости долгосрочных инвестиций.

31¹. Доходы, относящиеся к корректировкам положительной стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций, возникают в случае:

- 1) списания положительной разницы между первоначальной стоимостью (или балансовой стоимостью на начало отчетного периода) и справедливой стоимостью ценных бумаг, допущенных к торгам на регулируемом рынке;
- 2) списания разницы между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций и других долговых обязательств с дисконтом (приобретенных по цене меньше номинальной стоимости);
- 3) восстановления убытков от обесценения ценных бумаг.

Такие доходы отражаются как увеличение финансовых инвестиций, снижение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов.

32. Периодические платежи признаются как доходы на основе метода начисления, согласно условиям соглашения, заключенного между собственником и получателем нематериальных активов. Так, в случае передачи права пользования нематериальными активами на установленный период признание дохода в виде пери-

одических платежей осуществляется на основе прямолинейного метода или другой основе, установленной в учетных политиках.

Пример 18. В январе 201X года субъект «А» передал субъекту «В» право пользования патентом на изобретение сроком на 5 лет. Общая сумма платежей, согласно заключенному договору, составляет 35 000 леев и будет оплачиваться равными частями в конце каждого года.

Согласно данным примера, годовой доход от периодических платежей субъекта «А», включая за 201X год, составляет 7000 леев (35 000 леев : 5 лет) и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

33. Передача прав пользования нематериальными активами на неограниченный срок и за фиксированную плату признается как продажа нематериальных активов, а периодические платежи признаются как доходы в момент передачи этих прав.

Пример 19. Используя данные примера 18, предположим, что право пользования патентом на изобретение было передано субъекту на неограниченный срок.

На основании данных примера доходы в виде периодических платежей признаются в сумме 35 000 леев в январе 201X года, то есть в момент передачи прав пользования патентом получателю и отражаются как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

34. В случае, когда получение периодических платежей зависит от будущих событий, доходы признаются только тогда, когда существует вероятность получения платы, как правило, после совершения события (например, при передаче права пользования патентом на изобретение, при условии получения платы в зависимости от фактической продажи произведенной продукции, периодические платежи признаются как доходы по мере продажи продукции).

35. Дивиденды признаются как доходы в отчетном периоде, в котором они были объявлены, то есть когда были установлены права собственников на их получение и отражаются как увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов.

В составе доходов в виде дивидендов выделяются доходы от интересов участия, которые включают доходы в виде дивидендов, полученных от субъектов, в которых субъект имеет интерес участия.

Раскрытие информации

36. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

- 1) сумма каждой существенной категории доходов, признанных в текущем периоде, включая доходы, поступившие от продажи продукции и товаров, оказания услуг, процентов, периодических платежей, дивидендов;
- 2) сумма доходов от бартерных сделок, включенных в каждую существенную категорию доходов.

Переходные положения

37. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

38. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Расходы»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС и Концептуальных основ финансовой отчетности.

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление состава и порядка отражения в учете расходов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт регламентирует состав и общий порядок отражения в учете расходов субъекта.

4. Настоящий стандарт не устанавливает специфические правила отражения в учете расходов, связанных с:

- 1) себестоимостью проданных запасов, списанной на расходы (НСБУ «Запасы»);
- 2) договорами на строительство (НСБУ «Договоры на строительство»);
- 3) амортизацией, эксплуатацией и выбытием долгосрочных активов (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»);
- 4) договорами лизинга (НСБУ «Договоры лизинга»);
- 5) затратами, компенсируемыми за счет субсидий (НСБУ «Собственный капитал и обязательства»);
- 6) курсовыми валютными и суммовыми разницеми (НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»);
- 7) затратами по займам (НСБУ «Затраты по займам»);
- 8) дебиторской задолженностью и финансовыми инвестициями (НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»);
- 9) убытками от обесценения активов (НСБУ «Обесценение активов»);
- 10) созданием оценочных резервов (НСБУ «Собственный капитал и обязательства»);
- 11) биологическими активами и сельскохозяйственной продукцией, а также с изменением фактической себестоимости, уменьшенной на величину расходов, вызванных продажей биологических активов (НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»).

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Операционная деятельность – совокупность экономических операций, связанных с основным видом де-

ятельности субъекта, а также смежные с ней виды деятельности.

Другие виды деятельности – совокупность экономических фактов, не относящихся к операционной деятельности субъекта.

Расходы – уменьшения экономических выгод, отраженные в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала (финансового результата), за исключением связанных с его распределением между собственниками.

Расходы операционной деятельности – расходы, связанные с процессом осуществления операционной деятельности субъекта.

Расходы других видов деятельности – расходы, обусловленные осуществлением других видов деятельности (например, выбытием и обесценением долгосрочных активов, финансовыми операциями, чрезвычайными событиями).

Расходы по подоходному налогу – общая сумма расходов по подоходному налогу, учитываемых при определении чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода.

Признание и оценка расходов

6. Расходы признаются, если соблюдаются следующие критерии:

- 1) существует обоснованная уверенность в уменьшении экономических выгод субъекта;
- 2) величина расходов может быть достоверно оценена.

7. Расходы признаются одновременно с:

- 1) уменьшением активов без одновременного уменьшения обязательств или увеличения других активов (например, балансовая стоимость запасов, выявленных при инвентаризации как недостача, отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение активов);
- 2) увеличением обязательств без одновременного увеличения активов (например, заработная плата, начисленная административному персоналу, отражается в учете как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств);
- 3) начислением амортизации и отражением убытков от обесценения долгосрочных активов, отражаемых в учете согласно НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», НСБУ «Обесценение активов».

8. Расходы, понесенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам и превышающие установленный в учетных политиках порог существенно-

сти, признаются как расходы будущих периодов. По мере наступления соответствующих отчетных периодов, расходы будущих периодов списываются на текущие расходы прямым методом или другим методом, установленным субъектом.

Пример 1. 10 ноября 201X года субъект застраховал автомобиль согласно договору страхования CASCO на 12 месяцев на сумму 15 600 леев. Согласно учетным политикам, данные расходы являются существенными и распределяются равномерно до истечения срока договора страхования (10 ноября 201X+1 года).

На основании данных примера субъект учитывает: в ноябре 201X года:

- стоимость страхового полиса в сумме 15 600 леев – как одновременное увеличение расходов будущих периодов и текущих обязательств;

в ноябре-декабре 201X года:

- списание расходов будущих периодов, относящихся к 201X году, в сумме 2600 леев [(15 600 леев : 12 месяцев) × 2 месяца] – как увеличение текущих расходов и уменьшение расходов будущих периодов.

9. Расходы признаются на основании следующих принципов:

- 1) метод начислений;
- 2) осмотрительности.

10. Согласно методу начислений расходы признаются в периоде, в котором были понесены, независимо от момента выплаты денежных средств или компенсации в другой форме.

Пример 2. В декабре 201X года субъект воспользовался консалтинговыми услугами стоимостью 5430 леев, которые были оплачены в январе 201X+1 года.

На основании данных примера в декабре 201X года субъект признает стоимость консалтинговых услуг в сумме 5430 леев как расходы и отражает их как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Пример 3. В ноябре 201X года субъект выплатил лизинговые платежи по договору операционного лизинга автомобиля административного назначения за 3 месяца (декабрь 201X г. – февраль 201X+1 г.) в общей сумме 24 000 леев. Лизингодатель предоставил первичные документы на лизинговые платежи в сумме 8000 леев за каждый месяц.

По данным примера субъект отражает в учете: в ноябре 201X года:

- оплату лизинговых платежей авансом в сумме 24 000 леев – как увеличение дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;

в декабре 201X – феврале 201X+1 года:

- признание лизинговых платежей как расходы в сумме 24 000 леев (8000 леев × 3 месяца) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- зачет ранее выданного аванса в сумме 24 000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности.

11. Согласно принципу осмотрительности расходы признаются таким образом, чтобы их величина не была

занижена. В учете отражаются все расходы, включая убытки отчетного периода, независимо от того, существует или нет возможность их возмещения.

Пример 4. В результате инвентаризации активов субъекта, осуществленной в декабре 201X года, были выявлены недостачи товаров балансовой стоимостью 12 500 леев и безнадежная дебиторская задолженность в сумме 46 500 леев, которые были списаны на основании решения руководства субъекта. Согласно учетным политикам, безнадежная дебиторская задолженность списывается на текущие расходы без предварительного создания оценочных резервов (поправок).

На основании данных примера в декабре 201X года субъект отражает в учете:

- балансовую стоимость товаров, выявленных как недостача, в сумме 12 500 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;
- списанную безнадежную дебиторскую задолженность в сумме 46 500 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Пример 5. В мае 201X года в производственном цехе субъекта имели место простои, не предусмотренные технологическим процессом. Сумма расходов на персонал основной деятельности за период простоя составила 16 200 леев.

На основании данных примера в мае 201X года субъект признает убытки от простоев как расходы (чтобы не занижать расходы и в то же время не завышать себестоимость произведенной продукции) и отражает их как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств в сумме 16 200 леев.

12. Субъект признает расходы одновременно с доходами от тех же экономических операций (например, себестоимость проданных ценностей признается как расходы одновременно с доходом от их продажи).

Пример 6. Субъект в октябре 201X года продал с последующей оплатой 80 единиц продукции, цена реализации которых составляет 300 леев за единицу, а фактическая себестоимость – 210 леев.

На основании данных примера в октябре 201X года субъект отражает в учете:

- продажную стоимость реализованной продукции в сумме 24 000 леев (80 единиц × 300 леев) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- фактическую себестоимость проданной продукции в сумме 16 800 леев (80 единиц × 210 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов.

13. Признание расходов имеет место и в случае, когда они не связаны с текущими доходами.

Пример 7. В декабре 201X года субъект простаивал и не получил доходы. В то же время в указанном периоде субъект понес следующие расходы:

- амортизация основных средств – 9200 леев;
- расходы на персонал – 25 300 леев;
- сбор на благоустройство территории – 120 леев;
- банковские комиссионные – 500 леев.

Тот факт, что в декабре 201X года субъект не получил доходы, не является основанием для отсрочки призна-

ния расходов, понесенных в 201X году, на будущие отчетные периоды (в которых будут получены доходы).

На основании данных примера в декабре 201X года субъект отражает понесенные расходы как увеличение текущих расходов в сумме 35 120 леев одновременно с увеличением начисленной амортизации в сумме 9200 леев, текущих обязательств в сумме 25 420 леев и уменьшением денежных средств в сумме 500 леев.

14. Расходы оцениваются по:

- 1) балансовой стоимости выбывших активов;
- 2) фактической себестоимости оказанных услуг /выполненных работ;
- 3) сумме заработной платы, фактически начисленной персоналу, сумме соответствующих взносов обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования;
- 4) сумме начисленной амортизации и обесценения долгосрочных активов;
- 5) сумме созданных оценочных резервов;
- 6) стоимости полученных услуг и т.д.

15. Не признаются как расходы:

- 2) изъятые доли уставного капитала и другие выплаты, произведенные за счет собственного капитала;
- 4) авансы, выданные для последующего приобретения ценностей и услуг;
- 5) погашенные суммы полученных кредитов и займов, в том числе в неденежной форме, а также другие уменьшения обязательств, которые не уменьшают собственный капитал (например, погашение обязательств перед персоналом, бюджетом, поставщиками и другими кредиторами);
- 6) другие элементы учета, не соответствующие критериям признания расходов.

Учет расходов

16. Учет расходов ведется по их назначению (функциям) по следующим группам:

- 1) расходы операционной деятельности;
- 2) расходы других видов деятельности;
- 3) расходы по подоходному налогу.

17. В целях раскрытия информации в примечаниях к финансовым отчетам расходы группируются по их сущности следующим образом:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на персонал;
- 3) расходы, связанные с амортизацией и обесценением;
- 4) прочие расходы.

Состав расходов, сгруппированных по их сущности, приведен в приложении 1.

Расходы операционной деятельности

18. Расходы операционной деятельности связаны с производством и продажей продукции, оказанием услуг, выполнением работ, приобретением и продажей товаров, выполнением договоров на строительство, передачей во временное пользование собственных активов на основании договоров лизинга и т.д.

19. Расходы операционной деятельности включают:

- 1) себестоимость продаж;
- 2) расходы на реализацию;
- 3) административные расходы;
- 4) другие расходы операционной деятельности.

20. Себестоимость продаж включает:

- 1) балансовую стоимость (фактическую себестоимость) товаров и продукции, проданных и/или переданных в обмен на другие активы, которая определяется в зависимости от метода текущей оценки запасов (средневзвешенной стоимости, ФИФО, идентификации), применяемого субъектом в соответствии с НСБУ «Запасы»;
- 2) себестоимость услуг (работ), оказанных (выполненных) третьим лицам в операционной деятельности;
- 3) другие расходы, связанные с доходами от продаж (например, затраты операционной деятельности субъектов по микрофинансированию, инвестициям).

21. Себестоимость продаж регистрируется по мере продажи товаров, продукции или оказания услуг и отражается в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, затрат основной деятельности или вспомогательных производств и/или расходов будущих периодов.

Пример 8. В октябре 201X года субъект оказал консалтинговые услуги на сумму 120 000 леев, фактическая себестоимость которых составляет 98 000 леев.

На основании данных примера в октябре 201X года субъект отражает:

- доход от оказания услуг в сумме 120 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- фактическую себестоимость оказанных услуг в сумме 98 000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности.

22. Себестоимость продаж корректируется на балансовую стоимость товаров и/или продукции, возвращенных покупателями в отчетном периоде, в котором они были проданы. Корректировка себестоимости продаж отражается как сторнирование путем уменьшения текущих расходов и увеличения запасов.

Пример 9. В ноябре 201X года субъект продал 1000 м² керамической плитки по цене реализации 150 леев/м², себестоимость которой составляет 120 леев/м². В декабре 201X года покупатель вернул 80 м² керамической плитки, которая не соответствует договорным условиям.

На основании данных примера субъект отражает в ноябре 201X года:

- продажную стоимость керамической плитки в сумме 150 000 леев (1000 м² × 150 леев/м²) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- балансовую стоимость проданной керамической плитки в сумме 120 000 леев (1000 м² × 120 леев/м²) – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

в декабре 201X года:

- сторнирование продажной стоимости возвращенной керамической плитки в сумме 12 000 леев (80 м² × 150 леев/м²) – как одновременное умень-

шение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- сторнирование балансовой стоимости возвращенной керамической плитки в сумме 9600 леев ($80 \text{ м}^2 \times 120 \text{ леев/м}^2$) – как уменьшение текущих расходов и увеличение запасов.

23. В случае, когда продажа и возврат ценностей имеют место в разных отчетных периодах, себестоимость продаж не корректируется, а убытки от возврата товаров и/или продукции отражаются как текущие расходы или покрываются за счет ранее созданного оценочного резерва.

Пример 10. Используя данные примера 9, предположим, что покупатель вернул керамическую плитку в январе 201X+1 года. Согласно учетным политикам убытки от возврата могут быть:

- отражены как текущие расходы (вариант I),
- покрыты за счет оценочного резерва (вариант II).

На основании данных примера субъект учитывает: в ноябре 201X года:

- продажную стоимость керамической плитки в сумме 150 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- балансовую стоимость проданной керамической плитки в сумме 120 000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

в январе 201X+1 года:

- балансовую стоимость возвращенной керамической плитки в сумме 9600 леев ($80 \text{ м}^2 \times 120 \text{ леев/м}^2$) – как увеличение запасов и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- убытки от возврата керамической плитки:

вариант I: как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности (если дебиторская задолженность не была погашена до даты возврата ценностей) или как увеличение текущих обязательств (если дебиторская задолженность была погашена до даты возврата ценностей) в сумме 2400 леев (12 000 леев – 9600 леев);

вариант II: как уменьшение ранее созданного оценочного резерва и текущей дебиторской задолженности (если дебиторская задолженность не была погашена до даты возврата ценностей) или как увеличение текущих обязательств (если дебиторская задолженность была погашена до даты возврата ценностей) в сумме 2400 леев (12 000 леев – 9600 леев).

24. Расходы на реализацию представляют собой расходы, связанные с продвижением и продажей товаров/продукции и услуг. Данные расходы могут быть понесены до продажи товаров/продукции (например, расходы на рекламу), в процессе их продажи (например, заработная плата персонала, вовлеченного в процесс продажи) или после их продажи (например, расходы на ремонт товаров в гарантийном периоде). В зависимости от порога существенности расходы, понесенные до продажи товаров/продукции, могут отражаться в учете как расходы будущих периодов с последующим их списанием на текущие расходы в периоды продажи товаров/продукции.

Состав расходов на реализацию приведен в приложении 2.

25. Признанные расходы на реализацию отражаются в учете как увеличение текущих расходов одновременно с увеличением обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшением запасов, дебиторской задолженности и других активов, списанием затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств, списанием убытков от возврата и снижения цен на товары/продукцию, проданные в предыдущих отчетных периодах, и др. В случае, когда скидки предоставляются в отчетном периоде, в котором были поставлены продукция/товары или оказаны услуги, они отражаются в учете в соответствии с положениями НСБУ «Доходы».

Пример 11. В ноябре 201X года субъект понес следующие расходы на реализацию:

- рекламные услуги – 10 000 леев;
- заработная плата персонала, занятого продажей товаров – 34 000 леев;
- взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования – 9010 леев;
- стоимость материалов, использованных для упаковки товаров – 5000 леев;
- амортизация здания магазина – 8000 леев.

На основании данных примера в ноябре 201X года субъект отражает признанные расходы на реализацию в общей сумме 66 010 леев одновременно с:

- увеличением коммерческих обязательств в сумме 10 000 леев;
- увеличением обязательств перед персоналом в сумме 34 000 леев;
- увеличением обязательств по обязательному страхованию в сумме 9010 леев;
- уменьшением запасов в сумме 5000 леев;
- увеличением амортизации основных средств в сумме 8000 леев.

Пример 12. В декабре 201X года субъект продал покупателю 3 комплекта мебели по цене 40 000 леев за единицу. Доход от продаж составляет 120 000 леев (3 комплекта \times 40 000 леев), а себестоимость проданной мебели – 90 000 леев. В договоре, заключенном между субъектом-продавцом и субъектом-покупателем, предусмотрены скидки в размере 10% при оплате в 10-дневный срок с даты поставки. Покупатель оплатил 4 января 201X+1 года сумму, равную 108 000 леев, получив предусмотренную договором скидку в размере 12 000 леев (120 000 леев \times 10%).

На основании данных примера субъект отражает: в декабре 201X года:

- продажную стоимость мебели в сумме 120 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- себестоимость проданной мебели в сумме 90 000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

в январе 201X+1 года:

- погашение дебиторской задолженности в сумме 108 000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- скидку, предоставленную на проданную мебель, в сумме 12 000 леев – как увеличение текущих рас-

ходов и уменьшение текущей коммерческой дебиторской задолженности.

26. Административные расходы представляют собой расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением субъектом в целом.

Состав административных расходов приведен в приложении 3.

27. Административные расходы отражаются в учете как увеличение текущих расходов одновременно с увеличением обязательств, уменьшением оборотных активов, увеличением амортизации долгосрочных активов, списанием услуг/продукции основной деятельности и/или вспомогательных производств.

Пример 13. В ноябре 201X года субъект понес следующие административные расходы:

- стоимость запасных частей, израсходованных для ремонта автомобиля административного назначения – 1800 леев;
- заработная плата административного персонала – 35 200 леев;
- взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования – 9328 леев;
- сбор на благоустройство территории – 600 леев;
- амортизация основных средств административного назначения – 4900 леев;
- электроэнергия, израсходованная в административных целях – 3750 леев.

На основании данных примера в ноябре 201X года субъект отражает увеличение административных расходов в общей сумме 55 578 леев одновременно с:

- уменьшением запасов в сумме 1800 леев;
- увеличением обязательств перед персоналом в сумме 35 200 леев;
- увеличением обязательств по страхованию в сумме 9328 леев;
- увеличением обязательств перед бюджетом в сумме 600 леев;
- увеличением амортизации основных средств в сумме 4900 леев;
- увеличением текущих обязательств в сумме 3750 леев.

28. Другие расходы операционной деятельности включают расходы, связанные с осуществлением операционной деятельности субъекта, но которые не могут быть отнесены к себестоимости продаж, расходам на реализацию или административным расходам.

Состав прочих расходов операционной деятельности приведен в приложении 4.

29. Признанные другие расходы операционной деятельности отражаются в учете как увеличение текущих расходов одновременно с увеличением текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов, уменьшением дебиторской задолженности, запасов и других оборотных активов, уменьшением затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и др.

Пример 14. В марте 201X года субъект понес следующие прочие расходы операционной деятельности:

- пени, начисленные за нарушение договорных условий – 3200 леев;

- некапитализируемые проценты по банковским кредитам – 4800 леев;
- недостачи товаров, выявленные при инвентаризации – 550 леев;
- нераспределенные косвенные производственные затраты – 8250 леев.

По данным примера в марте 201X года субъект отражает увеличение других расходов операционной деятельности в общей сумме 16 800 леев одновременно с:

- увеличением прочих текущих обязательств в сумме 3200 леев;
- увеличением финансовых обязательств в сумме 4800 леев;
- уменьшением запасов в сумме 550 леев;
- уменьшением косвенных производственных затрат в сумме 8250 леев.

30. Расходы операционной деятельности (на реализацию, административные, прочие расходы операционной деятельности), понесенные в отчетном периоде, корректируются в случае их ошибочной регистрации. Если данные расходы были отражены в большем размере, их корректировка отражается в учете как уменьшение (сторнирование) текущих расходов одновременно с увеличением (сторнированием) текущей дебиторской задолженности, запасов или уменьшением (сторнированием) текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов. Если данные расходы были отражены в меньшем размере, их корректировка отражается в учете как увеличение текущих расходов одновременно с уменьшением запасов и текущей дебиторской задолженности или увеличением текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов.

Расходы других видов деятельности

31. Расходы других видов деятельности включают:

- 1) расходы, связанные с долгосрочными активами, представляющие собой расходы по выбытию, за исключением выявленных при инвентаризации недостач и порчи;
- 2) финансовые расходы, включающие расходы (убытки), являющиеся результатом финансовых операций субъекта;
- 3) чрезвычайные расходы, вызванные нетипичными событиями, не проявляющимися постоянно или регулярно (стихийные бедствия, политические потрясения, изменения в законодательстве и т.д.).

Состав расходов других видов деятельности приведен в приложении 5.

31¹. В составе финансовых расходов отдельно выделяются расходы, относящиеся к корректировкам отрицательной стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций, которые возникают в случае:

- 1) списания отрицательной разницы между первоначальной стоимостью (или балансовой стоимостью на начало отчетного периода) и справедливой стоимостью ценных бумаг, допущенных к торгам на регулируемом рынке;
- 2) списания разницы между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций и других дол-

говых обязательств с премией (приобретенных по цене выше номинальной стоимости);

3) признания убытков от обесценения ценных бумаг.

Такие расходы отражаются как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций, увеличение убытков от обесценения.

32. Расходы других видов деятельности отражаются в учете как увеличение текущих расходов одновременно с увеличением текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшением запасов, дебиторской задолженности, затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и т.д.

Пример 15. В октябре 201X года субъект понес следующие расходы:

- балансовая стоимость компьютера, списанного по истечении срока его использования, – 1400 леев;
- отрицательные курсовые валютные разницы по обязательствам перед иностранными поставщиками – 2554 лея;
- стоимость материалов, поврежденных в результате наводнения, – 16 000 леев.

На основании данных примера в октябре 201X года субъект отражает расходы других видов деятельности в общей сумме 19954 леев одновременно с:

- уменьшением основных средств в сумме 1400 леев;
- увеличением текущих обязательств в сумме 2554 леев;
- уменьшением запасов в сумме 16 000 леев.

33. Расходы других видов деятельности, понесенные в отчетном периоде, корректируются в случае их ошибочного отражения. Если данные расходы были отражены в большем размере, их корректировка отражается в учете как уменьшение (сторнирование) текущих расходов, текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов одновременно с увеличением (сторнированием) текущей дебиторской задолженности, запасов. Если данные расходы были отражены в меньшем размере, их корректировка отражается в учете как увеличение текущих расходов, текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов одновременно с уменьшением запасов и текущей дебиторской задолженности и др.

Расходы по подоходному налогу

34. Расходы по подоходному налогу отражаются в учете методом текущего подоходного налога.

35. Метод текущего подоходного налога предусматривает определение расходов по подоходному налогу путем применения к сумме налогооблагаемого дохода ставки налога, установленной в Налоговом кодексе на соответствующий налоговый период. Налогооблагаемый доход определяется в соответствии с правилами, установленными налоговым законодательством. Расходы по подоходному налогу отражаются в учете как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Пример 16. В 201X году субъект получил налогооблагаемый доход в сумме 850 000 леев. Ставка подоходного налога, установленная Налоговым кодексом на 201X год, составляет 12% от налогооблагаемого дохода.

На основании данных примера в декабре 201X года субъект отражает начисленный подоходный налог в сум-

ме 102 000 леев (850 000 леев × 12%) как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Раскрытие информации

37. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

- 1) сумма расходов основной деятельности, сгруппированных по натуре (элементам);
- 2) сущность и сумма каждой существенной категории расходов, признанных в отчетном периоде.

Переходные положения

38. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу. Информация, касающаяся предыдущего отчетного периода, переносится в формы финансовых отчетов, предусмотренных НСБУ «Представление финансовых отчетов», в соответствии с Методическими рекомендациями по переходу на новые Национальные стандарты бухгалтерского учета.

39. На дату вступления в силу настоящего стандарта и/или в случае перехода от метода отсроченного подоходного налога к методу текущего подоходного налога, отсроченные активы и обязательства по подоходному налогу относятся на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Дата вступления в силу

40. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Состав расходов, сгруппированных по их характеру (элементам)

№ п/п	Группа расходов	Вид расходов
1.	Материальные расходы	Балансовая стоимость сырья и материалов, полуфабрикатов, приобретенных и/или собственного производства; Фактическая себестоимость проданной продукции, энергетических ресурсов (топливо, тепло- и электроэнергия, вода, природный газ и др.)*, строительных материалов, запасных частей, тары и других материалов, используемых субъектом и проданных в течение отчетного периода; Стоимость и износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов, используемых субъектом; Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость пригодных отходов, полученных в результате переработки сырья, основных материалов, полуфабрикатов, топлива или других материалов.

№ п/п	Группа расходов	Вид расходов
2.	Расходы на персонал	Суммы выплат за фактическую работу, начисленные в соответствии со сдельной и/или повременной формой оплаты труда, премий и надбавок к заработной плате, материальной помощи, компенсаций и надбавок к заработной плате (в зависимости от режима и условий труда), отпускного пособия за ежегодные и дополнительные оплачиваемые отпуска, других выплат, начисленных всем категориям персонала, работающего у субъекта, суммы взносов обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования, исчисленные от сумм выплат всем категориям персонала субъекта; Сумма расходов на создание оценочных резервов для выплаты отпускного пособия за ежегодные оплачиваемые отпуска и др.
3.	Расходы, связанные с амортизацией и обесценением	Суммы амортизации, начисленные по всем видам долгосрочных активов, используемых субъектом; Сумма обесценения долгосрочных и текущих активов субъекта;
4.	Прочие расходы	Расходы, связанные с работами по содержанию и ремонту, выполненными другими субъектами; лизинговые платежи по обязательствам субъекта за активы, полученные во временное пользование по договорам лизинга; выплаты за страхование ценностей, исчисленные в соответствии с договорами со страховыми компаниями; расходы, связанные с комиссиями и вознаграждениями экспертам за консультационную, техническую, юридическую и экономическую помощь; расходы на рекламные акции, проводимые специализированными организациями; стоимость услуг по транспортировке ценностей и персонала до/от места работы, оказанные транспортными субъектами; стоимость почтовых услуг, телефонной и других средств связи; стоимость банковских и других услуг, оказанных предприятию третьими лицами и связанных с основной деятельностью.

* Если сумма расходов, связанных с энергетическими ресурсами, значительна (превышает порог существенности, установленный в учетных политиках), то данные расходы могут учитываться как отдельный элемент.

Состав расходов на реализацию*

1. Расходы на персонал, занятый упаковкой, маркировкой, этикетированием, сертификацией, хранением и продажей продукции/товаров и оказанием услуг, а также на персонал службы продаж и маркетинга.
2. Стоимость материалов, используемых в процессе продажи продукции/товаров (упаковки, этикетирования, хранения, обслуживания и др.).
3. Расходы на хранение и подготовку продукции/товаров к продаже.
4. Расходы на транспортировку и отгрузку продукции/товаров со склада субъекта до места их передачи покупателю или до станции отгрузки (аэропорта, пристани) при условии, что данные расходы несет продавец.
5. Расходы, связанные с экспортом продукции/товаров (таможенные платежи, услуги таможенного брокера, услуги таможенного терминала и др.).
6. Расходы, связанные с полученными маркетинговыми услугами.
7. Комиссионные поверенному или комиссионеру за посреднические услуги, оказанные при продаже ценностей.
8. Расходы на рекламу, участие в выставках и ярмарках: стоимость образцов, переданных покупателям/поверенным и не подлежащих возврату, стоимость продовольственной продукции/товаров, использующихся для дегустации, расходы других подобных видов деятельности.
9. Расходы на услуги по ремонту и обслуживанию, предусмотренные в гарантийном периоде для проданной продукции/товаров.
10. Оценочные резервы, создаваемые для возмещения себестоимости услуг по ремонту и обслуживанию, предусмотренных в гарантийном периоде для проданной продукции/товаров, а также для возмещения потерь от возврата проданной продукции/товаров.
11. Платежи за операционный лизинг, наем и операционную аренду долгосрочных материальных активов, используемых в коммерческих целях.
12. Расходы, связанные с возвратом проданных продукции и товаров, а также с предоставленными скидками.
13. Невозмещаемые сборы и налоги, связанные с продажей продукции/товаров.
14. Амортизация, содержание и ремонт долгосрочных нематериальных и материальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, используемых в процессе продажи продукции/товаров.
15. Расходы по списанной коммерческой дебиторской задолженности, в том числе созданные оценочные резервы.
16. Прочие расходы на реализации.

* Перечень расходов на реализацию устанавливается субъектом исходя из особенностей своей деятельности и включается в учетные политики субъекта.

Состав административных расходов*

1. Расходы на административный персонал.
2. Разницы в заработной плате, выплачиваемой работникам, переведенным из других субъектов с сохранением в течение определенного периода размера должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном исполнении обязанностей, если выплата таких разниц предусмотрена действующим законодательством.
3. Единовременные вознаграждения за выслугу лет и доплаты за стаж работы по специальности у соответствующего субъекта, выплачиваемые административному персоналу, согласно действующему законодательству.
4. Выплата отпускных пособий административному персоналу, включая компенсации за неиспользованные ежегодные отпуска.
5. Дополнительные выплаты, материальная помощь, пособия, надбавки и компенсации, предоставляемые работникам субъекта (за исключением тех, которые связаны с процессами производства и оказания услуг).
6. Выходные пособия, выплачиваемые персоналу субъекта согласно действующему законодательству в случае ликвидации или реорганизации субъекта, сокращения численности или штатов работников.
7. Амортизация, содержание и ремонт (за исключением капитализируемых затрат по ремонту) долгосрочных нематериальных и материальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов административного назначения.
8. Платежи за операционный лизинг долгосрочных активов, использующихся в административных целях.
9. Расходы на консервацию и содержание законсервированных долгосрочных активов в соответствии с действующими нормативными актами.
10. Расходы на канцелярские принадлежности, формуляры первичных документов и отчетов.
11. Расходы на охрану административных объектов и обеспечение их противопожарной безопасности.
12. Расходы на командировки административного персонала.
13. Представительские расходы.
14. Расходы на мероприятия по гражданской защите, включая износ инвентаря и долгосрочных активов, использующихся в этих целях.
15. Компенсации административному персоналу субъекта за использование личных автомобилей в служебных целях.
16. Отчисления на текущее содержание руководящего аппарата вышестоящих организаций, ассоциаций, концернов, других структур и органов управления.
17. Расходы, понесенные в целях благотворительности и спонсорства.
18. Расходы, связанные со страхованием административного персонала и ценностей административного назначения.
19. Расходы, связанные с наймом рабочей силы.
20. Стоимость услуг, оказанных субъекту:
 - 1) банками, товарными биржами, посредническими и другими организациями;

- 2) консалтинговыми и оказывающими юридическую помощь субъектами, аудиторскими обществами, бюро переводов;
- 3) средствами массовой информации (в связи с опубликованием финансовых отчетов);
- 4) почтовыми отделениями, субъектами телекоммуникаций, интернет-провайдерами и т.д.
21. Расходы на подготовку и повышение профессиональной квалификации административного персонала.
22. Расходы на научные исследования и развитие, которые не капитализируются.
23. Налоги и сборы общего назначения, начисленные в соответствии с действующим законодательством, за исключением подоходного налога.
24. Расходы на приобретение специальной литературы, нормативных и инструктивных материалов, а также на подписку на специализированные издания (газеты, журналы и т.д.), за исключением признанных как долгосрочные материальные активы.
25. Расходы на мероприятия по охране здоровья, организацию досуга и отдыха работников субъекта.
26. Расходы на проведение общих собраний акционеров и составление необходимых документов.
27. Текущие пособия, начисленные членам совета и ревизионной комиссии субъекта, за исключением выплачиваемых за счет чистой прибыли.
28. Расходы на охрану труда административного персонала.
29. Судебные и арбитражные расходы и соответствующие государственные сборы.
30. Прочие административные расходы.

* Перечень административных расходов устанавливается субъектом исходя из особенностей своей деятельности и включается в учетные политики субъекта.

Приложение 4

Состав других расходов операционной деятельности*

1. Балансовая стоимость оборотных активов, проданных и переданных в обмен на другие активы, за исключением себестоимости проданной продукции/товаров.
2. Затраты по займам, включая:
 - 2) комиссионные, связанные с получением банковских кредитов и займов;
 - 3) расходы на амортизацию выплат по выпущенным облигациям;
 - 4) расходы других видов деятельности, связанных с привлечением заемных средств.
3. Балансовая стоимость недостач и потерь от повреждения активов, выявленных при их инвентаризации и приемке, за исключением повреждений, признанных продавцом.
4. Себестоимость продукции, признанной как окончательный брак, и расходы на восстановление частично бракованной продукции.

5. Потери, вызванные перерывами в основной деятельности.

6. Косвенные производственные затраты, не включаемые в себестоимость произведенной продукции или оказанных услуг в соответствии с НСБУ «Запасы».

7. Штрафы, пени, компенсации за несоблюдение положений законодательства и договорных условий.

8. Расходы на создание оценочных резервов по рискам и расходам, включая безнадежную дебиторскую задолженность.

9. Безнадежная дебиторская задолженность, за исключением коммерческой дебиторской задолженности, списанная в случае, когда не создаются оценочные резервы.

9¹. Отрицательные разницы между официальным курсом Национального банка Молдовы и курсом покупки/продажи иностранной валюты.

9². Налог на добавленную стоимость и невозмещаемые акцизы.

10. Прочие операционные расходы.

* Перечень других расходов операционной деятельности устанавливается субъектом исходя из особенностей своей деятельности и включается в учетные политики субъекта.

Приложение 5

Состав расходов других видов деятельности

1. Расходы, связанные с долгосрочными активами:

- 1) балансовая стоимость выбывших (проданных, переданных в обмен на другие активы) долгосрочных активов за исключением недостач, выявленных в результате инвентаризации, и переданных третьим лицам как вклад в уставный капитал, переданных в финансовый лизинг;
- 2) недоамортизированная часть амортизируемой стоимости долгосрочных нематериальных и материальных активов списанных до истечения срока их полезного использования;
- 3) потери от списания долгосрочных материальных активов в случае, когда стоимость полученных в результате списания ценностей меньше их остаточной стоимости;
- 4) фактические затраты, связанные с выбытием долгосрочных активов (стоимость используемых материалов и МБП, стоимость услуг, оказанных другими субъектами или вспомогательными подразделениями субъекта, расходы на вовлеченный персонал и др.);
- 5) сумма оценочного резерва, создаваемого периодически для существенных затрат по выводу из эксплуатации долгосрочных активов;

6) потери от обесценения долгосрочных активов, за исключением ценных бумаг;

6¹) списание положительного гудвилла;

7) прочие расходы, связанные с долгосрочными активами.

2. Финансовые расходы:

- 1) расходы, связанные с роялти;
- 2) расходы, связанные с эмиссией собственных акций и осуществлением операций с ними;
- 3) балансовая стоимость долгосрочных и текущих активов, переданных безвозмездно;
- 4) расходы по процентам (за исключением затрат по процентам, относящимся к договорам лизинга у лизингополучателя и договорам микрофинансирования, которые отражаются в составе доходов от продаж);
- 5) расходы, относящиеся к корректировкам стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций;
- 6) расходы по выбытию финансовых инвестиций;
- 7) расходы по курсовым валютным и суммовым разницам;
- 8) прочие финансовые расходы.

3. Чрезвычайные расходы:

- 1) балансовая стоимость долгосрочных и текущих активов, выбывших (уничтоженных, списанных, экспроприированных и т.д.) в результате несчастных случаев, пожаров, стихийных бедствий и других чрезвычайных событий;
- 2) величина ущерба (дефектов) от повреждения ценностей в результате аварий, пожаров, стихийных бедствий и других чрезвычайных событий;
- 3) расходы, связанные с предупреждением и/или ликвидацией последствий чрезвычайных событий:
 - a) заработная плата работников;
 - b) взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования;
 - c) стоимость (себестоимость) израсходованных материалов, электрической энергии, услуг собственных вспомогательных производств и других субъектов и др.;
- 4) потери от приостановления основной деятельности субъекта вследствие чрезвычайных событий:
 - a) заработная плата работников за период простоев, взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования;
 - b) стоимость израсходованных материальных ценностей, электроэнергии, воды и т.д.;
- 5) прочие чрезвычайные расходы.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Договоры на строительство»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка определения, признания и учета доходов, затрат и расходов по договорам на строительство и представления соответствующей информации в финансовых отчетах подрядчиков.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета доходов, затрат и расходов по договорам на строительство, в том числе касающихся:

- 1) оказания услуг, прямо связанных со строительством активов (например, услуг проектировщиков и архитекторов);
- 2) сноса активов, а также восстановления окружающей среды, пострадавшей в результате сноса активов.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Договор на строительство – договор, заключенный между заказчиком и подрядчиком для строительства, ремонта, модернизации и реконструкции актива или группы активов, которые по проектированию, технологии и функционированию или назначению взаимосвязаны и взаимозависимы.

Договорные затраты – стоимость израсходованных ресурсов и затраты, связанные с персоналом, необходимые для выполнения одного или нескольких договоров на строительство с целью получения дохода и которые подлежат возмещению заказчиком.

Прямые договорные затраты – затраты, связанные непосредственно с выполнением работ на основании договора на строительство и которые могут быть включены прямым способом в его стоимость.

Фактические договорные затраты – сумма преддоговорных затрат и фактических затрат, понесенных для выполнения работ после заключения договора до отчетной даты.

Преддоговорные затраты – затраты, связанные непосредственно с заключением договора на строительство, понесенные до его заключения.

Общие предполагаемые договорные затраты – сумма договорных затрат, фактически понесенных и зарегистрированных на отчетную дату плюс предполагаемые затраты для завершения договора, с учетом возможных последующих изменений и претензий.

Предполагаемые затраты для завершения договора – сумма материальных затрат и затрат, связанных с персоналом, затрат по субподряду и других затрат, необходимых для завершения договора в установленном периоде.

Косвенные договорные затраты – затраты, относящиеся к нескольким договорам на строительство, которые не могут быть прямо включены в их затраты.

Накладные затраты строительства – затраты, относящиеся к управлению, организации и обслуживанию одного или нескольких договоров по субъекту в целом и по отдельным строительным участкам.

Договорные расходы – сумма фактически понесенных затрат, относящихся к договору на строительство в целом или по стадиям его выполнения, согласованные с признанными договорными доходами.

Изменение – указание, выдвинутое заказчиком ввиду пересмотра объекта работ, которое должно быть выполнено согласно договору.

Стадия выполнения договора – завершенная часть договорных работ, которая может быть достоверно определена в соответствии с положениями настоящего стандарта.

Субподрядчик – субъект, который заключил договор с подрядчиком о выполнении части или этапа договора на строительство.

Договорные доходы – сумма первоначального дохода, дохода от изменений договора, по претензиям и в виде стимулирующих премий, полученная в результате выполнения договора на строительство.

Виды договоров на строительство

5. В зависимости от порядка сегментирования и комбинирования, договор на строительство может относиться к одному активу, нескольким активам или к взаимосвязанному активу.

6. Положения настоящего стандарта применимы к каждому договору на строительство в отдельности, так и для каждого актива, предусмотренного в договоре или для группы договоров.

7. В случае, когда договор предусматривает строительство группы активов, работы по каждому активу будут рассматриваться как отдельный договор на строительство, если:

- 1) для каждого актива были представлены отдельные предложения;

- 2) при заключении договора каждый актив согласовывался отдельно заказчиком и подрядчиком; и
- 3) могут быть определены затраты и доходы по каждому активу.

8. Договоры на строительство с одним или несколькими заказчиками могут рассматриваться как единый договор, если они:

- 1) были согласованы одним пакетом;
- 2) тесно взаимосвязаны между собой и являются частью единого проекта, имея одинаковую общую маржу прибыли; и
- 3) выполняются одновременно или в одном и том же периоде.

Пример 1. Субъект-подрядчик заключил три договора, предусматривающие строительство производственного цеха, котельной и административного корпуса.

Договоры были согласованы одним пакетом, с одинаковой общей маржей прибыли 10%. Проект строительства объектов будет разработан одним субъектом, а период выполнения договоров составляет 2 года.

На основании данных примера все три договора будут рассматриваться как единый договор на строительство.

9. По решению заказчика, договор может предусматривать строительство какого-либо сопряженного актива или первоначальный договор может быть изменен так, чтобы он предусматривал строительство сопряженного актива. Строительные работы, связанные с сопряженным активом, рассматриваются как отдельный договор, если:

- 1) соответствующий актив существенно отличается по проектированию, технологии или функционированию от актива (активов), предусмотренного (предусмотренных) в первоначальном договоре; или
- 2) цена актива согласовывается без учета первоначальной стоимости договора.

Пример 2. Подрядчик в феврале 201X года заключил сроком на 2 года договор на строительство жилого дома с договорной ценой 35 000 000 леев. В октябре этого же года заказчик решил построить возле жилого дома гараж, цена которого составляет 2 000 000 леев. По этой причине стороны согласились на изменение первоначального договора.

На основании данных примера строительство гаража существенно отличается от строительства жилого дома, поэтому оно будет рассматриваться как отдельный договор.

10. В зависимости от порядка установления цены различаются:

- 1) договора на строительство с фиксированной ценой, которые предусматривают фиксированную цену договора в целом или фиксированную плату на единицу объекта или работ, согласованных между заказчиком и подрядчиком. В некоторых случаях договор может предусматривать условия увеличения установленной цены;
- 2) договора на строительство «затраты плюс», которые предусматривают возмещение заказчиком согласованных договорных затрат, к которым при-

бавляется некоторый процент от этих затрат или фиксированный гонорар;

- 3) смешанные договора на строительство, которые сочетают положения договоров на строительство с фиксированной ценой и договоров на строительство «затраты плюс».

Состав договорных доходов

11. Договорные доходы включают:

- 1) первоначальный доход;
- 2) доход от изменений договора;
- 3) доход от претензий; и
- 4) доход в виде стимулирующих премий.

12. Первоначальный доход представляет собой доход, согласованный подрядчиком и заказчиком при заключении договора на строительство.

13. Доход от изменений договора является результатом согласованного договаривающимися сторонами изменения первоначальной стоимости договора на строительство. Изменения договорной стоимости могут иметь место в результате изменения положений договора в отношении проекта, осуществления дополнительного строительства или отказа от некоторых работ или объектов, а также других условий договора. Изменение может привести к увеличению или к уменьшению договорного дохода.

Доход от изменений договора может быть признан, если:

- 1) заказчик и подрядчик согласовали вид и размер изменения; и
- 2) величина дохода, связанного с изменением, может быть достоверно определена.

Пример 3. Подрядчик заключил сроком на 2 года договор на строительство здания стоимостью 6200000 леев. В начале второго года заказчик попросил подрядчика заменить материалы, предусмотренные для отделки здания. Договорная стоимость изменения, согласованная с подрядчиком и возмещаемая заказчиком, составляет 800 000 леев.

На основании данных примера общий договорной доход увеличивается и составляет 7 000 000 леев (6 200 000 леев + 800 000 леев). Доход от изменения включается в стоимость договора в период выполнения соответствующих работ.

14. Доход от претензий представляет сумму, востребованную подрядчиком от заказчика или от третьей стороны в качестве возмещения причиненного ими ущерба. Претензии могут быть предъявлены, например, в случае выявления ошибок в спецификации или проекте и несоблюдения заказчиком условий договора.

Доход от претензий признается, если:

- 1) предъявленные претензии признаны заказчиком или установлены решением судебной инстанции; и
- 2) величина данного дохода может быть достоверно определена.

Пример 4. Подрядчик заключил сроком на 2 года договор на строительство здания стоимостью 4 800 000 леев. Сметные затраты, относящиеся к договору, составляют 3 900 000 леев. В процессе выполнения работ

подрядчик обнаружил в соответствующем проекте ошибку, исправление которой требует дополнительных затрат в сумме 130 000 леев. В связи с этим подрядчик предъявил заказчику претензию, которая была им признана. Норма прибыли составляет 20% или 26 000 леев (130 000 леев × 0,2).

На основании данных примера подрядчик признает доход от претензии в размере 156 000 леев (130 000 леев + 26 000 леев) как договорной доход, а фактически понесенные затраты в сумме 130 000 леев – как договорные затраты. Общий договорной доход составляет 4 956 000 леев (4 800 000 леев + 156 000 леев), а общие договорные затраты – 4 030 000 леев (3 900 000 леев + 130 000 леев).

15. Доход в виде стимулирующих премий включает суммы, дополнительно выплачиваемые подрядчику в случае, когда определенные условия договора были соблюдены или предусмотренные стандарты были достигнуты или перевыполнены. Например, договор на строительство может предусматривать стимулирующую премию подрядчику за досрочное завершение договора, высокое качество выполненных работ, снижение затрат или другие результаты, предусмотренные договором. Стимулирующие выплаты могут быть установлены в процентах от стоимости договора, в виде фиксированной суммы или другим образом, предусмотренным в договоре на строительство.

Доход в виде стимулирующих премий может признаваться, если:

- 1) условия, предусмотренные в договоре, были соблюдены; и
- 2) величина дохода может быть достоверно определена.

Пример 5. Подрядчик заключил сроком на 5 лет договор на строительство склада стоимостью 7 000 000 леев. Договор предусматривает дополнительную выплату в размере 0,03% от стоимости договора за каждый день его досрочного завершения. Подрядчик завершил строительство на 60 дней раньше установленного срока.

На основании данных примера доход в виде стимулирующих премий составляет 126 000 леев (7 000 000 леев × 60 × 0,0003) и признается как договорной доход, а общий договорной доход – 7 126 000 леев (7 000 000 леев + 126 000 леев).

16. В состав договорных доходов не включаются суммы, полученные от имени третьей стороны, в соответствии с положениями НСБУ «Доходы».

Состав договорных затрат

17. Договорные затраты включают:

- 1) прямые договорные затраты;
- 2) косвенные договорные затраты; и
- 3) накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком.

18. Прямые договорные затраты включают затраты, которые могут быть включены в договорные затраты на строительство прямым путем. Их состав приведен в приложении 1 к данному стандарту.

19. Прямые договорные затраты могут быть уменьшены на стоимость проданных активов (технических установок, оборудования, материалов), предназначенных только для выполнения конкретного договора.

Пример 6. В октябре 201X года после завершения договора на строительство склада подрядчик продал оборудование, которое может быть использовано только для выполнения строительных работ по данному объекту. Продажная стоимость составила 6000 леев.

На основании данных примера в октябре 201X года подрядчик отражает стоимость проданного оборудования в сумме 6000 леев – как увеличение дебиторской задолженности и уменьшение договорных затрат.

20. Косвенные договорные затраты включают:

- 1) затраты на страхование ценностей и персонала, относящиеся к нескольким договорам, если такие затраты не включаются в накладные затраты строительства;
- 2) затраты на проектирование и техническую поддержку, относящиеся к нескольким договорам, если такие затраты не включаются в накладные затраты строительства;
- 3) затраты по займам, связанные с несколькими договорами, капитализированные в соответствии с положениями НСБУ «Затраты по займам»; и
- 4) затраты на эксплуатацию машин и механизмов, используемых при выполнении нескольких договоров в течение одного отчетного периода (их состав приведен в подпункте 4) приложения 1), и другие.

21. Подрядчик ведет отдельный учет косвенных договорных затрат до их распределения. Косвенные договорные затраты распределяются между конкретными договорами в порядке, предусмотренном в учетных политиках с учетом нормального уровня строительного производства. В качестве основы распределения косвенных затрат по видам договоров могут использоваться договорные доходы, прямые договорные затраты, прямые материальные затраты, фактическое количество машино-часов, сметные затраты одного машино-часа или другие рациональные методы.

22. Фактические затраты на эксплуатацию машин и механизмов, используемых при выполнении нескольких договоров, могут распределяться по конкретным договорам на отчетную дату пропорционально фактическому количеству машино-часов, отработанных каждой единицей или группой машин и механизмов, сметным затратам одного машино-часа или на основе других методов.

Пример 7. Подрядчик выполняет два договора – «А» и «В». В сентябре 201X года фактические затраты на эксплуатацию машин и механизмов по группе «тракторы-бульдозеры» составили 50 000 леев. Согласно учетным политикам, затраты на эксплуатацию распределяются по договорам пропорционально фактическому количеству машино-часов – 530, которые составляют по договору «А» – 300, а по договору «В» – 230.

Распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов представлено в таблице 1.

Распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов

Договора на строительство	Фактическое количество машино-часов	Себестоимость одного машино-часа, леев	Фактические затраты на эксплуатацию машин и механизмов, леев
1	2	3	4 = 2 × 3
«А»	300	94,34	28 302
«В»	230	94,34	21 698
Итого	530	94,34	50 000

Фактическая себестоимость одного машино-часа определяется как отношение общих фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов по группе «тракторы-бульдозеры» к общему количеству отработанных машино-часов и составляет 94,34 лея (50 000 леев : 530 машино-часов).

На основании данных примера в сентябре 201X года подрядчик отразит распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов – как увеличение договорных затрат и уменьшение затрат на эксплуатацию машин и механизмов по договорам:

- «А» – 28 302 лея;
- «В» – 21 698 леев.

23. Накладные затраты подразделяются на затраты возмещаемые и не возмещаемые заказчиками. До распределения накладные затраты учитываются подрядчиком раздельно.

24. Накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиками, включают:

- 1) общие и административные затраты;
- 2) затраты, связанные с обслуживанием персонала строительства;
- 3) затраты на организацию работ на объектах строительства; и
- 4) другие затраты общего назначения.

Возмещаемые накладные затраты включаются в договорные затраты строительства и принимаются во внимание при определении доли накладных затрат строительства, которая используется для составления сметы расходов по каждому договору.

25. В случае, когда подрядчик выполняет строительные работы только по одному договору, фактические накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком, будут включаться в договорные затраты по данному договору в полном размере. Если строительные работы выполняются одновременно на основе нескольких договоров, фактические накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком, распределяются по каждому договору в порядке, установленном в учетных политиках подрядчика (например, пропорционально возмещаемым накладным затратам, установленным в смете договорных затрат, договорным доходам) или другим рациональным методом.

Пример 8. Подрядчик выполняет два договора – «А» и «В». В сентябре 201X года фактические накладные за-

траты строительства составили 350 000 леев. Учетными политиками подрядчика предусмотрено их распределение на основе накладных затрат, возмещаемых заказчиками, согласно сумме, установленной в смете договорных затрат, которая составляет для договора «А» 220 000 леев, а для договора «В» – 140 000 леев.

Расчет распределения фактических накладных затрат, возмещаемых заказчиком, представлен в таблице 2.

Таблица 2

Распределение фактических возмещаемых накладных затрат

Договоры на строительство	Накладные затраты, предусмотренные в смете, леев	Коэффициент распределения	Фактические накладные затраты, леев
1	2	3	4 = 2 × 3
«А»	220 000	0,97222	213 888
«В»	140 000	0,97222	136 112
Итого	360 000	0,97222	350 000

Коэффициент распределения определяется как отношение общей суммы фактических накладных затрат строительства к общей величине накладных затрат строительства, возмещаемых заказчиками согласно сумме, предусмотренной в смете договорных затрат в отчетном периоде, который составляет 0,97222 (350 000 леев : 360 000 леев).

На основании данных примера в сентябре 201X года подрядчик отражает распределенные фактические накладные затраты – как увеличение договорных затрат и уменьшение накладных затрат по договору «А» в сумме 213 888 леев и «В» в сумме 136 112 леев.

26. Накладные затраты строительства, не возмещаемые заказчиками, включают:

- 1) затраты, связанные с научно-исследовательскими и опытными работами;
- 2) налоги и сборы, предусмотренные законодательством;
- 3) надбавка к заработной плате работников субъекта, предусмотренная законодательством;
- 4) затраты, связанные с возмещением ущерба, причиненного работникам в результате несчастных случаев на рабочем месте;
- 5) выплаты работникам, уволенным в связи с реорганизацией субъекта, сокращением численности работников; и
- 6) другие затраты.

Накладные затраты строительства, не возмещаемые заказчиками, относятся прямо на текущие расходы.

27. Преддоговорные затраты включаются в договорные затраты, если:

- 1) могут быть определены раздельно;
- 2) могут быть достоверно оценены; и
- 3) существует вероятность заключения договора.

28. Преддоговорные затраты первоначально учитываются как расходы будущих периодов, а в последующем

включаются в договорные затраты или относятся на текущие расходы.

29. Если договор был заключен в отчетном периоде, в котором были понесены преддоговорные затраты, такие затраты, в зависимости от порога существенности, предусмотренного в учетных политиках подрядчика, могут включаться в состав договорных затрат:

- 1) в полном объеме в отчетном периоде, в котором был заключен договор;
- 2) путем равномерного списания в отчетных периодах на протяжении срока договора;
- 3) на основе других рациональных методов, предусмотренных в учетных политиках подрядчика.

Пример 9. Подрядчик в сентябре 201X года понес представительские и командировочные расходы, связанные с заключением договора, в сумме 30 000 леев, которые были отнесены на текущие расходы будущих периодов. Договор сроком на 2 года был заключен в октябре 201X года.

Учетные политики подрядчика предусматривают включение преддоговорных затрат в полном объеме в договорные затраты в отчетном периоде, в котором был заключен договор.

В данном случае преддоговорные затраты в сумме 30 000 леев будут включены в стоимость соответствующего договора в 201X году.

На основании данных примера преддоговорные затраты в сумме 30 000 леев отражаются в учете в 201X году как увеличение договорных затрат и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

30. Если преддоговорные затраты по договору были понесены в одном отчетном периоде и существует вероятность заключения договора в другом отчетном периоде, соответствующие затраты, первоначально учтенные как текущие расходы будущих периодов, включаются в договорные затраты.

Пример 10. Подрядчик в ноябре 201X года осуществил представительские и командировочные расходы, связанные с заключением договора, в сумме 40 000 леев. Договор был заключен в январе 201X+1 года. Учетные политики подрядчика предусматривают включение преддоговорных затрат в полном объеме в договорные затраты в отчетном периоде, в котором был заключен договор.

В данном случае преддоговорные затраты в размере 40 000 леев будут включены в стоимость соответствующего договора в 201X+1 году.

На основании данных примера преддоговорные затраты в сумме 40 000 леев отражаются в 201X+1 году как увеличение договорных затрат и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

31. Если подрядчик понес преддоговорные затраты, а соответствующий договор не был заключен, такие затраты признаются как текущие расходы в отчетном периоде, в котором было установлено, что договор не был заключен.

Пример 11. Подрядчик в ноябре 201X года понес представительские, командировочные расходы и оплатил сбор за участие в тендере в сумме 20 000 леев. Договор не был заключен по причине того, что подрядчик не выиграл тендер.

В данном случае преддоговорные затраты в сумме 20 000 леев будут признаваться как текущие расходы в 201X году.

На основании данных примера преддоговорные затраты в сумме 20 000 леев отражаются в 201X году как увеличение текущих расходов и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

32. Осуществленные подрядчиком затраты, которые не могут быть отнесены на конкретные договоры на строительство, признаются как текущие расходы. Такие расходы включают:

- 1) расходы по сбыту;
- 2) амортизацию машин и механизмов, которые не используются для выполнения работ по конкретным договорам;
- 3) потери от простоев;
- 4) штрафы, пени и неустойки, связанные с деятельностью подрядчика;
- 5) фактические накладные расходы, в том случае, когда подрядчик в каком-либо отчетном периоде не выполняет строительные работы;
- 6) расходы сверх установленных норм, если они не будут возмещены заказчиком; и
- 7) другие расходы, не связанные с выполнением договоров.

В случае, когда подрядчик осуществляет затраты сверх установленных норм, но предусмотрено их возмещение заказчиком, такие затраты включаются в договорные затраты.

Учет договорных доходов и расходов

33. Договорные доходы и расходы признаются на основе метода начисления в отчетном периоде, в котором они возникли, независимо от момента фактического получения или выплаты денежных средств или другой формы компенсации.

34. Договорные доходы и расходы признаются, если результат соответствующего договора может быть достоверно оценен. Подрядчик может достоверно оценить договорные доходы и расходы, если заключенный договор устанавливает:

- 1) права и обязанности каждой стороны относительно актива, который должен быть построен;
- 2) договорную стоимость, которая должна быть получена подрядчиком; и
- 3) способ и сроки расчетов.

В течение периода выполнения договора подрядчик проверяет и, если необходимо, пересматривает оценку договорных доходов и расходов, используя эффективную систему прогнозирования и внутреннего финансового управления. Такие пересмотры не означают, что результат договора не может быть оценен достоверно.

35. Финансовый результат какого-либо договора на строительство определяется как разница между доходами и расходами, относящимися к данному договору, в зависимости от вида заключенного договора: с фиксированной ценой, «затраты плюс» или смешанный.

36. Финансовый результат договора с фиксированной ценой может быть оценен достоверно, если соблюдаются следующие условия:

- 1) общий договорной доход может быть оценен достоверно;
- 2) существует обоснованная уверенность, что экономические выгоды, относящиеся к договору, будут получены подрядчиком;
- 3) договорные затраты для завершения договора или стадий его выполнения в конце отчетного периода могут быть достоверно оценены; и
- 4) договорные затраты могут быть достоверно определены и оценены так, чтобы фактически понесенные договорные затраты могли быть сопоставимы с предыдущими оценками.

37. Финансовый результат договора «затраты плюс» может быть оценен достоверно, если соблюдаются следующие условия:

- 1) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с договором, будут получены подрядчиком; и
- 2) договорные затраты, связанные с договором, независимо от того, возмещаемы они или нет заказчиком, могут быть достоверно определены и оценены.

38. Финансовый результат смешанного договора может быть достоверно определен, если соблюдаются положения п.36 и 37 настоящего стандарта.

39. Признание договорных доходов и расходов осуществляется исходя из продолжительности выполнения договора на строительство, которая может соответствовать или превышать отчетный период.

40. Если договор на строительство был выполнен в одном отчетном периоде, договорные доходы и расходы признаются в этом периоде при завершении соответствующего договора.

Пример 12. *Подрядчик в феврале 201X года заключил договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство здания стоимостью 1 200 000 леев. Строительные работы были выполнены в течение 9 месяцев (март-ноябрь 201X года) и подтверждены заказчиком. Договорные затраты согласно смете расходов составляют 930 000 леев, а фактические – 980 000 леев.*

На основании данных примера в ноябре 201X года подрядчик отражает:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 1 200 000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и дохода от продаж;
- фактические договорные затраты в сумме 980 000 леев – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

41. Если договор на строительство выполняется в течение нескольких отчетных периодов, договорные доходы и расходы признаются методом процента выполнения договора. На основе данного метода договорные доходы и расходы признаются по каждой стадии выполнения договора.

42. Стадия выполнения договора подтверждается заказчиком и может быть определена, используя один из следующих вариантов:

- 1) доля договорных затрат, фактически понесенных для выполнения работ до отчетной даты, в общих

предполагаемых договорных затратах (вариант «затраты-на-затраты»);

- 2) объем фактически выполненных работ; или
- 3) степень выполнения физического объема договорных работ.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, не влияют на стадию выполнения договора и не признаются как доходы.

43. В случае варианта «затраты-на-затраты» стадия выполнения договора определяется как отношение договорных затрат, фактически понесенных на отчетную дату, к общим предполагаемым договорным затратам. Этот вариант применяется, как правило, для определения договорных доходов по договорам с фиксированной ценой. В данном случае в состав фактически понесенных затрат не включаются затраты, относящиеся к будущей деятельности, такие как стоимость материалов, находящихся на строительной площадке и предназначенных для будущего использования, выплаты субподрядчикам до выполнения субподрядных работ и др.

44. Договорные доходы, признанные в текущем отчетном периоде на основании варианта «затраты-на-затраты» (п. 42, подп. 1) настоящего стандарта), определяются следующим образом:

- 1) процент выполнения договора умножается на первоначальную стоимость договора (с учетом последующих ее изменений) и определяются договорные доходы, относящиеся ко всем отчетным периодам с начала выполнения договора, включая текущий период;
- 2) из договорных доходов, рассчитанных в соответствии с подп.1), вычитаются договорные доходы, признанные в предыдущие отчетные периоды.

Порядок определения договорных доходов и расходов на основе варианта «затраты-на-затраты» представлен в приложении 2.

45. При использовании варианта объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ (п.42, подп.2) настоящего стандарта) величина договорного дохода, которую надо признать, зависит от вида договора.

- 1) В случае договора с фиксированной ценой, доход признается исходя из объема фактически выполненных работ на отчетную дату.

Пример 13. *В 201X году подрядчик заключил сроком на 4 года договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство здания стоимостью 10 000 000 леев. Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы признаются на основе стадии выполнения договора, используя вариант объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ. Объем выполненных в 201X году и подтвержденных заказчиком работ составил 3 600 000 леев, а соответствующие затраты – 2 800 000 леев.*

На основании данных примера в 201X году подрядчик отражает в учете:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 3 600 000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и дохода от продаж;

- договорные затраты в сумме 2 800 000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.
- 2) В случае договора «затраты плюс», доход формируется из суммы фактически понесенных договорных затрат и дополнительного вознаграждения, предусмотренного в договоре.

Пример 14. В 201X году подрядчик заключил сроком на 3 года договор «затраты плюс», который предусматривает строительство моста. Согласно договору заказчик возмещает подрядчику ежегодно фактические затраты и дополнительное вознаграждение в размере 10% от суммы фактических затрат. Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы признаются исходя из стадии выполнения договора, используя вариант объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ. В 201X году подрядчик осуществил фактические затраты в сумме 10 500 000 леев, дополнительное вознаграждение составило 1 050 000 леев (10 500 000 леев × 0,1).

На основании данных примера в 201X году подрядчик отражает в учете:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 11 550 000 леев (10 500 000 леев + 1 050 000 леев) – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и дохода от продаж;
- договорные затраты в сумме 10 500 000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

46. Признание дохода в соответствии с вариантом степени выполнения физического объема договорных работ (п. 42, подп. 3) настоящего стандарта предусматривает определение доли физического объема завершенных строительных работ на отчетную дату в общем объеме работ, предусмотренных в договоре. Данный вариант применяется для договоров с фиксированной ценой. В таких случаях договорной доход определяется с учетом степени выполнения физического объема работ в целом по объекту. Договорной доход, признанный в отчетном периоде, определяется путем умножения степени выполнения физического объема работ по объекту в целом на стоимость договора.

Пример 15. В 201X году подрядчик заключил сроком на 2 года договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство водопровода длиной 150 км и стоимостью 12 500 000 леев. Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы признаются в зависимости от стадии выполнения договора, используя вариант степени выполнения физического объема договорных работ. В конце 201X года физический объем выполненных работ составил 90 км, а степень выполнения работ – 60% (90 км : 150 км × 100). Затраты, связанные с выполненными работами, составляют 6 750 000 леев.

На основании данных примера в 201X подрядчик отражает в учете:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 7 500 000 леев (12 500 000 леев × 0,6) – как одновременное уве-

личение текущей дебиторской задолженности и дохода от продаж;

- списание фактических затрат по договору на строительство в сумме 6 750 000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

47. Если в процессе выполнения договора на строительство подрядчик понес затраты, не предусмотренные в смете договорных расходов, но которые необходимы для его выполнения, такие затраты признаются как незавершенные активы, если существует обоснованная уверенность в том, что они будут возмещены заказчиком.

48. Договорные затраты, которые не будут возмещены заказчиком, признаются как текущие расходы.

Пример 16. Подрядчик в марте 201X года заключил сроком на 15 месяцев договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство моста стоимостью 20 000 000 леев, сметные расходы составляют 18 000 000 леев. В апреле 201X года подрядчик выполнил работы, фактические затраты которых составили 250 000 леев, но которые не были подтверждены заказчиком из-за несоблюдения технологии процесса строительства. По этой причине заказчик предъявил подрядчику претензию и договор был расторгнут.

На основании данных примера в декабре 201X года подрядчик отразит невозмещаемые затраты в сумме 250 000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности.

49. В случае, когда существует вероятность неоплаты заказчиком по различным причинам некоторой суммы, уже включенной в договорной доход отчетного периода, после его признания в отчете о прибыли и убытках, соответствующая сумма будет списана:

- 1) за счет предварительно созданных оценочных резервов; или
- 2) на текущие расходы.

Пример 17. Подрядчик в отчете о прибыли и убытках за 201X год признал договорной доход от выполнения работ по строительству жилого дома в сумме 1 300 000 леев, из которых на 201X+1 год осталась как непогашенная дебиторская задолженность сумма 100 000 леев. Неоплата имела место по причине выявления ошибки в смете расходов по договору на строительство, которая была признана подрядчиком. В учетных политиках подрядчика предусмотрено, что безнадежная дебиторская задолженность списывается за счет созданных оценочных резервов.

На основании данных примера в 201X+1 году подрядчик отразит сумму 100 000 леев – как одновременное уменьшение оценочных резервов и дебиторской задолженности.

49¹. Если результат договора на строительство не может быть достоверно определен, доходы признаются только в размере понесенных договорных затрат, которые были или, возможно, будут возмещены получателями услуг.

В случае, когда результат договора на строительство не может быть достоверно определен и возмещение понесенных затрат является невозможным, доходы не признаются, а договорные затраты отражаются как текущие расходы.

49². В случае, когда существует вероятность того, что сумма общих расходов превысит общие доходы, относящиеся к одному договору на строительство, на сумму предполагаемой разницы создается оценочный резерв в порядке, установленном учетными политиками субъекта. Использование этого оценочного резерва отражается как уменьшение оценочных резервов и увеличение обязательств или уменьшение активов.

Изменения в оценке

50. Метод в зависимости от стадии выполнения договора применяется нарастающим итогом в каждом отчетном периоде для текущих оценок договорных доходов и расходов. Последствия изменений в оценке договорных доходов и расходов, а также последствия изменений в оценке результата какого-либо договора, отражаются в учете как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с положениями НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события». Измененные оценки будут использоваться для определения доходов и расходов, признанных в отчете о прибыли и убытках, в периодах, в которых были произведены изменения, а также в последующих периодах.

Раскрытие информации

51. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

- 1) сумма договорного дохода, признанного в отчетном периоде;
- 2) сумма обязательств перед заказчиками, возникших в результате договорных работ;
- 3) описание договоров на строительство, находящихся в стадии выполнения на отчетную дату;
- 4) сумма оценочных резервов, созданных для возмещения разницы между договорными расходами и доходами.

Переходные положения

52. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

53. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Состав прямых договорных затрат

К прямым договорным затратам относятся:

- 1) преддоговорные затраты, связанные с заключенными договорами, в том числе командировочные, представительские затраты, сборы за участие в

тендере для получения договора, другие аналогичные затраты;

- 2) прямые материальные затраты, в том числе затраты на строительные материалы, топливо, электро- и теплоэнергию, сжатый воздух, пар и воду, другие материалы, используемые в процессе выполнения договора;
- 3) прямые затраты, связанные с персоналом, в том числе:
 - a) затраты на оплату труда персонала, непосредственно выполняющего технологические операции и координирующего работы, предусмотренные договором;
 - b) отчисления на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, начисленные на заработную плату, указанную в подп.а) п.3 данного приложения; и
 - c) другие прямые затраты, связанные с персоналом;
- 4) прямые затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, технических установок, оборудования и снаряжения (далее – машины и механизмы), используемых непосредственно при выполнении договора, которые включают:
 - a) затраты на электроэнергию, топливо, запасные части и другие материалы, используемые для содержания и ремонта машин и механизмов;
 - b) затраты на персонал, занятый в эксплуатации и обслуживании машин и механизмов;
 - c) отчисления на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, начисленные на заработную плату, указанную в подп.б) п.4 данного приложения;
 - d) амортизация машин и механизмов;
 - e) затраты на транспортировку машин и механизмов к объекту /от объекта строительства;
 - f) затраты на аренду машин и механизмов;
 - g) затраты на обязательное страхование машин и механизмов; и
 - h) другие затраты, связанные с эксплуатацией машин и механизмов;
- 5) другие прямые затраты, относящиеся к договору, которые могут включать:
 - a) затраты на транспортировку материалов от склада строительного участка до объекта строительства, а также от центрального склада до объекта;
 - b) затраты на проектирование и техническую поддержку, прямо относимые на договор;
 - c) затраты по займам, прямо относимые на договор и капитализированные в соответствии с положениями НСБУ «Затраты по займам»;
 - d) затраты, связанные с обращением в юридические инстанции и претензиями, признанными заказчиком или установленные на основании решения судебной инстанции. В случае непризнания заказчиком предъявленных претензий, такие затраты признаются как текущие расходы;

- e) амортизация нематериальных активов, используемых непосредственно для выполнения договора;
- f) затраты по выполненным работам и оказанным услугам субподрядчиками и другими третьими сторонами;
- g) обязательное страхование персонала, занятого непосредственно на строительных работах, и страхование выполненных строительных работ;
- h) затраты на охрану объекта строительства;
- i) начисленная амортизация временных сооружений (не предусмотренных в титульном списке);
- j) оценочные резервы, созданные по гарантийным затратам, связанным с договором строительства;
- к) затраты по транспортировке рабочих к объекту /от объекта строительства, предусмотренные в договоре; и
- л) другие затраты, прямо относимые на договор строительства.

Приложение 2

Определение договорных доходов и расходов на основании метода стадии выполнения договора (вариант «затраты-на-затраты»)

Исходные данные: В 201X году подрядчик заключил сроком на 3 года договор с фиксированной стоимостью, который предусматривает строительство жилого здания стоимостью 16 200 000 леев. Первоначальная величина договорных затрат согласно смете составляет 15 100 000 леев.

1 июля 201X+1 года подрядчик и заказчик согласились на некоторые изменения в договоре, которые предусматривают отделку фасада другими материалами, что привело к увеличению договорных доходов на 300 000 леев, а сметных договорных затрат – на 240 000 леев.

Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы и расходы определяются в конце каждого отчетного периода.

Информация о выполнении договора на строительство в каждом году и расчет процента выполнения договора представлены в таблице 1.

Таблица 1

Расчет процента завершения договора

№ п/п	Показатели	201X год	201X+1 год	201X+2 год
1	2	3	4	5
1.	Общая стоимость договора, леев	16 200 000	16 500 000	16 500 000
2.	Фактически понесенные текущие договорные затраты, леев	5 981 000	5 682 000	3 677 000

№ п/п	Показатели	201X год	201X+1 год	201X+2 год
3.	Договорные затраты нарастающим итогом, фактически осуществленные до отчетной даты, леев	5 981 000	11 663 000	15 340 000
4.	Общие ожидаемые договорные затраты, леев	15 100 000	15 340 000	15 340 000
5.	Процент завершения договора, %, (стр.3 : стр.4 x 100%)	39,61	76,03	100,00

Договорные расходы, доходы и прибыль (убыток) признаются в соответствующих отчетных периодах следующим образом:

- договорные расходы – в сумме затрат, осуществленных в процессе выполнения договора;
- договорные доходы – как разница между общей суммой договорных доходов, признанных во всех отчетных периодах, включая текущий период, и договорными доходами, признанными в предыдущие отчетные периоды;
- финансовый результат (прибыль/убыток) от выполнения договора определяется как разница между признанными договорными доходами и расходами.

Расчет указанных показателей, учитывая первоначальные данные и результаты расчетов из таблицы 1, представлен в таблице 2.

Таблица 2

Расчет доходов, расходов и финансового результата (прибыли/убытка)

Показатели	Общая стоимость договора, леев	Процент выполнения договора, %	Доходы, расходы и финансовый результат, леев		
			на отчетную дату нарастающим итогом с начала выполнения договора	признанные в предыдущие годы	признанные в отчетном периоде
1	2	3	$4 = 2 \times 3 : 100$	5	$6 = 4 - 5$
201X год					
Доходы	16 200 000	39,61	6 416 820	-	6 416 820
Расходы	-	-	5 981 000		5 981 000
Прибыль (убыток)	-	-	435 820		435 820
201X+1 год					
Доходы	16 500 000	76,03	12 544 950	6 416 820	6 128 130
Расходы	-	-	11 663 000	5 981 000	5 682 000

Показатели	Общая стоимость договора, леев	Процент выполнения договора, %	Доходы, расходы и финансовый результат, леев		
			на отчетную дату нарастающим итогом с начала выполнения договора	признанные в предыдущие годы	признанные в отчетном периоде
Прибыль (убыток)	-	-	881 950	435 820	446 130
201X+2 год					
Доходы	16 500 000	100,00	16 500 000	12 544 950	3 955 050
Расходы	-	-	15 340 000	11 663 000	3 677 000
Прибыль (убыток)	-	-	1 160 000	881 950	278 050

В 201X году признанные доходы определяются путем умножения общей стоимости договора на процент выполнения договора и составляют 6 416 820 леев (16 200 000 леев × 0,3961). Договорные расходы признаются в размере договорных затрат, фактически понесенных на дату составления отчета о прибыли и убытках и равны 5 981 000 леев. Прибыль определяется как разница между

признанными договорными доходами и расходами и составляет 435 820 леев (6 416 820 леев – 5 981 000 леев).

В 201X+1 году общая сумма договорных доходов с начала выполнения договора составляет 12 544 950 леев (16 500 000 леев × 0,7603). Договорные доходы, признанные в этом году, определяются как разница между накопленной суммой договорных доходов в течение двух лет и договорными доходами, признанными в 201X году, и равны 6 128 130 леев (12 544 950 леев – 6 416 820 леев).

Договорные расходы, признанные в 201X+1 году, определяются как разница между накопленной суммой договорных затрат, фактически осуществленных в течение двух лет, и договорными затратами, признанными в 201X году, и составляют 5 682 000 леев (11 663 000 леев – 5 981 000 леев). Признанная прибыль в этом году равна 446 130 леев (6 128 130 леев – 5 682 000 леев) или (881 950 леев – 435 820 леев).

В 201X+2 году сумма договорных доходов с начала выполнения договора составляет 16 500 000 леев. Договорные доходы, признанные в этом отчетном году, равны 3 955 050 леев (16 500 000 леев – 12 544 950 леев), признанные договорные расходы – 3 677 000 леев (15 340 000 леев – 11 663 000 леев), а признанная прибыль – 278 050 леев (3 955 050 леев – 3 677 000 леев) или (1 160 000 леев – 881 950 леев).

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Затраты по займам»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директивы 2013/34/ЕС и МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка бухгалтерского учета затрат по займам и раскрытия соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для бухгалтерского учета всех затрат по займам, кроме тех, которые непосредственно связаны с приобретением, строительством или производством:

- 1) квалифицируемых активов, оцененных по справедливой стоимости;
- 2) запасов, производимых в больших количествах на регулярной основе и на протяжении короткого периода времени.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Квалифицируемый актив – актив, требующий в обязательном порядке длительного периода времени для создания и подготовки к использованию по назначению или продаже.

Капитализация затрат по займам – процесс включения затрат по займам в балансовую стоимость квалифицируемого актива.

Затраты по займам – проценты и другие затраты по полученным займам и договорам финансового лизинга.

Займы – банковские кредиты и займы, полученные субъектом от других юридических и/или физических лиц, на установленный срок и за определенную плату.

Состав затрат по займам и квалифицируемых активов

5. Затраты по займам включают:

- 1) проценты по займам;
- 2) дополнительные расходы, связанные с займами (например, стоимость консалтинговых услуг, услуг по экспертизе договора займа, банковский комиссион);
- 3) проценты по финансовому лизингу, признанные в соответствии с НСБУ «Договоры лизинга»;

- 4) курсовые валютные и суммовые разницы, относящиеся к процентам по займам;
- 5) суммы амортизации премий по выпущенным облигациям и др.

6. Квалифицируемые активы включают:

- 1) запасы, которые требуют длительного периода времени для создания и подготовки к использованию по назначению (например, виноматериалы, находящиеся в процессе созревания и предназначенные для производства марочных и игристых вин; дистиллят, предназначенный для производства коньяка, ликера, виски);
 - 2) незавершенные нематериальные активы (например, информационные программы, формулы, технические решения, промышленные образцы, разработки);
 - 3) незавершенные долгосрочные материальные активы (например, здания, специальные сооружения – водопроводы, газопроводы, мосты, телекоммуникационные сети, оборудование, требующее сложного монтажа);
 - 4) инвестиционная недвижимость в процессе благоустройства или реконструкции (например, земельные участки, здания, находящиеся в собственности субъекта или полученные в финансовый лизинг и предназначенные для передачи в операционный лизинг);
 - 5) незавершенные долгосрочные биологические активы;
 - 6) прочие долгосрочные и оборотные активы, отвечающие определению квалифицируемого актива (например, расходы будущих периодов по разработке новых продуктов, восстановлению земельных участков, последующие затраты, связанные с долгосрочными нематериальными и материальными активами), приносящие дополнительные экономические выгоды.
7. К квалифицируемым активам не относятся:
- 1) финансовые активы;
 - 2) запасы, производимые в больших количествах на регулярной основе и на протяжении короткого периода времени;
 - 3) активы, которые на момент приобретения готовы к использованию по назначению или продаже.

Общие положения

8. Затраты по займам отражаются в бухгалтерском учете и в финансовых отчетах в отчетном периоде, в котором они были фактически понесены (начислены).

9. Затраты по займам учитываются обособленно от основной суммы обязательств по полученным займам.

10. Признание затрат по займам осуществляется в зависимости от того, если они непосредственно или нет связаны с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива.

11. Затраты по займам, которые непосредственно связаны с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, капитализируются. Капитализация этих затрат допускается в случае, если существует уверенность в том, что они принесут будущие экономические выгоды субъекту, а их величина может быть достоверно оценена.

12. Затраты по займам, которые не связаны непосредственно с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива и/или не соответствуют требованиям капитализации, признаются в качестве текущих расходов в том периоде, в котором они были фактически понесены.

13. Порядок начисления и уплаты процентов и других затрат по займам устанавливается в договорах займов и финансового лизинга.

15. Идентификация квалифицируемых активов, признание и оценка затрат по займам осуществляются в соответствии с учетными политиками субъекта на основании профессионального суждения и соблюдением отношения затраты-выгоды.

Капитализация затрат по займам

Оценка затрат по займам

16. Капитализации подлежат только те затраты по займам, которых можно было избежать, если бы не были понесены затраты, относящиеся к квалифицируемому активу. Определение затрат по займам, подлежащих капитализации, зависит от назначения полученных займов.

17. В случае, когда субъект заимствует средства непосредственно для получения квалифицируемого актива, величина затрат по займам, подлежащих капитализации, относящиеся к данному активу, определяется как разница между фактической суммой затрат по займам, признанной в течение отчетного периода, и любого дохода, полученного от временного вложения этих займов.

Пример 1. Субъект получил 2 января 201X года банковский кредит в сумме 1 500 000 леев сроком на 3 года с годовой процентной ставкой 17% для финансирования строительства здания. Полученная в долг сумма превышала текущие потребности субъекта, причина, по которой 500 000 леев были помещены на депозитный счет сроком на 3 месяца с годовой процентной ставкой 9%.

На основании данных примера затраты по займам, подлежащие капитализации в 201X году, составляют 243 750 леев [(1 500 000 леев × 17% – (500 000 леев × 9% × 3 мес. : 12 мес.)) и отражаются в учете как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и текущих обязательств.

18. Если субъект заимствует средства в общих целях и использует их для приобретения, строительства или производства квалифицируемого актива, величина затрат по займам, подлежащих капитализации, определяется путем умножения ставки капитализации на затраты, относящиеся к соответствующему активу. Ставка капитализации рассчитывается как средневзвешенная величина затрат по займам, относящихся к займам субъекта, остающимся непогашенными в течение отчетного периода, за исключением займов, полученных непосредственно для приобретения конкретного квалифицируемого актива. Величина затрат по займам, капитализированных в течение отчетного периода, не должна превышать общую фактическую сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

19. Капитализированные затраты по займам отражаются как одновременное увеличение квалифицируемых активов (запасов, незавершенных нематериальных и долгосрочных материальных активов, инвестиционной недвижимости) и текущих или долгосрочных обязательств. Сумма превышения фактических затрат по займам над капитализированными затратами отражается в учете как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Порядок определения ставки капитализации и отражения в бухгалтерском учете затрат по займам, подлежащих капитализации, представлен в приложении 1.

20. В случае, когда сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации, превышает их фактическую величину, капитализация разрешается только в пределах фактических затрат по займам. Распределение общей суммы затрат по займам, подлежащих капитализации, осуществляется пропорционально величине затрат, относящимся к каждому квалифицированному активу, или согласно другой рациональной базе, установленной в учетных политиках субъекта. Разница между суммой затрат по займам, определенных с применением ставки капитализации и их фактической величиной, не отражается в бухгалтерском учете.

Порядок распределения затрат по займам между разными видами квалифицируемых активов представлен в приложении 2.

21. При определении ставки капитализации необходимо исключить займы, полученные непосредственно для приобретения, строительства или производства квалифицируемого актива.

Порядок определения ставки капитализации в случае исключения займов, полученных для конкретных целей, и отражения в учете соответствующих затрат по займам представлен в приложении 3.

Начало капитализации

22. Капитализация затрат по займам начинается на дату, на которую субъект впервые выполняет одновременно следующие условия:

- 1) несет затраты по соответствующему квалифицируемому активу;
- 2) несет затраты по займам;
- 3) начинает работы, необходимые для приобретения, строительства или производства квалифици-

руемого актива и его подготовки к использованию по назначению или продаже.

23. Затраты, связанные с квалифицируемым активом, включают:

- 1) затраты, связанные с выплатой денежных средств, использованием других активов или возникновением обязательств, по которым начисляются проценты;
- 2) затраты по займам, капитализированные в предыдущем периоде.

24. Субъект несет затраты по займам по мере начисления процентов и осуществления других затрат, связанных с полученными займами.

25. Деятельность, необходимая для приобретения, строительства или производства квалифицируемого актива и его подготовки к использованию по назначению или продаже, включает:

- 1) приобретение, строительство или производство квалифицируемого актива;
- 2) техническую или административную работу, в том числе предшествующую началу строительства или производства (например, деятельность, связанная с получением разрешения на строительство);
- 3) хранение запасов, рассматриваемое как необходимая часть процесса его создания и подготовки к использованию по назначению или продаже (например, хранение виноматериалов в течение продолжительного периода времени для производства марочных и/или игристых вин).

Приостановление капитализации

26. Капитализация затрат по займам приостанавливается в случае, когда деятельность, необходимая для создания актива и подготовки его к использованию по назначению или продаже, прерывается на длительный период времени (например, затраты по займам не капитализируются, если на продолжительный период времени приостановлено производство/строительство квалифицируемого актива из-за нехватки строительных материалов или оборудования).

27. Капитализация затрат по займам не приостанавливается:

- 1) в период приостановления строительства или производства квалифицируемого актива по природным причинам, характерным для конкретного географического региона (например, капитализация затрат по займам продолжается в случае временного прекращения строительства моста из-за высокого уровня воды при условии, что такой уровень воды является обычным явлением в определенный период года);
- 2) в течение периода, когда имеют место существенные технические или административные работы, относящиеся к квалифицируемому активу.

Прекращение капитализации

28. Капитализация затрат по займам прекращается в случае, когда основная деятельность по созданию квалифицируемого актива и подготовке его к использованию по назначению или продаже завершена. Актив считается готовым к использованию по назначению или продаже,

если завершено строительство или производство квалифицируемого актива, хотя текущая административная деятельность и работы, связанные с его незначительной дополнительной доработкой по заказу покупателя или пользователя, могут еще продолжаться (например, если завершено строительство здания, но еще необходимы некоторые мелкие изменения, как например его внутреннее оформление по заказу покупателя или пользователя, считается, что большая часть работ по созданию квалифицируемого актива завершена).

29. В случае, когда завершена работа по подготовке отдельных частей квалифицируемого актива, каждая из которых может использоваться отдельно, а работы над другими частями актива продолжаются, капитализация затрат по займам по каждой завершенной части актива прекращается, а по незавершенным частям продолжается.

30. Если некоторые завершенные части квалифицируемого актива не могут быть использованы до завершения всех других составных его частей, капитализация затрат по займам по завершенным частям актива продолжается. В этом случае капитализация затрат по займам прекращается в момент, когда актив полностью готов к использованию по назначению или продаже.

31. Порядок определения периодов (месяцев) начала, приостановления и прекращения капитализации затрат по займам, относящихся к квалифицированным активам, представлен в приложении 4.

Списание затрат по займам на расходы

32. Затраты по займам признаются в качестве текущих расходов в случае, когда они не связаны непосредственно с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива или не соответствуют требованиям капитализации, предусмотренным в пункте 11 настоящего стандарта. Эти затраты отражаются как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Пример 2. В 201X году субъект получил:

- 1 марта банковский кредит в сумме 900 000 леев сроком на 5 лет с годовой процентной ставкой 16%, которая начисляется и уплачивается ежемесячно;
- 1 июля банковский овердрафт сроком на 30 дней в сумме 210 000 леев с годовой процентной ставкой 20%;
- 1 октября заем в иностранной валюте на сумму 25 000 евро с годовой процентной ставкой 10%, которая начисляется и уплачивается ежеквартально;
- 1 ноября оборудование в финансовый лизинг на сумму 3 200 000 леев сроком на 7 лет с годовой процентной ставкой 12%, которая начисляется и уплачивается ежемесячно.

Официальный курс Национального банка Молдовы составил:

- на 1 октября 201X года – 17,0961 леев/евро;
- на 31 декабря 201X года – 17,3252 леев/евро.

На основании данных примера затраты по займам субъекта в 201X году составляют 204 055,75 леев, в том числе:

- проценты по долгосрочному банковскому кредиту – 120 000 леев (900 000 леев × 10 месяцев : 12 месяцев × 16%);
- проценты по банковскому овердрафту – 3500 леев (210 000 леев × 30 дней : 360 дней × 20%);
- проценты по займу в иностранной валюте – 10 828,25 леев (25 000 евро × 17,3252 леев/евро × 3 мес. : 12 мес. × 10%);
- курсовая валютная разница, относящаяся к займу в иностранной валюте – 5727,5 леев [25 000 евро × (17,3252 леев/евро – 17,0961 леев/евро)];
- проценты по финансовому лизингу – 64 000 леев (3 200 000 леев × 12% × 2 месяца : 12 месяцев).

Затраты по займам за 201X год на сумму 204 055,75 леев отражаются в учете как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Раскрытие информации

33. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию относительно затрат по займам:

- 1) сумма затрат по займам, капитализированная в отчетном периоде;
- 2) сумма затрат по займам, признанная как текущие расходы;
- 3) ставка капитализации, использованная для определения суммы затрат по займам, подлежащих капитализации;
- 4) суммы, полученные от временного вложения займов.

Переходные положения

34. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу. В случае, если субъект понес затраты по займам по квалифицируемым активам, которые на дату вступления в силу настоящего стандарта не готовы к использованию по назначению или продаже и если эти затраты были признаны как текущие расходы, субъект может в соответствии с учетными политиками капитализировать их в порядке, установленном в п. 16–21 настоящего стандарта.

Пример 3. В 201X-2 году субъект получил банковский кредит на 3 года для строительства здания офиса. Проценты, начисленные за 201X-2 и 201X-1 годы в сумме 820 000 леев, были отнесены на текущие расходы. Начиная с 201X года субъект применяет положения настоящего стандарта, согласно которым затраты по займам, связанные с приобретением, строительством и производством квалифицируемого актива, должны быть капитализированы. В соответствии с учетными политиками за 201X год затраты по займам, связанные с незавершенными квалифицируемыми активами, на-

численными в предыдущие отчетные периоды, должны быть капитализированы.

По данным примера, начисленные проценты в 201X-2 и 201X-1 годы в сумме 820 000 леев, подлежат капитализации в 201X году и должны быть отражены в учете как увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и поправки результатов прошлых лет.

Дата вступления в силу

35. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Порядок определения ставки капитализации и отражения в бухгалтерском учете затрат по займам, подлежащих капитализации

Исходные данные. В январе 201X года субъект получил:

- банковский кредит на сумму 8 000 000 леев с годовой процентной ставкой 15% сроком на 5 лет;
- банковский кредит на сумму 3 000 000 леев с годовой процентной ставкой 18% сроком на 3 года;
- заем на сумму 1 800 000 леев с годовой процентной ставкой 12% сроком на 2 года.

Согласно договорным условиям, кредиты и займы подлежат возврату равными частями, начиная со следующего года после года их получения, а проценты начисляются ежемесячно.

Все займы были получены для общих целей и были использованы в 201X году для производства коньяка, строительства здания производственного назначения и для разработки новой технологии по переработке винограда.

В 201X году субъект понес затраты, относящиеся к квалифицируемым активам, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1

Затраты, относящиеся к квалифицируемым активам, в 201X году

Наименование квалифицируемого актива	Сумма затрат, относящихся к квалифицируемым активам
Запасы коньяка	4 000 000
Здание производственного назначения	5 000 000
Новая технология по переработке винограда	2 000 000
Итого	11 000 000

Сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, определяется путем применения ставки капитализации, которая рассчитывается как средневзвешенная величина затрат по займам, относящаяся к займам субъекта (таблица 2).

Данные для расчета ставки капитализации затрат по займам на 201X год

Вид займа	Сумма займа, леев	Процентная ставка, %	Сумма процентов, леев
A	1	2	$3 = 1 \times 2$
Банковский кредит сроком на 5 лет	8 000 000	15	1 200 000
Банковский кредит сроком на 3 года	3 000 000	18	540 000
Заем сроком на 2 года	1 800 000	12	216 000
Итого	12 800 000	x	1 956 000

На основании данных примера рассчитывается:

- 1) ставка капитализации путем деления общей суммы начисленных процентов на общую величину полученных в течение 201X года займов. Согласно данным примера, эта ставка составляет 15,28% ($1\,956\,000 \text{ леев} : 12\,800\,000 \text{ леев} \times 100\%$);
- 2) сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации, путем умножения ставки капитализации на величину понесенных затрат, относящихся к каждому квалифицируемому активу.

На основании данных примера сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации, равняется 1 680 800 леев ($11\,000\,000 \text{ леев} \times 15,28\%$), в том числе для:

- производства коньяка – 611 200 леев ($4\,000\,000 \text{ леев} \times 15,28\%$);
 - строительства здания производственного назначения – 764 000 леев ($5\,000\,000 \text{ леев} \times 15,28\%$);
 - разработки новой технологии по переработке винограда – 305 600 леев ($2\,000\,000 \text{ леев} \times 15,28\%$).
- 3) сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, путем сравнения суммы затрат по займам, определенной с применением ставки капитализации, и суммы процентов, фактически начисленных в течение отчетного периода.

На основании данных примера, сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, равняется 1 680 800 леев, так как сумма процентов, начисленных в 201X году, больше (1 956 000 леев).

Разница между суммой процентов, начисленных в 201X году, и суммой затрат по займам, определенных с применением ставки капитализации, в размере 275 200 леев ($1\,956\,000 \text{ леев} - 1\,680\,800 \text{ леев}$) относится на текущие расходы 201X года.

На основании данных примера и осуществленных расчетов в 201X году субъект отражает:

- получение кредитов и займа в сумме 12 800 000 леев – как одновременное увеличение денежных средств и долгосрочных обязательств;
- капитализацию затрат по займам, относящихся к:

- производству коньяка в размере 611 200 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- строительству здания производственного назначения в размере 764 000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных незавершенных материальных активов и текущих обязательств;
- разработке новой технологии по переработке винограда в размере 305 600 леев – как одновременное увеличение долгосрочных незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств;
- затраты по займам, которые не могут быть капитализированы, в размере 275 200 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Приложение 2

Порядок распределения затрат по займам между разными видами квалифицируемых активов

Исходные данные. Используя данные из приложения 1, предположим, что сумма понесенных затрат, относящихся к квалифицируемым активам, составила 15 000 000 леев, в том числе для:

- производства коньяка – 6 000 000 леев;
- строительства здания производственного назначения – 5 000 000 леев;
- разработки новой технологии по переработке винограда – 4 000 000 леев.

В соответствии с учетными политиками, затраты по займам распределяются по типам квалифицируемых активов, пропорционально сумме понесенных затрат, относящихся к каждому активу.

На основании данных примера сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации, составляет 2 292 000 леев ($15\,000\,000 \text{ леев} \times 15,28\%$).

Данная сумма превышает размер процентов, фактически начисленных в течение 201X года. В таком случае капитализации подлежат только затраты по займам в пределах 1 956 000 леев, в том числе для:

- производства коньяка – 782 400 леев ($6\,000\,000 \text{ леев} \times 1\,956\,000 \text{ леев} : 15\,000\,000 \text{ леев}$);
- строительства здания производственного назначения – 652 000 леев ($5\,000\,000 \text{ леев} \times 1\,956\,000 \text{ леев} : 15\,000\,000 \text{ леев}$);
- разработки новой технологии по переработке винограда – 521 600 леев ($4\,000\,000 \text{ леев} \times 1\,956\,000 \text{ леев} : 15\,000\,000 \text{ леев}$).

Разница между суммой затрат по займам, определенных с применением ставки капитализации, и суммой процентов, начисленных в 201X году, в сумме 336 000 леев ($2\,292\,000 \text{ леев} - 1\,956\,000 \text{ леев}$) не отражается в бухгалтерском учете, так как эти затраты не были фактически понесены субъектом.

Порядок определения ставки капитализации в случае исключения займов, полученных для конкретных целей

Исходные данные. Используя данные из приложения 1, предположим, что заем сроком на 2 года в сумме 1 800 000 леев был получен для разработки новой технологии по переработке винограда, а затраты по ее разработке составили 1 500 000 леев.

В данном случае сумма этого займа будет исключена при расчете ставки капитализации на 201X год (таблица 1).

Таблица 1

Данные для расчета ставки капитализации затрат по займам на 201X год

Вид займа	Сумма займа, леев	Процентная ставка, %	Сумма процентов, леев
А	1	2	3 (1 × 2)
Банковский кредит сроком на 5 лет	8 000 000	15	1 200 000
Банковский кредит сроком на 3 года	3 000 000	18	540 000
Итого	11 000 000	x	1 740 000

На основании данных примера рассчитывается:

- ставка капитализации путем деления общей суммы начисленных процентов на общую величину полученных в 201X году займов. Согласно данным примера эта ставка составляет 15,82% ($1\,740\,000 \text{ леев} : 11\,000\,000 \text{ леев} \times 100\%$);
- сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации, путем умножения ставки капитализации на величину затрат, относящихся к каждому квалифицируемому активу.

На основании данных примера эта сумма составляет 1 423 800 леев ($(4\,000\,000 \text{ леев} + 5\,000\,000 \text{ леев}) \times 15,82\%$), в том числе для:

- производства коньяка – 632 800 леев ($4\,000\,000 \text{ леев} \times 15,82\%$);
- строительства здания производственного назначения – 791 000 леев ($5\,000\,000 \text{ леев} \times 15,82\%$);
- сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, путем сравнения суммы затрат по займам, определенной с применением ставки капитализации, и суммы процентов, фактически начисленных в отчетном периоде.

На основании данных примера сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, составляет 1 423 800 леев, так как сумма процентов, начисленных в 201X году, больше (1 740 000 леев). Разницу между суммой процентов, начисленных в 201X году, и затрат по займам, определенную с применением ставки капитализации, в

размере 316 200 леев (1 740 000 леев – 1 423 800 леев) необходимо отразить как текущие расходы 201X года;

- сумма затрат по займам, относящихся к займу, использованному для разработки новой технологии по переработке винограда, путем умножения суммы затрат, фактически понесенных для ее разработки, на процентную ставку по соответствующему займу и составляет 180 000 леев ($1\,500\,000 \text{ леев} \times 12\%$). Сумма процентов, фактически начисленных по данному займу, равна 216 000 леев ($1\,800\,000 \text{ леев} \times 12\%$). Капитализации подлежит только сумма понесенных затрат по займам в размере 180 000 леев. Разница между суммой понесенных затрат по займам и суммой фактически начисленных процентов в размере 36 000 леев ($216\,000 \text{ леев} - 180\,000 \text{ леев}$) необходимо отразить как текущие расходы 201X года.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

- получение кредитов и займов в сумме 12 800 000 леев ($11\,000\,000 \text{ леев} + 1\,800\,000 \text{ леев}$) – как одновременное увеличение денежных средств и долгосрочных обязательств;
- капитализацию затрат по займам, относящимся к:
 - производству коньяка в сумме 632 800 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
 - строительству здания производственного назначения в сумме 791 000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных незавершенных материальных активов и текущих обязательств;
 - разработке новой технологии по обработке винограда в сумме 180 000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств.
- затраты по займам, которые не могут быть капитализованы, в размере 352 200 леев ($316\,200 \text{ леев} + 36\,000 \text{ леев}$) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Приложение 4

Порядок определения периодов (месяцев) начала, приостановления и прекращения капитализации затрат по займам

Исходные данные. В 201X году субъект осуществил из собственных средств и за счет банковских кредитов работы по:

- приобретению и подготовке земельного участка для строительства здания;
- установке производственного оборудования.

В течение этого года имели место следующие операции, связанные с вышеуказанными активами:

- в мае – приобретение земельного участка. Работы, связанные с подготовкой земельного участка для строительства, были начаты в июле;

- 2) в марте – приобретение оборудования и начало его установки;
- 3) в июле – приостановление работ по установке оборудования в связи с отсутствием необходимых деталей;
- 4) в сентябре – возобновление работ по установке оборудования;
- 5) в декабре – приостановление работ по установке оборудования по причине неблагоприятных климатических условий, характерных для зимнего периода;
- 6) в декабре – окончание работ по подготовке земельного участка для строительства здания.

На основании данных примера субъект определяет периоды (месяцы) начала, приостановления и прекращения капитализации затрат по займам, относящихся к квалифицированным активам, в порядке, представленном в таблице 1.

Таблица 1

Определение периодов начала, приостановления и прекращения капитализации затрат по займам

№ п/п	Период, месяцы	Комментарии
1	июль-декабрь	Капитализацию затрат по займам, относящихся к земельному участку, необходимо начать в июле, одновременно с работами по его подготовке к использованию по назначению

№ п/п	Период, месяцы	Комментарии
2	март-июнь	В данный период затраты по займам, относящиеся к оборудованию, могут быть капитализованы, поскольку были начаты работы по его установке
3	июль-август	Капитализацию затрат по займам, относящихся к оборудованию, необходимо приостановить, так как были прерваны работы по его установке
4	сентябрь-ноябрь	Капитализация затрат по займам, относящихся к оборудованию, возможна, поскольку были возобновлены работы по его установке
5	декабрь	Капитализация затрат по займам, относящихся к оборудованию, не приостанавливается, так как приостановка работ по его установке связана с неблагоприятными климатическими условиями
6	декабрь	Капитализацию затрат по займам, относящихся к земельному участку, необходимо прекратить, поскольку он готов к использованию по назначению

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Курсовые валютные и суммовые разницы»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС и МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка отражения в учете курсовых валютных и суммовых разниц и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета курсовых валютных и суммовых разниц, за исключением разниц, связанных с конверсией показателей финансовых отчетов зарубежных субъектов, включенных в консолидированные финансовые отчеты материнского предприятия.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Валютный курс – курс обмена иностранной валюты на национальную валюту.

Дата первоначальной регистрации операции в иностранной валюте – дата первоначального признания операции в иностранной валюте в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Курсовая валютная разница – разница, возникающая в результате пересчета иностранной валюты в национальную валюту по различным официальным курсам молдавского лея.

Суммовая разница – разница, возникающая в результате пересчета дебиторской задолженности и обязательств, выраженных в иностранной валюте или в условных единицах, по различным официальным курсам молдавского лея или обменным курсам, установленным в договорах, заключенных между резидентами Республики Молдова.

Денежные элементы – активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, которые предстоит получить/выплатить.

Операции в иностранной валюте – операции, выраженные или требующие расчетов в иностранной валюте.

Условная единица – денежная единица, выраженная в иностранной валюте в фиксированном размере, или ее эквивалент в национальной валюте по обменному курсу, установленному сторонами договора.

Иностранная валюта – любая валюта, отличная от национальной валюты.

Учет курсовых валютных разниц

5. Операции в иностранной валюте включают:

- 1) экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли;
- 2) получение/предоставление кредитов и займов в иностранной валюте;
- 3) осуществление финансовых инвестиций в иностранной валюте (приобретение ценных бумаг, долей участия в уставном капитале зарубежного субъекта и т.д.);
- 5) выдача авансов под отчет, получение/передача ценностей в лизинг и другие операции в иностранной валюте между резидентами Республики Молдова, разрешенные действующим законодательством.

6. Учет операций в иностранной валюте ведется как в национальной, так и в иностранной валюте. Эквивалент в национальной валюте определяется путем применения официального курса молдавского лея на дату:

- 1) первоначальной регистрации операции в иностранной валюте;
- 2) полного или частичного погашения дебиторской задолженности и обязательств по операциям в иностранной валюте;
- 3) составления финансовых отчетов (отчетная дата).

7. Операции в иностранной валюте первоначально отражаются в бухгалтерском учете в национальной валюте путем применения официального курса молдавского лея на дату первоначальной регистрации, которая определяется в зависимости от вида операции:

- 1) банковские и кассовые операции – дата получения (выдачи) денежных средств;
- 2) экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли:
 - дата составления таможенной декларации; или
 - дата составления первичного документа, подтверждающего переход права собственности на активы или предоставление услуг, работ; или
 - другая дата, предусмотренная действующим законодательством;
- 3) получение/предоставление кредитов и займов – дата получения/предоставления кредитов и займов;
- 4) осуществление финансовых инвестиций – дата приобретения инвестиций;
- 5) поступление в уставный капитал вкладов, выраженных в иностранной валюте – дата государственной регистрации формирования (изменения) уставного капитала или другая дата, разрешенная законодательством.

8. Погашение дебиторской задолженности и обязательств в иностранной валюте отражается по официальному курсу молдавского лея на дату погашения. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы, возникшие на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, признаются как текущие доходы или расходы.

9. Положительные курсовые валютные разницы отражаются в учете следующим образом:

- 1) при росте валютного курса – как одновременное увеличение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, других денежных элементов и текущих доходов;
- 2) при снижении валютного курса – как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

Пример 1. В декабре 201X года субъект импортировал товары стоимостью 10 000 долларов США с последующей оплатой.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- составления таможенной декларации – 11,5525 лея/доллар США;
- погашения обязательств – 11,3378 лея/доллар США.

По данным примера субъект отражает в учете:

- стоимость приобретенных товаров в сумме 115 525 леев (10 000 долларов США × 11,5525 лея/доллар США) – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- погашение обязательств перед иностранным поставщиком в сумме 113 378 леев (10 000 долларов США × 11,3378 лея/доллар США) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;
- положительную курсовую валютную разницу в сумме 2147 леев [10 000 долларов США × (11,5525 лея/доллар США – 11,3378 лея/доллар США)] – как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

10. Отрицательные курсовые валютные разницы отражаются в учете следующим образом:

- 1) при снижении валютного курса – как увеличение текущих расходов и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, других денежных элементов;
- 2) при росте валютного курса – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

Пример 2. Субъект заключил с зарубежным покупателем договор на поставку продукции стоимостью 60 000 евро. Согласно договору продукция будет поставлена после оплаты авансом 50% ее договорной стоимости. 27 марта 201X года покупатель перечислил аванс, а 3 апреля 201X года была произведена поставка. Окончательный расчет был осуществлен 10 апреля 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 27.03.201X года – 15,3584 лея/евро;
- 03.04.201X года – 15,3845 лея/евро;
- 10.04.201X года – 15,3136 лея/евро.

По данным примера субъект отражает в учете в марте 201X года:

- получение аванса в иностранной валюте в сумме 460 752 леев (30 000 евро × 15,3584 лея/евро) – как

одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств;

в апреле 201X года:

- поставку товаров покупателю в сумме 923 070 леев (60 000 евро × 15,3845 лея/евро) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- зачет ранее полученного аванса в сумме 460 752 леев (30 000 евро × 15,3584 лея/евро) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;
- погашение дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 459 408 леев (30 000 евро × 15,3136 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- отрицательную курсовую валютную разницу в сумме 2910 леев [30 000 евро × (15,3584 лея/евро – 15,3845 лея/евро) + 30 000 евро × (15,3136 лея/евро – 15,3845 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

11. При составлении финансовых отчетов денежные элементы в иностранной валюте (денежные средства, дебиторская задолженность и обязательства, за исключением выданных и полученных авансов для покупки/поставки активов и услуг, финансовые инвестиции, за исключением акций и долей участия и др.) пересчитываются по официальному курсу молдавского лея на отчетную дату.

12. Неденежные элементы в иностранной валюте (долгосрочные материальные и нематериальные активы, гудвилл, запасы, авансы, выданные/полученные для приобретения/поставки активов и услуг, элементы собственного капитала и др.) не подлежат пересчету на отчетную дату и отражаются в финансовых отчетах по официальному курсу молдавского лея на дату их первоначального признания.

13. Субъект может пересчитывать денежные элементы как на отчетную дату, так и с другой периодичностью, предусмотренной в учетных политиках (ежемесячно, ежеквартально и т. д.).

14. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы, возникающие в результате пересчета на отчетную дату денежных элементов, а также акций, оцененных по справедливой стоимости, признаются как текущие доходы и расходы и отражаются в учете в соответствии с положениями п. 9 и 10 настоящего стандарта. Порядок отражения в учете курсовых валютных разниц представлен в приложении 1.

14¹. В отступление от положений п. 8-10 и 14 настоящего стандарта курсовые валютные разницы, относящиеся к субсидиям, к целевым финансированием и поступлениям публичных учреждений с финансовой автономией, признаются как увеличение/уменьшение субсидий, целевых финансирований и поступлений.

15. Если операция в иностранной валюте была отражена в одном отчетном периоде, а оплата производится в другом отчетном периоде, курсовые валютные разницы признаются в каждом отчетном периоде до даты оплаты.

Пример 3. Субъект-резидент Республики Молдова оказал субъекту-нерезиденту услуги стоимостью 13 000 евро. Документы, подтверждающие оказание услуг, были

составлены 22 декабря 201X года, а оплата услуг была произведена 3 января 201X+1 года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 22.12.201X года – 15,0540 лея/евро;
- 31.12.201X года – 15,3825 лея/евро;
- 03.01.201X+1 года – 15,3158 лея/евро.

По данным примера, субъект отражает в учете: в декабре 201X года:

- стоимость оказанных услуг в сумме 195 702 леев (13 000 евро × 15,0540 лея/евро) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- положительную курсовую валютную разницу на отчетную дату в сумме 4270 леев [13 000 евро × (15,3825 лея/евро – 15,0540 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

в январе 201X+1 года:

- погашение дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 199 105 леев (13 000 евро × 15,3158 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- отрицательную курсовую валютную разницу по дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 867 леев [13 000 евро × (15,3158 лея/евро – 15,3825 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Учет суммовых разниц

17. Суммовые разницы возникают при заключении между резидентами Республики Молдова договоров, в которых сторонами согласованы денежные обязательства, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, если такие договоры не запрещены действующим законодательством.

18. Операции, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, первоначально отражаются в национальной валюте по обменному курсу в соответствии с заключенным договором (по официальному курсу молдавского лея или по обменному курсу, установленному сторонами договора).

19. Погашение дебиторской задолженности и обязательств по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, отражается в учете в национальной валюте по обменному курсу:

- 1) на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств; или
- 2) на дату поставки (приобретения) активов и/или оказания (получения) услуг; или
- 3) установленному в фиксированном размере или иным способом сторонами договора.

20. В случае применения обменного курса на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, суммовые разницы по соответствующим операциям отражаются в учете следующим образом:

- 1) положительные суммовые разницы – как увеличение текущей дебиторской задолженности и/

или других активов или уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов;

- 2) отрицательные суммовые разницы – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности и/или других активов или увеличение текущих обязательств.

Пример 5. 10 октября 201X года два субъекта – резиденты Республики Молдова (неплательщики НДС) заключили договор купли-продажи товаров, стоимость которых была выражена в евро. 15 октября 201X года продавец осуществил поставку 100 единиц товара стоимостью 5000 евро. Условия договора предусматривают оплату в национальной валюте по официальному курсу молдавского лея на дату оплаты. Оплата была произведена 10 ноября 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 15.10.201X года – 15,1220 лея/евро;
- 10.11.201X года – 15,3252 лея/евро.

По данным примера отражается в учете:

– у субъекта-продавца:

в октябре 201X года:

- стоимость проданных товаров в сумме 75 610 леев (5000 евро × 15,1220 лея/евро) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

в ноябре 201X года:

- погашение дебиторской задолженности по проданным товарам в сумме 76 626 леев (5000 евро × 15,3252 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- положительная суммовая разница от продажи товаров в сумме 1016 леев [5000 евро × (15,3252 лея/евро – 15,1220 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

– у субъекта-покупателя:

в октябре 201X года:

- стоимость приобретенных товаров в сумме 75 610 леев (5000 евро × 15,1220 лея/евро) – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

в ноябре 201X года:

- погашение обязательств по приобретенным товарам в сумме 76 626 леев (5000 евро × 15,3252 лея/евро) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;
- отрицательная суммовая разница от приобретения товаров в сумме 1016 леев [5000 евро × (15,1220 лея/евро – 15,3252 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

21. В случае применения обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) или обменного курса, установленного сторонами в фиксированном размере, суммовые разницы не возникают, поскольку продавец и покупатель признают дебиторскую задолженность и обязательства по одному и тому же обменному курсу.

22. На отчетную дату дебиторская задолженность и обязательства по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, не подлежат пересчету.

23. В случае предварительной оплаты (авансом) поставленных (приобретенных) активов или оказанных

(полученных) услуг, эквивалент аванса в национальной валюте определяется по обменному курсу на дату его оплаты и в последующем не пересчитывается.

24. Возникновение суммовых разниц по операциям с оплатой авансом зависит от:

- 1) величины авансовой оплаты: частичной или полной;
- 2) обменного курса, используемого в соответствии с п. 19 настоящего стандарта.

25. В случае осуществления частичной авансовой оплаты и использования обменного курса на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, суммовые разницы возникают только по неоплаченной части дебиторской задолженности и/или обязательств как результат изменения обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) и дату окончательной оплаты. Такие разницы отражаются в учете в соответствии с п. 20 настоящего стандарта.

Пример 6. Субъект на основании договора купли-продажи продал товары другому субъекту-резиденту Республики Молдова. Стоимость товаров выражена в иностранной валюте и составляет 8000 евро. Договор предусматривает использование официального курса молдавского лея на дату оплаты. 27 мая 201X года покупатель оплатил авансом 40% договорной стоимости товаров, а 5 июня 201X года была произведена поставка товаров. Окончательная оплата состоялась 2 июля 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 27.05.201X года – 15,5808 лея/евро;
- 05.06.201X года – 15,6758 лея/евро;
- 02.07.201X года – 15,5514 лея/евро.

По данным примера субъект-продавец отражает в учете:

в мае 201X года:

- получение аванса в счет последующей поставки товаров в сумме 49859 леев (3200 евро × 15,5808 лея/евро) – как увеличение денежных средств и текущих обязательств;

в июне 201X года:

- стоимость проданных товаров в сумме 125 103 леев [(49859 леев + (4800 евро × 15,6758 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- зачет ранее полученного аванса в сумме 49 859 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;

в июле 201X года:

- получение окончательной оплаты за проданные товары в сумме 74647 леев (4800 евро × 15,5514 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- отрицательную суммовую разницу по неоплаченной дебиторской задолженности в сумме 597 леев [4800 евро × (15,5514 лея/евро – 15,6758 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

26. В случае осуществления полной авансовой оплаты и использования обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) суммовые разницы не возникают, но необходимы дополнительные расчеты между продавцом и покупателем. Так, при росте обменного курса покупатель оплачивает продавцу дополнительную сумму,

а при снижении обменного курса продавец возвращает покупателю часть полученного аванса.

Пример 7. Субъект получает услуги, оказываемые другим субъектом-резидентом Республики Молдова. Согласно договору, стоимость услуг выражена в иностранной валюте и составляет 3500 евро. Договор предусматривает применение официального курса молдавского лея на дату оказания услуг. 30 ноября 201X года услуги были оплачены авансом в полном размере. Документы, подтверждающие оказание услуг, были составлены 28 декабря 201X года, а окончательная оплата произведена 3 января 201X+1 года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 30.11.201X г. – 15,7361 лея/евро;
- 28.12.201X г. – 15,8517 лея/евро.

По данным примера субъект – получатель услуг отражает в учете:

в ноябре 201X года:

- предоставление аванса в счет оплаты услуг в сумме 55 076 леев (3500 евро × 15,7362 лея/евро) – как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшения денежных средств;

в декабре 201X года:

- получение услуг в сумме 55 481 лея (3500 евро × 15,8517 лея/евро) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- зачет ранее выданного аванса в сумме 55 076 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;

в январе 201X+1 года:

- окончательную оплату за полученные услуги в сумме 405 леев (55 481 лей – 55 076 леев) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

27. Ошибки и изменения в бухгалтерских оценках, относящиеся к курсовым валютным и суммовым разницам, отражаются в учете в соответствии с положениями НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

Раскрытие информации

28. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

- 1) сумма доходов и расходов по курсовым валютным разницам;
- 2) стоимость элементов учета, выраженных в иностранной валюте;
- 3) сумма доходов и расходов по суммовым разницам;
- 4) общее описание значительных контрактов в условных единицах и/или иностранной валюте.

Переходные положения

29. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

30. На дату вступления в силу настоящего стандарта курсовые валютные разницы, учтенные в составе допол-

нительного капитала, относятся на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Дата вступления в силу

31. Настоящий стандарт вступает в силу 1 января 2014 года.

Приложение 1

Порядок учета курсовых валютных разниц на отчетную дату

Исходные данные. Согласно финансовой отчетности субъекта на 31 декабря 201X года, активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, включают:

- нематериальные активы по первоначальной стоимости 2700 евро (приобретены 19.03.201X года по курсу 15,6143 лея/евро);
- долгосрочные материальные активы по первоначальной стоимости 32 000 евро (приобретены 25.05.201X года по курсу 15,7540 лея/евро);

- долгосрочные финансовые инвестиции (доли участия) стоимостью 60 000 евро (зарегистрированы 04.06.201X года по курсу 15,7158 лея/евро);
- запасы по первоначальной стоимости 8200 евро (приобретены 20.09.201X года по курсу 15,5294 лея/евро);
- текущие финансовые инвестиции (банковский депозит) в сумме 30 000 евро (зарегистрированы 24.10.201X года по курсу 15,5218 лея/евро);
- дебиторская задолженность в сумме 22 000 евро (зарегистрирована 02.12.201X года по курсу 15,3845 лея/евро);
- полученные займы в сумме 14 000 евро (зарегистрированы 14.12.201X года по курсу 15,6719 лея/евро);
- денежные средства на текущих счетах в сумме 46 000 евро (зарегистрированы 24.12.201X года по курсу 15,6138 лея/евро).

Официальный курс молдавского лея по состоянию на 31.12.201X года составил 15,7325 лея/евро.

По представленным данным, активы и обязательства в иностранной валюте оцениваются следующим образом:

Таблица 1

Активы и обязательства (балансовые элементы) на 31.12.201X года

Элементы баланса	Сумма, евро	На дату первоначальной регистрации		На отчетную дату		Разница, лев
		офиц. курс молдавского лея, лея/евро	эквивалент в нац. валюте, леев	офиц. курс молдавского лея, лея/евро	эквивалент в нац. валюте, леев	
А	1	2	3 = 1 × 2	4	5 = 1 × 4	6 = 5 – 3
1. Денежные элементы:						
1.1. Денежные средства	46 000	15,6138	718 235	15,7325	723 695	5460
1.2. Текущие финансовые инвестиции	30 000	15,5218	465 654	15,7325	471 975	6321
1.3. Текущая дебиторская задолженность	22 000	15,3845	338 459	15,7325	346 115	7656
1.4. Текущие обязательства	14 000	15,6719	219 407	15,7325	220 255	848
2. Неденежные элементы:						
2.1. Нематериальные активы	2700	15,6143	42 159	15,6143	42 159	-
2.2. Долгосрочные материальные активы	32 000	15,7540	504 128	15,7540	504 128	-
2.3. Долгосрочные финансовые инвестиции	60 000	15,7158	942 948	15,7158	942 948	-
2.4. Запасы	8200	15,5294	127 341	15,5294	127 341	-

На основе представленных данных субъект отражает в учете:

- положительные курсовые валютные разницы по:
 - денежным средствам в сумме 5460 леев – как одновременное увеличение денежных средств и текущих доходов;
 - текущим финансовым инвестициям в сумме 6321 лея – как одновременное увеличение инвестиций и текущих доходов;
 - текущей дебиторской задолженности в сумме 7656 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- отрицательные курсовые валютные разницы по займам в сумме 848 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» и МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении состава аффилированных сторон и видов сделок между ними, порядка отражения в бухгалтерском учете доли участия в простом товариществе, а также представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера применения

3. Настоящий стандарт применяется всеми аффилированными сторонами, а также для отражения в бухгалтерском учете доли участия в простом товариществе.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:
Совместная деятельность – деятельность (в виде совместной операции или совместного предприятия), совместно контролируемая двумя или большим числом сторон.

Договор простого товарищества – совместная деятельность в виде совместной операции, в рамках которой две или более стороны осуществляют экономическую деятельность под совместным контролем без образования юридического лица, распределяя между собой прибыль и убытки.

Контроль – способность управлять финансовой и операционной политиками субъекта или простого товарищества, с целью получения экономических выгод от их деятельности.

Совместный контроль – разделенный согласно договору контроль над хозяйственной деятельностью, который существует только тогда, когда принятие решений, связанных со значимой деятельностью, требует единогласного одобрения сторон, обладающих совместным контролем.

Значительное влияние – возможность влиять на финансовые и операционные политики путем участия в уставном капитале субъекта в размере от 20% до 50% или другим образом, предусмотренным уставом или договором.

Аффилированные стороны – субъекты или физические лица, которые способны контролировать или кон-

тролируются, имеют значительное влияние или могут находиться под значительным влиянием другой стороны в финансовых и операционных политиках.

Финансовые политики – совокупность методов, средств и инструментов, посредством которых обеспечивается мобилизация, распределение и использование финансовых ресурсов для достижения эффективной деятельности субъекта путем принятия решений по финансированию, инвестированию и выплате дивидендов.

Операционные политики – способы реализации задач, установленных в стратегиях субъекта на операционном уровне, относительно: формирования цен, уровня запасов, объема продаж и т.д.

Аффилированные стороны и виды операций между ними

5. Связанной стороной является:

- 1) субъект, который прямо или косвенно контролирует другой субъект;

Пример 1. Субъект «А» владеет 80% уставного капитала субъекта «В». В свою очередь, субъект «В» владеет 58% уставного капитала субъекта «С».

По данным примера, аффилированными сторонами являются:

- субъекты «А» и «В», поскольку «А» обладает прямым контролем над субъектом «В»;
 - субъекты «В» и «С», поскольку «В» обладает прямым контролем над субъектом «С»;
 - субъекты «А» и «С», поскольку «С» косвенно контролируется субъектом «А», через субъект «В».
- 2) ассоциированный субъект – субъект, на финансовые и операционные политики которого оказывает значительное влияние другой субъект, но который не является ни дочерним, ни участником совместной деятельности;

Пример 2. Субъект «С» владеет 28% акций субъекта «А». По данным примера, субъекты «С» и «А» являются аффилированными сторонами, поскольку субъект «С» оказывает значительное влияние на финансовые и операционные политики субъекта «А».

- 3) дочернее предприятие – субъект, контролируемый материнским предприятием (основным);
- 4) участники договора простого товарищества;

Пример 3. Субъект «А» подписал с субъектом «Д» договор простого товарищества на осуществление операций без совместных активов.

По данным примера, аффилированными сторонами являются субъекты «А» и «D» в соответствии с договором простого товарищества.

- 5) субъект, который находится под контролем или совместным контролем физического лица и/или близкого члена семьи данного физического лица (например, родители, супруг/супруга и их дети);

Пример 4. Физическое лицо владеет 30%, а его сын – 22% уставного капитала субъекта «А».

По данным примера, аффилированными сторонами являются субъект «А» и указанные физические лица, поскольку они владеют более чем 50% уставного капитала субъекта и, следовательно, могут контролировать его финансовые и операционные политики.

- 6) физическое лицо или близкий член его семьи (родители, супруг/супруга и их дети), которое имеет значительное влияние на субъект или входит в состав ключевого управленческого персонала субъекта (например, член Совета субъекта, исполнительного органа, ревизионной комиссии или других руководящих органов) и таким образом участвует в управлении финансовыми и операционными политиками субъекта;

Пример 5. Субъект «А» владеет 60% акций субъекта «В». Остальные 40% акций распределены между акционерами следующим образом: 10% владеет генеральный директор субъекта «В», а 30% владеет финансовый директор данного субъекта.

По данным примера, аффилированными сторонами являются:

- субъекты «А» и «В», поскольку субъект «А» обладает контролем над субъектом «В»;
- генеральный директор субъекта «В» и субъект «В», поскольку генеральный директор входит в состав ключевого управленческого персонала;
- финансовый директор субъекта «В» и субъект «В», поскольку финансовый директор владеет 30% акций субъекта и оказывает существенное влияние на управление его финансовыми и операционными политиками.

6. Аффилированными сторонами не являются:

- 1) субъекты, у которых общий директор или другой член ключевого управленческого персонала, которые не контролируют и не оказывают влияния ни на одну из сторон;

Пример 6. У субъектов «А» и «В» общий финансовый директор, который не владеет долями участия в их уставном капитале.

По данным примера, указанные субъекты не считаются аффилированными сторонами, несмотря на то, что их директор является аффилированной стороной с каждым из них.

- 2) клиенты, поставщики, франчайзеры, дистрибьюторы и т.д., с которыми субъект осуществляет обычные экономические сделки, независимо от их объема;
- 3) другие юридические и физические субъекты, такие как: стороны, предоставляющие финансирование, кредиторы, профсоюзы, публичные уч-

реждения и т.д. в процессе их обычных взаимоотношений.

Пример 7. Субъект по микрофинансированию предоставляет субъекту заем в сумме 30 000 леев для хранения и переработки сельскохозяйственной продукции.

По данным примера, независимо от объема и характера финансирования, субъект и субъект по микрофинансированию не являются аффилированными сторонами, поскольку субъект не осуществляет контроль над деятельностью субъекта и не оказывает значительного влияния на его финансовые и операционные политики.

7. Операции между аффилированными сторонами представляют собой передачу ресурсов или обязательств между аффилированными сторонами и включают: закупку и/или продажу активов; оказание и/или получение услуг; передачу/получение активов в лизинг (аренду, имущественный наем); предоставление/получение займов, финансирования и вкладов в уставный капитал; предоставление/получение гарантий; погашение обязательств от имени субъекта или субъектом от имени аффилированной стороны и т.д.

8. Сделки между аффилированными сторонами отражаются в учете отдельно, в таком же порядке, как и сделки с неаффилированными сторонами в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

9. Продажная стоимость (без НДС и акцизов) реализованных ценностей /оказанных услуг, отражается как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон или денежных средств и текущих доходов, а балансовая стоимость реализованных ценностей /оказанных услуг – как увеличение текущих расходов и уменьшение активов (затрат основной/вспомогательной деятельности).

Пример 8. Субъект «А» осуществляет контроль над субъектом «В» и реализует ему полуфабрикаты стоимостью 72 000 леев, себестоимость которых составляет 70 000 леев. Одновременно субъект «А» приобрел у субъекта «В» материалы стоимостью 38 000 леев, себестоимость которых составляет 35 000 леев.

По данным примера, субъекты отражают в учете: субъект «А»:

- продажную стоимость полуфабрикатов в сумме 72 000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;
 - себестоимость проданных полуфабрикатов в сумме 70 000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;
 - стоимость приобретенных материалов в сумме 38 000 леев – как одновременное увеличение запасов и обязательств аффилированным сторонам;
- субъект «В»:

- стоимость приобретенных полуфабрикатов в сумме 72 000 леев – как одновременное увеличение запасов и обязательств аффилированным сторонам;
- продажную стоимость материалов в сумме 38 000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;

- себестоимость проданных материалов в сумме 35 000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов.

10. В рамках посреднических операций между субъектами – аффилированными сторонами (на основании доверенности, договора поручения, договора комиссии и т.д.) ценности, переданные/полученные для продажи, отражаются следующим образом:

- 1) в бухгалтерском учете субъекта, принявшего ценности для продажи (представителя, поверенного, комиссионера) – на соответствующем забалансовом счете;
- 2) в бухгалтерском учете субъекта, передавшего ценности для продажи (представителя, поверенного, комитента) – на отдельном субсчете соответствующего балансового счета.

Доходы и расходы аффилированных сторон признаются и отражаются в учете по мере продажи ценностей, переданных для продажи третьим лицам.

Пример 9. Субъекты «А» и «В» являются аффилированными сторонами. 15.10.201X года в соответствии с договором комиссии, субъект «А» получил от субъекта «В» товары стоимостью 100 000 леев, комиссионное вознаграждение составляет 10 000 леев. Товары были проданы третьим лицам 22.10.201X года, а окончательный расчет с комиссионером был осуществлен 05.11.201X года.

По данным примера, субъект «А» отражает в учете: в октябре 201X года:

- стоимость товаров, полученных от субъекта «В» для последующей продажи, в сумме 100 000 леев – как регистрацию на забалансовом счете (увеличение стоимости полученных запасов);
- денежные средства, полученные от продажи товаров третьим лицам в сумме 100 000 леев – как одновременное увеличение денежных средств и обязательств аффилированным сторонам (субъект «В»);
- комиссионное вознаграждение, начисленное в соответствии с договором комиссии в сумме 10 000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов;
- стоимость товаров, проданных третьим лицам, в сумме 100 000 леев – как списание с забалансового счета (уменьшение стоимости проданных запасов);

в ноябре 201X года:

- погашение обязательства перед субъектом «В» за проданные товары в сумме 100 000 леев – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств;
- комиссионное вознаграждение, полученное от комитента в сумме 10 000 леев, – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

11. В случае, если одна из аффилированных сторон принимает на себя обязательства другой стороны, осуществление расчетов отражается в учете следующим образом:

- 1) у аффилированной стороны, принявшей на себя обязательства – как увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и умень-

шение денежных средств, других активов или увеличение текущих обязательств;

- 2) у другой аффилированной стороны – как увеличение дебиторской задолженности или уменьшение текущих обязательств и увеличение обязательств аффилированным сторонам.

Пример 10. Субъекты «В» и «С» являются аффилированными сторонами. Из-за отсутствия денежных средств у субъекта «С», субъект «В», выступив в роли гаранта, 25 февраля 201X года перечислил поставщику от имени аффилированной стороны «С» аванс в сумме 50 000 леев. 3 марта 201X года субъект «С» погасил долг перед субъектом «В».

По данным примера, субъекты отражают в учете: субъект «В»:

- перечисление аванса от имени аффилированной стороны в сумме 50 000 леев – как увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и уменьшение денежных средств;
- погашение дебиторской задолженности аффилированных сторон в сумме 50 000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон;

субъект «С»:

- признание аванса, предоставленного аффилированной стороной в сумме 50 000 леев, – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и обязательств аффилированным сторонам;
- погашение обязательств аффилированным сторонам в сумме 50 000 леев – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств.

Договоры простого товарищества

Общие положения

12. Договор простого товарищества устанавливает вид деятельности, осуществляемой участниками, права на активы и обязательства, связанные с деятельностью, а также другие обязательные элементы, предусмотренные законодательством.

13. Вклады участников при создании простого товарищества имеют форму экономических ценностей, находящихся в их владении, включая их имущественные права.

14. Собственное имущество, вложенное участниками, и ценности, произведенные в рамках деятельности простого товарищества, а также совместно полученные доходы признаются общей собственностью участников, если договором не предусмотрено иное.

15. В рамках деятельности простого товарищества участники признают доходы, расходы и финансовые результаты (прибыль/убытки) пропорционально долям участия в деятельности простого товарищества, если договором не предусмотрено иное.

16. Руководство простого товарищества доверяется одному участнику, именуемому участник-руководитель, или всем участникам, уполномоченным представлять товарищество за его пределами.

17. Независимо от порядка ведения бухгалтерского учета простое товарищество не составляет и не представляет финансовые отчеты.

18. Бухгалтерский учет простого товарищества зависит от характера осуществляемых операций:

- 1) без совместных активов; или
- 2) с совместными активами.

Бухгалтерский учет операций без совместных активов

19. Бухгалтерский учет операций без совместных активов может вестись:

- 1) участником-руководителем, назначенным в соответствии с договором простого товарищества, или
- 2) каждым участником.

20. При осуществлении операций без совместных активов, каждый участник, осуществляя определенный этап процесса производства продукции /оказания услуг, реализации товаров, использует собственные активы и своих работников, несет собственные расходы и выполняет принятые на себя обязательства.

Например, сельскохозяйственное предприятие и консервный завод заключили договор простого товарищества по совместному производству яблочного сока. Каждый из участников несет собственные расходы и получает часть доходов от продажи сока, определенную в соответствии с положениями договора.

21. Доход, полученный в результате деятельности простого товарищества без совместных активов, и совместно понесенные расходы, произведенные ценности или финансовые результаты этой деятельности, распределяется между участниками в порядке, предусмотренном в договоре простого товарищества.

22. Бухгалтерский учет операций без совместных активов ведется отдельно каждым из участников договора простого товарищества, на отдельных аналитических субсчетах, отражая относящиеся расходы, доходы, дебиторскую задолженность и обязательства в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету.

23. В конце отчетного периода или на другую дату, установленную договором, каждый участник, на основании протокола или иного документа, предусмотренного договором, передает участнику-руководителю или всем участникам информацию о расходах, доходах, дебиторской задолженности и обязательствах, относящихся к контролируемым операциям без совместных активов.

24. Результаты осуществления операций без совместных активов могут распределяться между участниками на основе:

- 1) дохода от продаж;
- 2) финансового результата; или
- 3) иным способом, предусмотренным в договоре простого товарищества.

25. В случае распределения дохода от продаж, полученного в результате осуществления операций без совместных активов, доля доходов каждого участника простого товарищества определяется как произведение доходов от продаж и доли каждого участника. В этом случае доходы, расходы, ценности или финансовые результаты, относящиеся к деятельности простого товари-

щества, учитываются каждым участником или участником-руководителем.

Пример 11. Субъекты «А» и «В» заключили на 2 года договор простого товарищества без совместных активов с целью переработки винограда в виноматериалы. По договору простого товарищества субъекты имеют следующие обязательства:

- субъект «А» вносит в качестве вклада в деятельность простого товарищества сырье (виноград) и несет собственные расходы, связанные с выращиванием и транспортировкой винограда субъекту «В»;
- субъект «В» организует переработку винограда и несет все затраты, связанные с его переработкой (материалы, заработная плата, амортизация и т. д.), и расходы на реализацию виноматериалов.

Договор простого товарищества предусматривает распределение доходов от продажи виноматериала следующим образом: субъекту «А» – 45% и субъекту «В» – 55%.

В 201X году субъект «А» передал субъекту «В» на переработку 1000 тонн винограда стоимостью 3000 леев/тонна. Из полученного винограда субъект «В» изготовил 61 290 дкл. виноматериала стоимостью 85 леев/дкл. Расходы на реализацию, оказанные третьими лицами, составили 137 350 леев. В первый год совместной деятельности субъект «В» продал 40% произведенного объема по цене 120 леев/дкл. с полной оплатой доли субъекта «А».

Договором простого товарищества субъект «В» назначен в качестве участника-руководителя.

По данным примера, субъекты в 201X году отражают в учете:

субъект «А»:

- стоимость винограда, переданного субъекту «В» (внутренняя бухгалтерская запись по учету запасов) в сумме 3 000 000 леев (1000 тонн × 3000 леев/тонна) – как увеличение запасов, переданных на переработку, и уменьшение остатка запасов винограда;
- текущие доходы от осуществляемых операций без совместных активов (от продажи виноматериала) в сумме 1 323 864 лея (2 941 920 леев × 45%) – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;
- себестоимость продаж от осуществляемых операций без совместных активов в сумме 1 200 000 леев (3 000 000 леев × 40%) – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение стоимости запасов, переданных на переработку;
- денежные средства, полученные от операций, осуществляемых без совместных активов, в сумме 1 323 864 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон.

субъект «В»:

- стоимость винограда, полученного от субъекта «А» в сумме 3 000 000 леев, – как запасы на заба-

лансовом счете (увеличение стоимости полученных запасов);

- затраты на производство виноматериала в сумме 2 209 650 леев (61 290 дкл. × 85 леев – 3 000 000 леев) – как увеличение производственных затрат и уменьшение стоимости запасов, увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов и т.д.;
- стоимость винограда, израсходованного для производства виноматериала в размере 3 000 000 леев, – как списание с забалансового счета (уменьшение стоимости израсходованных запасов);
- стоимость произведенного виноматериала в сумме 2 209 650 леев – как увеличение запасов и уменьшение производственных затрат;
- продажная стоимость произведенного виноматериала в сумме 2 941 920 леев [(61 290 дкл. × 120 леев) × 40%] – как увеличение текущей дебиторской задолженности и одновременное увеличение текущих обязательств аффилированным сторонам в сумме 1 323 864 леев (2 941 920 леев × 45%) и текущих доходов в сумме 1 618 056 леев (2 941 920 леев × 55%);
- себестоимость продаж от операций, осуществляемых без совместных активов, в сумме 883 860 леев (2 209 650 леев × 40%) – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение запасов;
- расходы на реализацию виноматериала в сумме 137 350 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- денежные средства, полученные от покупателей в сумме 2 941 920 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- денежные средства, перечисленные субъекту «А» в сумме 1 323 864 леев – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств.

В конце отчетного периода субъект «В», как участник-руководитель, представляет следующую информацию относительно операций, осуществляемых без совместных активов:

Таблица 1

Информация о результатах операций, осуществляемых без совместных активов за 201X год

№ п/п	Показатели	Сумма, леев		
		Всего	в том числе, субъект:	
			«А» – 45%	«В» – 55%
1.	Доходы от продаж	2 941 920	1 323 864	1 618 056
2.	Себестоимость продаж	2 083 860	1 200 000	883 860
3.	Валовая прибыль (стр.1 – стр.2)	858 060	123 864	734 196

№ п/п	Показатели	Сумма, леев		
		Всего	в том числе, субъект:	
			«А» – 45%	«В» – 55%
4.	Расходы на реализацию	137 350	x	137 350
5.	Результат (прибыль) от операций, осуществляемых без совместных активов (стр.3 – стр.4)	720 710	123 864	596 846

26. При распределении финансового результата, полученного в результате осуществления операций без совместных активов, доля финансового результата каждого участника простого товарищества определяется как произведение величины финансового результата и соответствующей доли участия. В этом случае доходы, расходы, ценности и финансовый результат отражаются, как правило, в бухгалтерском учете участника-руководителя.

Пример 12. Используя данные примера 11, предположим, что договор простого товарищества предусматривает распределение прибыли, полученной в результате осуществления операций без совместных активов в пропорции: субъект «А» – 45% и субъект «В» – 55%.

По данным примера, доля субъекта «А» в прибыли, полученной в результате осуществления операций без совместных активов, составляет – 324 319,5 лея (720 710 леев × 45%), а субъекта «В» – 396 390,5 лея (720 710 леев × 55%).

В 201X году субъекты отражают в учете:

субъект «А»:

- себестоимость винограда, переданного субъекту «В» для производства виноматериала в сумме 3 000 000 леев – как увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и уменьшение запасов;
- доля в прибыли, полученной в результате осуществления операций без совместных активов, в сумме 324 319,5 лея [(2 941 920 леев – 2 083 860 леев – 137 350 леев) × 45%] – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;
- денежные средства, полученные от субъекта «В» в сумме 1 524 319,5 лея [(3 000 000 леев × 40%) + 324 319,5 лея] – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон.

субъект «В»:

- стоимость винограда, полученного от субъекта «А», в сумме 3 000 000 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств аффилированным сторонам;
- стоимость винограда, использованного для изготовления виноматериала, в сумме 3 000 000 леев – как увеличение производственных затрат и уменьшение запасов;
- затраты по производству виноматериала в сумме 2 209 650 леев (61 290 дкл × 85 леев – 3 000 000 леев) – как одновременное увеличение производ-

ственных затрат и текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов и т.д.;

- себестоимость произведенного виноматериала в сумме 5 209 650 леев (2 209 650 леев + 3 000 000 леев) – как увеличение запасов и уменьшение производственных затрат;
- продажная стоимость произведенного виноматериала в сумме 2 941 920 леев [(61 290 дкл × 120 леев) × 40%] – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов;
- себестоимость продаж готового продукта, полученного в результате осуществления операций без совместных активов, в сумме 2 083 860 леев (5 209 650 леев × 40%) – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение запасов;
- расходы на реализацию в сумме 137 350 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- денежные средства, полученные от покупателей, в сумме 2 941 920 леев (61 290 дкл. × 120 леев × 40%) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- списание доходов на финансовый результат в сумме 2 941 920 леев – как уменьшение текущих доходов и увеличение финансового результата;
- списание расходов на финансовый результат в сумме 2 221 210 леев (2 083 860 леев + 137 350 леев) – как одновременное уменьшение финансового результата и текущих расходов;
- доля субъекта «А» в прибыли, полученной в результате осуществления операций без совместных активов, в сумме 324 319,5 лея [(2 941 920 леев – 2 221 210 леев) × 45%] – как уменьшение финансового результата и увеличение обязательств аффилированным сторонам;
- - денежные средства, перечисленные субъекту «А» в сумме 1 524 319,5 лея [(3 000 000 леев × 40%) + 324 319,5 лея] – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств.

Бухгалтерский учет операций с совместными активами

27. Деятельность простого товарищества с совместными активами предусматривает совместное владение и совместный контроль участников над активами, вложенными или приобретенными для общих целей, включая получение экономической выгоды.

28. Бухгалтерский учет операций с совместными активами ведется участником-руководителем, который несет ответственность за исполнение налоговых обязательств по данным операциям.

29. В конце отчетного периода (или иной даты, предусмотренной договором) участник-руководитель составляет протокол распределения доходов, расходов или финансовых результатов, полученных от использования совместно контролируемых активов в соответствии с долей участия каждого участника.

30. Результаты деятельности простого товарищества с совместными активами распределяются между участ-

никами в соответствии с положениями пунктов 24–26 настоящего стандарта.

Пример 13. Субъекты «А» и «В» в 201X году приобрели технологическое оборудование на сумму 1 500 000 леев, сроком эксплуатации 10 лет. В 201X+1 году субъекты заключили договор простого товарищества о совместном владении и управлении этим активом, предназначенным для передачи в операционный лизинг сроком на один год. В соответствии с договором простого товарищества участники владеют соответственно 55% и 45% от стоимости оборудования. По договору простого товарищества участником-руководителем назначен участник «А», который ведет учет всех операций, связанных с совместно контролируемыми активами.

В течение отчетного периода расходы на управление оборудованием составили 162 000 леев, из которых 90 000 леев – расходы на текущее техническое обслуживание, 37 000 леев – на страхование оборудования и 35 000 леев – прочие текущие расходы. Годовой доход от передачи оборудования в операционный лизинг составляет 450 000 леев. В соответствии с договором, финансовый результат, полученный от передачи оборудования в операционный лизинг, распределяется пропорционально средствам, вложенным участниками на момент его приобретения.

По данным примера, субъекты отражают в учете: участник-руководитель «А»:

- доля участия участника «В» в сумме 675 000 леев (1 500 000 леев × 45%) – как одновременное увеличение денежных средств и долгосрочных обязательств;
- приобретение технологического оборудования в сумме 1 500 000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;
- амортизация технологического оборудования в сумме 1 500 000 леев (1 500 000 леев : 10 лет) – как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации основных средств;
- расходы на текущее техническое обслуживание в сумме 90 000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- расходы по страхованию актива и прочие текущие расходы в сумме 72 000 леев (37 000 леев + 35 000 леев) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- доход, полученный от передачи оборудования в операционный лизинг в сумме 450 000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов;
- денежные средства, полученные от клиентов в сумме 450 000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- списание доходов на финансовый результат в сумме 450 000 леев – как уменьшение текущих доходов и увеличение финансового результата;
- списание расходов на финансовый результат в сумме 312 000 леев (162 000 леев + 150 000 леев) –

как одновременное уменьшение финансового результата и текущих расходов;

- доля участия в прибыли, полученной от операций с совместными активами, в сумме 62 100 леев $[(450\,000 \text{ леев} - 312\,000 \text{ леев}) \times 45\%]$ – как уменьшение финансового результата и увеличения обязательств аффилированным сторонам;
- денежные средства, перечисленные субъекту «В», в сумме 62 100 леев – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств.

субъект «В»:

- денежные средства, перечисленные для приобретения технологического оборудования в сумме 675 000 леев $(1\,500\,000 \times 45\%)$ – как увеличение долгосрочной дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;
- доля участия в прибыли от операций с совместными активами в сумме 62 100 леев $[(450\,000 \text{ леев} - 312\,000 \text{ леев}) \times 45\%]$ – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;
- денежные средства, полученные от субъекта «А», в сумме 62 100 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон.

Раскрытие информации

31. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и фи-

нансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

- 1) аффилированные стороны:
 - предоставленные и полученные гарантии;
 - расходы, признанные в течение текущего отчетного периода относительно безнадежной дебиторской задолженности аффилированных сторон, в том числе относящиеся к ней оценочные резервы;
- 2) участие в простом товариществе:
 - балансовая стоимость собственных активов и обязательств, относящихся к операциям без совместных активов;
 - понесенные расходы и доходы или финансовые результаты, полученные в результате деятельности простого товарищества;
 - доля субъекта в совместных активах, классифицированных в соответствии с их характерными признаками;
 - доля субъекта в различных обязательствах и расходах, понесенных совместно;
 - финансовый результат, полученный от использования доли субъекта в совместных активах.

Переходные положения

32. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

33. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»

(Утвержден Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка учета в сельскохозяйственной деятельности и представлении соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт регламентирует порядок учета и представления соответствующей информации в финансовых отчетах относительно:

- 1) биологических активов;
- 2) сельскохозяйственной продукции;
- 3) себестоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

4. Настоящий стандарт не применяется для учета:

- 1) земельных участков и других долгосрочных активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»);
- 3) продукции, полученной в результате переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора (НСБУ «Запасы»);
- 4) продукции, не связанной с сельскохозяйственной деятельностью (например, сбор грибов или лесных фруктов);
- 5) субсидий (НСБУ «Собственный капитал и обязательства»).

Примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продукции, полученной в результате ее переработки, приведены в таблице 1.

Таблица 1

Биологические активы, сельскохозяйственная продукция и продукция, полученная в результате ее переработки

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукция, полученная в результате переработки сельскохозяйственной продукции
Основное стадо овец	Молоко, шерсть	Брынза, пряжа

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукция, полученная в результате переработки сельскохозяйственной продукции
Основное стадо крупного рогатого скота	Молоко	Масло сливочное, сыр, брынза
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, ветчина
Рыбоводство	Товарная рыба, рыбопосадочный материал	Рыбные продукты
Зерновые культуры	Зерно, солома	Мука, крупа, комбикорм
Овощные культуры	Овощи	Овощные консервы, соленья
Технические культуры, выращиваемые на плантациях	Табачные листья, семена подсолнечника, корнеплоды	Табак ферментированный, масло растительное, сахар
Многолетние насаждения:		
- виноградники	Виноград	Виноматериалы, сокоматериалы
- сады	Фрукты (плоды)	Сухофрукты, фруктовые консервы
- лесные деревья (лесной массив)	Вырубленные деревья	Бревна, пиломатериалы

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Сельскохозяйственная деятельность – администрирование субъектом биологической трансформации и сбора биологических активов в целях их продажи или для получения дополнительных биологических активов и/или сельскохозяйственной продукции.

Биологический актив – живое животное или живое растение.

Затраты – ресурсы, выраженные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции и оказания услуг.

Фактическая себестоимость – фактические затраты субъекта, связанные с поступлением, выращиванием и уходом за биологическими активами и производством сельскохозяйственной продукции.

Плановая (нормативная) себестоимость – затраты, определенные на основе норм и нормативов, установленных субъектом, относящиеся к поступлению, выращиванию и уходу за биологическими активами и производству сельскохозяйственной продукции.

Группа биологических активов – совокупность однородных животных (стадо, отара) и/или аналогичных живых растений (насаждения, питомники).

Сельскохозяйственная продукция – продукция, полученная от биологических активов субъекта.

Уборка урожая – отделение сельскохозяйственной продукции от биологического актива и/или группы биологических активов (например, сбор винограда, фруктов и овощей, выкопка саженцев, надой молока, сбор яиц) и/или прекращение жизненных процессов биологических активов (например, рубка деревьев, убой животных и птицы, улов рыбы).

Биологическая трансформация – процесс роста, производства, вырождения и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные и/или количественные изменения (например, выращивание отдельных культур в целях получения сельскохозяйственной продукции, выращивание животных для продажи или убоя, выращивание деревьев для получения древесины).

Общие положения

6. Сельскохозяйственная деятельность включает две отрасли:

- 1) растениеводство – выращивание однолетних и/или многолетних сельскохозяйственных культур, лесоводство, цветоводство;
- 2) животноводство – выращивание животных, птицеводство, аквакультура, пчеловодство и др.

7. Растениеводству и животноводству присущи следующие общие характерные черты:

- 1) способность к изменениям – животные и растения подвергаются биологическим изменениям (трансформации), способствующим получению сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов;
- 2) управляемость изменениями – порядок поддержания биологической трансформации путем улучшения и/или установления необходимых условий для осуществления соответствующего технологического процесса (например, рацион кормления, установленный для животных и птиц, сроки и качество выполнения работ при возделывании сельскохозяйственных культур, обеспечение биологических активов влажностью, светом, температурой);
- 3) измеримость изменений – количественное и качественное измерение изменения биологического актива (группы биологических активов). Измерение количественных изменений предусматривает выражение объема полученной сельскохозяйственной продукции и/или количество дополнительных биологических активов в количественных показателях (например, зерновая

продукция, продукция садоводства и виноградарства, прирост живой массы животных – в килограммах; увеличение количества древесной массы в лесном хозяйстве – в кубических метрах, количество цыплят, гусят). Измерение качественных изменений выражается в качественных показателях (например, качество выращенных животных – категориями упитанности; качество винограда и корнеплодов сахарной свеклы – сахаристостью, зерно пшеницы – содержанием клейковины, кормов – содержанием протеина).

8. Биологическая трансформация приводит к:

- 1) изменениям биологических активов, обусловленным их:
 - a) ростом (увеличение живой массы и улучшение качества животных и/или растений);
 - b) вырождением (уменьшение массы и снижение качества животных и/или растений);
 - c) размножением (получение дополнительных биологических активов – животных и/или растений);
- 2) производству сельскохозяйственной продукции (например, зерна, овощей, фруктов, винограда, молока, шерсти, яиц, меда).

9. Биологический актив или сельскохозяйственная продукция признается на основе метода начисления, если:

- 1) субъект контролирует и идентифицирует биологический актив и сельскохозяйственную продукцию как результат прошлых экономических фактов. Данный критерий соблюдается в случае, если субъект обладает правом собственности или другой формой контроля, связанной с биологическими активами и/или сельскохозяйственной продукцией или, по необходимости, они маркируются при поступлении (например, субъект может обладать правом собственности на животных, если они маркированы в момент приобретения, рождения или отлучки);
- 2) существует обоснованная уверенность, что в будущем субъект получит экономические выгоды от использования биологического актива и сельскохозяйственной продукции. Данный критерий считается выполненным на основе оценки физических свойств актива или продукции (например, стельность коров, наличие здоровых почек на ветках многолетних растений, состояние посевов, живая масса и категория упитанности животных на выращивании и откорме);
- 3) себестоимость биологического актива и сельскохозяйственной продукции может быть определена достоверно.

10. При первоначальном признании биологические активы и сельскохозяйственная продукция оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источника поступления в порядке, установленном в п. 14–22, 30–32 и 39 настоящего стандарта.

11. В течение отчетного периода согласно учетным политикам, биологические активы и сельскохозяйственная продукция могут оцениваться по плановой себестоимости.

сти с ее доведением на отчетную дату до фактической себестоимости.

Бухгалтерский учет биологических активов

13. В зависимости от продолжительности получения экономических выгод и подготовки к использованию по назначению различают:

- 1) долгосрочные биологические активы – зрелые биологические активы, обеспечивающие многократное получение сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов в течение периода, превышающего один год (например, виноградники, сады, плодоносящие ягодники, многолетние цветочные, кормовые, овощеводческие культуры, взрослые коровы, овцы, свиньи, лошади), а также незрелые биологические активы, находящиеся в период подготовки к использованию по назначению (например, посаженные виноградники и сады до их перевода в состав плодоносящих);
- 2) оборотные биологические активы – животные на выращивании и откорме, включающие отдельные группы зрелых биологических активов (например, кролики, пушные звери, взрослая птица) и незрелых, такие как молодняк животных (например, телята, поросята, ягнята) и животные, выбракованные из основного стада (отары) и поставленные на откорм.

Долгосрочные биологические активы

14. Состав и порядок определения первоначальной стоимости долгосрочных биологических активов обусловлены источником поступления данных активов и включают:

- 1) при приобретении плодоносящих многолетних насаждений, а также животных для пополнения основного стада (отары) – стоимость приобретения и затраты, связанные с покупкой (например, транспортные расходы, расходы по сопровождению животных, маркировке и идентификации, оценке, страхованию, по кормлению животных в пути, таможенные пошлины, сборы за таможенные процедуры);
- 2) при переводе в основное стадо (отару) молодняка, выращенного у субъекта, если назначение его выращивания при первоначальном признании не было определено или если имеется решение о его выращивании для продажи и/или убоя, – фактическую себестоимость животных на начало отчетного периода и плановую себестоимость на их выращивание с начала периода до момента их перевода; если субъект использует только покупные корма – фактическую себестоимость животных;
- 3) при переводе многолетних насаждений в категорию плодоносящих или до смыкания крон (для ползащитных лесных полос, лесных массивов):

- a) фактические затраты по подъему зяби, посадочному материалу, посадке плюс затраты по выращиванию и уходу за насаждениями в первый и последующие годы нарастающим итогом до их сдачи в эксплуатацию;
- b) затраты на посадочный материал, работы по посадке, выращиванию и уходу за многолетними насаждениями в случае устранения погибших саженцев в результате чрезвычайных событий признаются как текущие расходы.

15. Затраты по закладке, выращиванию и уходу за многолетними насаждениями до их перевода в состав плодоносящих отражаются как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств, косвенных производственных затрат, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и т.д.

16. Себестоимость продукции (фруктов, винограда и ягод), полученной от молодых многолетних насаждений (незрелых биологических активов) в период выращивания и ухода за ними до их перевода в состав плодоносящих, определяется согласно учетным политикам по одному из следующих методов:

- 1) по чистой стоимости реализации;
- 2) по фактической себестоимости.

17. При оценке продукции по чистой стоимости реализации ее себестоимость определяется как разница между рыночной ценой и предполагаемыми затратами по ее реализации и отражается как увеличение запасов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов.

Пример 1. В 201X году субъект посадил 38 340 виноградных саженцев стоимостью 526 500 леев на площади 15 га. Затраты по уходу в первом году вегетации составили 120 000 леев. В конце 201X года из-за климатических условий было выявлено 3 067 высушенных саженцев, которые были заменены весной 201X+1 года, стоимостью 41 000 леев. Затраты на работы по замене данных саженцев составляют 7120 леев. Затраты по выращиванию и уходу в последующие годы (201X+2–201X+5) до перевода виноградника в эксплуатацию составляют 320 000 леев. Рыночная стоимость винограда, собранного в 201X+4–201X+5 годах, составляет 65 000 леев, предполагаемые затраты по реализации винограда – 4 000 леев. Виноградник был переведен в категорию плодоносящих в 201X+6 году.

Согласно данным примера, субъект отражает в учете: в 201X году:

- себестоимость посадочного материала на сумму 526 500 леев – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов;
- затраты по закладке, выращиванию и уходу в первом вегетационном году на сумму 120 000 леев – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов;

в 201X+1 году:

- себестоимость высохших саженцев и затраты, связанные с выращиванием и уходом за ними, в сумме 51 717 леев [(526 500 леев + 120 000 леев) × 3067 ед. : 38 340 ед.] – как увеличение текущих расходов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов;
- затраты на работы по устранению высохших саженцев в сумме 48 210 леев (41 000 леев + 7 210 леев) – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов;

в 201X+2 – 201X+5 годах:

- затраты по выращиванию и уходу за виноградником в сумме 320 000 леев – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов и затрат вспомогательных производств, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов;
- себестоимость собранного винограда в сумме 61 000 леев (65 000 леев – 4 000 леев) – как увеличение запасов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов;

в 201X+6 году:

- первоначальная стоимость виноградника, переведенного в категорию плодоносящих в сумме 901 993 леев (526 500 леев + 120 000 леев + 41 000 леев + 7 210 леев + 320 000 леев – 51 717 леев – 61 000 леев) – как увеличение долгосрочных биологических активов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов.

18. При применении метода фактической себестоимости, себестоимость продукции определяется в соответствии со степенью зрелости (достигнутый уровень производственной мощности) многолетних насаждений в год уборки урожая, которая включает сумму прямых затрат на уборку и транспортировку фруктов, винограда и долю затрат по выращиванию и уходу за многолетними растениями в год уборки урожая. Фактическая себестоимость продукции, полученной в период выращивания и ухода за этими насаждениями до их перевода в категорию плодоносящих, отражается аналогично правилу, установленному п.17 настоящего стандарта.

Пример 2. Используя данные примера 1, предположим, что в вегетационном периоде 201X+4 года субъект собрал 15 ц винограда, а в 201X+5 году – 20 ц с 1 га. Прямые затраты по сбору, сортировке, погрузке и транспортировке винограда составляют в 201X+4 году – 8100 леев, а в 201X+5 году – 10 400 леев. Затраты по выращиванию и уходу за виноградником в 201X+4 году составляют 80 000 леев, а в 201X+5 году – 86 000 леев, предполагаемая производственная мощность виноградника, рассчитанная субъектом, составляет 80 ц/га.

На основании данных примера степень зрелости виноградника (достигнутый уровень производственной мощности) составляет:

- в 201X+4 году: 0,1875 (15 ц : 80 ц);

- в 201X+5 году: 0,25 (20 ц : 80 ц).

Фактическая себестоимость собранного винограда составляет:

- в 201X+4 году: 23 100 леев (8100 леев + 0,1875 × 80 000 леев);
- в 201X+5 году: 31 900 леев (10 400 леев + 0,25 × 86 000 леев).

Согласно данному методу, субъект оценивает:

- виноград, собранный в период выращивания и ухода за виноградником, на сумму 55 000 леев (23 100 леев + 31 900 леев);
- первоначальную стоимость виноградника, переведенного в категорию плодоносящих (зрелых долгосрочных биологических активов), на сумму 907 993 леев (526 500 леев + 120 000 леев + 41 000 леев + 7 210 леев + 320 000 леев – 51 717 леев – 55 000 леев).

Бухгалтерские записи аналогичны записям из примера 1.

19. Незрелые долгосрочные биологические активы, приобретенные для пополнения/создания основного стада (отары), отражаются следующим образом:

- 1) стоимость приобретения и затраты на приобретение незрелых биологических активов – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и увеличение текущих обязательств и т.д.;
- 2) затраты по выращиванию и уходу за биологическими активами в период подготовки к использованию по назначению – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и т.д.;
- 3) приплод, полученный от незавершенных долгосрочных биологических активов, оцененный согласно учетным политикам, – как увеличение запасов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов;
- 4) первоначальная стоимость незрелых долгосрочных биологических активов, переведенных в категорию зрелых (в эксплуатации), – как увеличение долгосрочных биологических активов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов.

20. Рабочий и продуктивный скот, сады и виноградники, ягодники плодоносящие, полученные от собственников в виде вклада в уставный капитал, отражаются как увеличение долгосрочных биологических активов и уменьшение неоплаченного капитала или увеличение незарегистрированного капитала.

21. Долгосрочные биологические активы, такие как многолетние кормовые культуры (например, люцерна, клевер, эспарцет), цветочные культуры (например, тюльпаны, гладиолусы, пионы, ландыши, гортензии, лаванда, камелии, сирень, нарциссы, лилии), овощеводческие культуры (например, любисток, щавель, хрен, ревень, спаржа), клубничные, земляничные и др. в период подготовки к эксплуатации, включаются в состав незавер-

шенных долгосрочных биологических активов, в последующем переводятся в категорию зрелых долгосрочных биологических активов.

22. Зрелые долгосрочные активы в виде многолетних насаждений, многолетние культуры, рабочий скот (лошади и собаки) амортизируются согласно общим правилам, установленным НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

23. После первоначального признания долгосрочные биологические активы оцениваются в соответствии с общими положениями, установленными НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» и НСБУ «Обесценение активов».

24. При приобретении земельного участка с насаждениями по единой цене она распределяется согласно основам, установленными учетными политиками. Шпалера для виноградников и садов представляет собой отдельный долгосрочный объект материальных активов. При ее установке в первом году закладки многолетних насаждений сумма амортизации шпалеры определяется и относится:

- 1) до перевода виноградника и/или сада в категорию плодоносящих – по затратам на выращивание и уход за ними, и отражается как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и амортизации долгосрочных материальных активов;
- 2) после перевода виноградника и/или сада в категорию плодоносящих – по затратам на выращивание и уход за ними, и отражается как одновременное увеличение затрат основной деятельности и амортизации долгосрочных материальных активов.

25. Выбытие долгосрочных биологических активов имеет место в случаях: продажи, безвозмездной передачи другим лицам или в финансовый лизинг, передачи в виде вклада в уставный капитал других субъектов, истечения срока полезного использования, когда дальнейшая эксплуатация невозможна или неэффективна, изменения назначения земельных участков, убоя животных, выбраковки животных из основного стада (отары), чрезвычайных событий и др.

26. Операции по выбытию долгосрочных биологических активов, за исключением убоя, выбраковки и списания животных в результате чрезвычайных событий, отражаются в том же порядке, как и прочие долгосрочные активы в соответствии с общими правилами, установленными НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» и НСБУ «Собственный капитал и обязательства», следующим образом:

- 1) списание накопленной амортизации – как одновременное уменьшение амортизации долгосрочных биологических активов и долгосрочных биологических активов;
- 2) списание балансовой стоимости – как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных биологических активов;
- 3) отражение расходов по выбытию долгосрочных биологических активов – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных

производств, запасов, увеличение текущих обязательств и др.;

- 4) отражение продажной (договорной) стоимости долгосрочных биологических активов – как одновременное увеличение денежных средств, текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

27. Убой животных основного стада отражается в учете следующим образом:

- 1) списание балансовой стоимости животных – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение долгосрочных биологических активов;
- 2) затраты по убоя – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации нематериальных и долгосрочных материальных активов и т.д.;
- 3) продукция, полученная от убоя животных – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

28. Рабочий и продуктивный скот, выбракованный из основного стада и переведенный в состав оборотных биологических активов для откорма, оценивается по балансовой стоимости и учитывается как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных биологических активов.

29. Балансовая стоимость долгосрочных биологических активов (например, садов, виноградников, насаждений плодовых кустарников, рабочий и продуктивный скот), пострадавших в результате чрезвычайных событий (например, град, наводнения, заморозки, засуха, болезни), списывается частично или полностью и отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных биологических активов.

Порядок отражения операций по выбытию долгосрочных биологических активов вследствие чрезвычайных событий приведен в приложении 1.

Оборотные биологические активы

30. При первоначальном признании оборотные биологические активы оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источника поступления:

- 1) приобретенные биологические активы, полученные безвозмездно и т.д. – по первоначальной стоимости, которая включает покупную (договорную) стоимость и затраты на приобретение в соответствии с общими положениями, установленными НСБУ «Запасы»;
- 2) приплод, полученный в результате трансформации зрелых биологических активов:
 - a) телята, ягнята и козлята – по плановой (нормативной) себестоимости одной головы приплода на момент рождения;
 - b) поросята – по плановой (нормативной) себестоимости одного центнера живой массы поросят-отъемышей, учитывая вес при рождении;
 - c) жеребята (в суточном возрасте), полученные от рабочих конематок – по плановой (нормативной) себестоимости 60 кормо-дней содержания одной взрослой тяговой конематки;

- d) молодняк пушных зверей (в 15-дневном возрасте) – по плановой (нормативной) себестоимости 90 кормо-дней содержания взрослого животного;
 - e) крольчата (в 15-дневном возрасте) – по плановой (нормативной) себестоимости одной головы при отбивке от матки с учетом живой массы;
 - f) цыплята в суточном возрасте (цыплята, утята, гусята, индюшата и др.) в 72-дневном возрасте – по плановой (нормативной) себестоимости одной головы согласно калькуляции инкубации;
 - g) пчелосемьи – по чистой стоимости реализации одной семьи;
 - h) личинки, мальки рыбы – по плановой (нормативной) себестоимости калькуляционной единицы;
- 3) при отбивке от маток крольчат, ягнят – по плановой (нормативной) себестоимости одного центнера прироста живой массы, определяемого путем выборочного взвешивания;
 - 4) при переводе животных из младшей возрастной группы в старшую – по фактической себестоимости животных на начало отчетного периода и плановой себестоимости их выращивания с начала периода до момента перевода;
 - 5) прирост живой массы, полученный в результате выращивания и откорма животных, – по плановой (нормативной) себестоимости одного центнера прироста живой массы, умноженной на количество центнеров прироста живой массы соответствующей возрастной группы животных;
 - 6) прирост (увеличение стоимости содержания) жеребят, молодняка животных, которые не подлежат взвешиванию, пушных зверей – по плановой (нормативной) себестоимости одного кормо-дня и количеству дней содержания. Не определяются прирост живой массы и увеличение стоимости содержания взрослых кроликов, пушных зверей и птиц. Затраты на содержание указанных активов относятся на себестоимость полученной продукции (мясо птицы и кроликов, яйца и др.) или на текущие расходы – в случае их продажи.

31. На отчетную дату плановая себестоимость оборотных биологических активов, указанных в п.30 настоящего стандарта, доводится до фактической путем списания отклонений обычными или сторнировочными бухгалтерскими записями.

32. Затраты на содержание биологических активов оцениваются нарастающим итогом по фактической сумме. На отчетную дату не списанные затраты отражаются как увеличение незавершенного производства и уменьшение затрат основной деятельности.

33. После первоначального признания в течение отчетного периода оборотные биологические активы оцениваются по их первоначальной стоимости, скорректированной (увеличенной/уменьшенной) на плановую себестоимость прироста живой массы и/или затраты на содержание данных активов, а на отчетную дату – по наименьшей оценке из себестоимости и чистой стоимо-

сти реализации, в соответствии с общими положениями, установленными НСБУ «Запасы».

В данном случае субъект отражает в учете:

- 1) плановую себестоимость прироста живой массы – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;
- 2) отклонение фактической себестоимости от плановой – как одновременную корректировку (уменьшение/увеличение) запасов и затрат основной деятельности.

Пример 3. В апреле 201X года субъект оприходовал 4 теленка от основного стада, живой вес которых составил 122 кг по плановой себестоимости 1952 леев. В течение года (9 месяцев) был оприходован прирост живой массы 648 кг по плановой себестоимости в размере 10368 леев. Плановая себестоимость телят на 31 декабря 201X года составила 12320 леев (1952 лея + 10368 леев). Фактическая себестоимость 1 кг живой массы данной группы биологических активов на 31 декабря 201X года составила 15 леев, а вес живой массы телят – 11550 леев (15 леев × 770 кг), где 770 кг = 122 кг + 648 кг. Сумма отклонения фактической себестоимости от плановой составляет 770 леев (11550 леев – 12320 леев). Чистая стоимость реализации данных телят на отчетную дату составляет 10600 леев.

Согласно данным примера, субъект отражает в учете: в апреле 201X года:

- плановую себестоимость 4-х телят живым весом 122 кг в размере 1952 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;
- в апреле – декабре 201X года:

- плановую себестоимость прироста живой массы телят 648 кг в размере 10368 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

на 31 декабря 201X года:

- отклонение фактической себестоимости телят от плановой в размере 770 леев – как сторнирование запасов и затрат основной деятельности;
- разницу между фактической себестоимостью оборотных биологических активов и чистой стоимостью реализации в размере 950 леев (11550 леев – 10600 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов.

34. Перевод оборотных биологических активов из младшей возрастной группы в старшую отражается по балансовой стоимости – как внутреннее движение запасов.

35. Операции по выбытию оборотных биологических активов (продажа, передача в виде вклада в уставный капитал, безвозмездно и т.д.), отражаются в том же порядке, как и выбытия прочих запасов, согласно общим правилам, установленным НСБУ «Запасы».

36. Убой оборотных биологических активов отражается в учете следующим образом:

- 1) балансовая стоимость забитых оборотных биологических активов – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов;
- 2) затраты, связанные с убоем животных – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств

и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и др.;

- 3) себестоимость продукции, полученной в результате убоя животных – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

Учет сельскохозяйственной продукции

37. Сельскохозяйственная продукция включает:

- 1) основную сельскохозяйственную продукцию – продукция, для получения которой был(а) создан(а) или приобретен(а) биологический актив или группа биологических активов (например, зерновые, фрукты, виноград, корнеплоды, молоко в молочном скотоводстве, мясо);
- 2) сопряженную сельскохозяйственную продукцию – два или более видов основной сельскохозяйственной продукции, полученную от одного биологического актива или группы биологических активов в результате одной и той же трансформации (например, зеленая масса, семена и сено однолетних и многолетних трав, молоко и шерсть основного стада овец, мед, прополис и воск в пчеловодстве). В животноводстве одновременно с сопряженной сельскохозяйственной продукцией могут быть получены и дополнительные биологические активы (например, ягнята основного стада овец, новые рои пчел в пчеловодстве);
- 3) побочную продукцию – продукция, полученная одновременно с основной от одного биологического актива (группы биологических активов), но имеющая второстепенное значение (например, солома, мякина, зерновые отходы – при возделывании зерновых культур; навоз и помет – при содержании животных и птицы).

38. Сельскохозяйственная продукция признается как отдельные активы:

- 1) при ее отделении от биологических активов в момент уборки (например, зерно во время обмолота, с корректировкой массы после его очистки, сортировки и сушки; фрукты, ягоды, овощи, зеленая масса, сенаж и сено, а также семена, полученные субъектом – во время уборки (заготовки) или приготовления; шерсть, молоко, яйца, мед – во время стрижки, доения, сбора);
- 2) при прекращении жизненных процессов биологических активов (например, мясо – в период убоя животных и птиц).

39. Сельскохозяйственная продукция, полученная из урожая отчетного периода, оценивается по плановой себестоимости с ее доведением до фактической на отчетную дату и отражается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

Порядок учета сельскохозяйственной продукции приводится в приложении 2 настоящего стандарта.

40. Сельскохозяйственная продукция, используемая субъектом (например, посев, корма для животных, переработка), отражается как увеличение производственных затрат и уменьшение запасов. Остальные операции по выбытию сельскохозяйственной продукции (реализа-

ция, безвозмездная передача, передача в виде вклада в уставный капитал и т.д.) отражаются в соответствии с общими правилами, установленными НСБУ «Запасы».

Учет затрат

41. Учет затрат ведется по видам производств (основная деятельность и вспомогательные производства) и отраслям (растениеводство и животноводство). В каждой отрасли затраты учитываются по подразделениям и объектам учета затрат (например, виды культур – озимая пшеница, кукуруза, подсолнечник, картофель; виды и сорта многолетних насаждений – семечковые, косточковые; виды и группы биологических активов – животные, птица). Перечень и состав статей затрат устанавливаются субъектом самостоятельно согласно приложениям 3 и 4.

42. В зависимости от порядка включения в себестоимость сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов различают:

- 1) прямые затраты;
- 2) распределяемые затраты;
- 3) косвенные производственные затраты.

43. Прямые затраты в растениеводстве и животноводстве представляют собой затраты, прямо относимые на выращивание и уход за видом (группой) растений и/или животных (например, прямые затраты на оплату труда, прямые материальные затраты, услуги). Основные прямые затраты включают затраты, связанные с: возделыванием однолетних культур, которые были засеяны весной, и по уходу за ними в текущем отчетном периоде; с однолетними культурами, засеянными осенью предыдущего отчетного периода, и затраты по выращиванию и уходу за этими культурами в течение текущего отчетного периода; затраты по уходу за плодоносящими многолетними насаждениями (например, сады и виноградники, насаждения плодовых кустарников), отраженные в предыдущем отчетном периоде (вспашка, обрезка) после уборки урожая, и затраты по уходу за ними в текущем отчетном периоде; затраты по выращиванию и уходу за животными и птицей; затраты по искусственному осеменению животных; затраты по инкубации яиц и т.д. Данные затраты отражаются как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств, увеличение амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и текущих обязательств и т.д.

44. Распределяемые затраты представляют собой затраты отчетного периода, связанные с возделыванием нескольких видов культур (групп однородных культур) или выращиванием нескольких видов (групп) животных, птицы (например, амортизация и ремонт основных средств – животноводческих помещений, птичников, затраты по орошению, затраты по осушению земель). Данные затраты учитываются на протяжении одного периода нарастающим итогом как увеличение распределяемых затрат основной деятельности и уменьшение запасов, одновременное увеличение амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и текущих обязательств и т.д.

45. Накопленные распределяемые затраты распределяются в конце отчетного периода пропорционально установленной субъектом базе (например, по массе очищенного зерна – амортизация зерноочистительных машин; по количеству внесенных удобрений – амортизация машин для внесения удобрений; по посевной площади – амортизация сеялок; по обрабатываемой площади – амортизация культиваторов) и отражаются как увеличение затрат основной деятельности по каждой культуре (группе однородных культур) и уменьшение распределяемых затрат основной деятельности.

46. Прямые и распределяемые затраты в растениеводстве и животноводстве, осуществленные в текущем отчетном периоде для получения биологических активов и сельскохозяйственной продукции в последующем отчетном периоде, на отчетную дату учитываются как незавершенное производство. Указанные затраты отражаются как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и увеличение амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, текущих обязательств и др. Основные прямые и распределяемые затраты накапливаются нарастающим итогом начиная с момента выполнения технологических работ по подготовке и обработке земли и других работ и относятся постатейно на затраты по возделыванию культур под урожай будущего отчетного периода следующим образом:

- 1) затраты по посеву озимых культур – на затраты по озимым культурам отдельно под урожай будущего отчетного периода;
- 2) затраты по вспашке, обрезке садов и виноградников и по другим осенним работам – на затраты по уходу за ними по видам и сортам текущего отчетного периода под урожай будущего отчетного периода;
- 3) затраты по вспашке, боронованию, внесению удобрений и т.д. осенью отчетного периода для однолетних культур – на себестоимость культур, которые будут посеяны весной будущего отчетного периода;
- 4) себестоимость меда, оставленного на зиму в качестве корма для пчелосемей, затраты на инкубацию яиц, заложенных для инкубации после 11 декабря отчетного периода, а также себестоимость переходящих на следующий год сеголеток в зимовальных прудах – на себестоимость продукции и дополнительных биологических активов, полученных в последующем отчетном периоде.

Затраты по вспашке, боронованию, внесению удобрений распределяются по яровым культурам следующего отчетного периода и учитываются как внутреннее движение в составе затрат основной деятельности.

Пример 4. В сентябре-октябре 201X года субъект осуществил затраты по осенней вспашке 400 га на общую сумму 71 270 леев, включая:

- оплата труда – 14 000 леев;
- взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование – 3570 леев;
- топливо – 39 200 леев;

- содержание основных средств – 11 000 леев;
- услуги вспомогательных производств – 3500 леев.

В апреле 201X+1 года участок, вспаханный осенью площадью 400 га, был засеян следующими культурами: подсолнечник – 80 га, кукуруза – 200 га, сахарная свекла – 120 га.

Субъект распределяет накопленные затраты следующим образом (таблица 2).

Таблица 2

Распределение затрат по осенней вспашке в 201X году

(в леях)

Статьи затрат	Ученные затраты		В том числе по культурам		
	всего	на 1 га	подсолнечник (80 га)	кукуруза (200 га)	сахарная свекла (120 га)
1	2	3	4	5	6
Оплата труда	14 000	35,00	2800	7000	4200
Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование	3570	8,92	714	1785	1071
Топливо	39 200	98,00	7840	19 600	11 760
Содержание основных средств	11 000	27,50	2200	5500	3300
Услуги вспомогательных производств	3500	8,75	700	1750	1050
Итого	71270	178,17	14254	35635	21 381

Согласно данным примера, субъект отражает в учете: в сентябре – октябре 201X года:

- затраты на осеннюю вспашку зяби на сумму 71 270 леев – как увеличение затрат основной деятельности, аналитический счет «Осенняя вспашка» и уменьшение запасов на сумму 39 200 леев, затрат вспомогательных производств на сумму 14 500 леев (11 000 леев + 3500 леев) и увеличение текущих обязательств на сумму 17 570 леев (14 000 леев + 3570 леев).

на 31 декабря 201X года:

- списание затрат основной деятельности на сумму 71 270 леев – как увеличение незавершенного производства и уменьшение затрат основной деятельности, аналитический счет «Осенняя вспашка»;

в апреле 201X+1 года:

- затраты на осеннюю вспашку, распределенные на основную деятельность, в сумме 71 270 леев – как увеличение затрат основной деятельности, в том числе на аналитических счетах: «Подсолнечник» – 14 254 леев, «Кукуруза» – 35 635 леев, «Сахарная свекла» – 21 381 леев и уменьшение незавершен-

ного производства, аналитический счет «Осенняя вспашка» – 71 270 леев.

47. Затраты вспомогательных производств включают затраты, предусмотренные в приложении 5, состав статей затрат которых устанавливается субъектом самостоятельно.

48. Косвенные производственные затраты представляют собой затраты по обслуживанию и управлению, которые отражаются в производственном подразделении субъекта. Эти затраты не могут быть отнесены непосредственно на себестоимость отдельных видов сельскохозяйственной продукции, дополнительных биологических активов, оказанных услуг. Эти затраты накапливаются в течение отчетного периода и впоследствии распределяются по объектам учета затрат. Состав статей косвенных производственных затрат устанавливается субъектом самостоятельно согласно приложениям 6 и 7.

49. Косвенные производственные затраты накапливаются по видам деятельности (основной деятельности и вспомогательных производств) и отражаются как увеличение косвенных производственных затрат и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и др.

50. Накопленные косвенные производственные затраты основной деятельности и вспомогательных производств распределяются согласно базе распределения, установленной учетными политиками (например, общая сумма прямых затрат, сумма начисленной заработной платы, количество нормо-часов, отработанных рабочими по выращиванию и уходу за видами и группами животных и птиц, количество рабочих дней рабочего скота (для гужевого транспорта)). Распределение косвенных производственных затрат отражается как увеличение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и уменьшение косвенных производственных затрат.

51. Затраты производства, от которого в результате стихийных бедствий, болезней не были получены сельскохозяйственная продукция и/или дополнительные биологические активы, оцениваются по их фактической величине относительно площади погибших посевов, урожая, затрат по выращиванию и уходу за погибшими животными и птицами и отражаются как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности.

Расходы будущих периодов

52. Расходы будущих периодов представляют собой затраты, возникшие в текущем отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

53. Расходы будущих периодов учитываются в зависимости от срока списания как увеличение долгосрочных или текущих расходов будущих периодов и увеличение амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, текущих обязательств и уменьшение запасов, затрат основной деятельности и вспомогательных производств и т.д.

54. Расходы будущих периодов распределяются согласно установленным нормам или при отсутствии таковых согласно учетным политикам.

Калькуляция фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции

55. Фактическая себестоимость сельскохозяйственной продукции определяется на отчетную дату по перечню статей, установленному субъектом самостоятельно, согласно приложению 3.

56. Калькуляции фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции предшествуют предварительные работы, приведенные в приложении 8.

57. Объектами калькуляции в растениеводстве и животноводстве являются основная, сопряженная и побочная продукция: продукция зерновых культур, продукция технических культур (например, подсолнечник, сахарная свекла, сухой табак), овощеводческая продукция, продукция кормовых культур, многолетних растений (например, фрукты, виноград, клубника, малина, смородина, крыжовник), молоко, шерсть, яйца, дополнительные биологические активы (приплод), прирост живой массы, живая масса животных.

58. Накопленные затраты по выращиванию и уходу за одним видом (группой) биологических активов распределяются между основной, сопряженной и побочной продукцией и дополнительными биологическими активами в зависимости от структуры и состава объектов калькуляции, применяя один из методов, установленных учетными политиками:

- 1) исключением из общих сумм затрат себестоимости побочной продукции, оцененной по чистой стоимости реализации или фактическим затратам по уборке побочной продукции или согласно нормативам, установленным учетными политиками – применяется для исчисления себестоимости зерновой продукции, предназначенной для продажи или внутреннего использования, продукции и дополнительных биологических активов животноводства;
- 2) коэффициентов, установленных субъектом. Согласно данному методу один вид сопряженной продукции приравнивается к одной условной единице, а остальные виды продукции выражаются через условные коэффициенты. Таким образом, все виды продукции пересчитываются в условную продукцию, затем определяется удельный вес каждого вида продукции в ее условном общем объеме, пропорционально которому сумма производственных затрат распределяется и относится на каждый вид продукции – применяется для исчисления себестоимости зерновой продукции и продукции однолетних и многолетних трав. Затраты по содержанию основного стада коров «Молочное стадо коров» за вычетом себестоимости побочной продукции, распределяются между молоком и полученным приплодом на основе коэффициентов 0,9 и 0,1 соответственно, установленных в учетных политиках субъекта;
- 3) пропорционально стоимости сопряженной продукции, исчисленной по средним рыночным ценам – применяется для исчисления себестоимости семенной пшеницы, меда, воска, прополиса, новых пчелиных роев и т.д.;

- 4) пропорционально количественному значению одного из признаков общего для нескольких видов продукции (например, содержание питательных веществ) – может применяться при исчислении себестоимости овощей открытого грунта для продажи или внутреннего использования, себестоимости кормов и т.д.;
- 5) непосредственного отнесения прямых затрат на каждый вид продукции и распределение остальных затрат пропорционально установленной базе (например, убранная площадь, коэффициенты, установленные в учетной политике), которые в момент их возникновения не могут быть отнесены на каждый объект калькуляции – применяется при исчислении себестоимости овощеводческой продукции, выращенной в теплицах (в защищенном грунте), себестоимости собранных фруктов в садах, где выращиваются несколько ампелогрифических видов или сортов и т.д.;
- 6) другие методы, установленные в учетных политиках.

59. Порядок определения себестоимости основной сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов приводится в:

- 1) приложении 2 – для пшеницы, предназначенной для продажи и внутреннего использования;
- 2) приложении 9 – для семенной пшеницы;
- 3) приложении 10 – для 1 ц молока и 1 теленка;
- 4) приложении 11 – для 1 ц привеса живой массы молодняка.

Раскрытие информации

60. Пояснительная записка субъектов, которые составляют полные финансовые отчеты, помимо информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

- 1) доходы и расходы от выбытия биологических активов;
- 2) вид, площадь и балансовая стоимость многолетних насаждений;
- 3) площадь и стоимость земельных участков, занятых однолетними культурами;
- 4) описание значительных категорий долгосрочных и оборотных биологических активов;
- 5) затраты, от которых не были получены сельскохозяйственная продукция и дополнительные биологические активы.

Переходные положения

61. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

62. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Порядок учета операций по частичной выкорчевке многолетних насаждений в результате чрезвычайных событий

Исходные данные. В октябре 201X года субъект установил, что в результате наводнения дальнейшая эксплуатация 2-х га из 10 га виноградника «Cabernet-Sauvignon» стала нецелесообразной. Виноградник был принят в эксплуатацию 1 января 201X-16 года первоначальной стоимостью 342 000 леев, а шпалера – 1 января 201X-19 года стоимостью 272 000 леев, остаточная стоимость виноградника равна нулю, а шпалеры – 75 600 леев, срок эксплуатации виноградника – 20 лет, а шпалеры – 23 года. Согласно решению руководства субъекта, площадь виноградника в размере 2 га была раскорчевана, а шпалера демонтирована. В результате выполнения этих работ отражены:

1) расходы:

- услуги машинно-тракторного парка – 4780 леев;
- заработная плата – 1860 леев;
- взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование – 493 лея;

2) стоимость шпалерных столбов, полученных от демонтажа шпалеры – 10 800 леев.

Сумма накопленной амортизации виноградника (на момент выкорчевки 2-х га) составляет 287 850 леев, шпалеры – 167 225 леев.

Показатели, относящиеся к выкорчеванной площади виноградника (2 га):

a) для виноградника:

- сумма накопленной амортизации – 57 570 леев (287 850 леев : 10 га × 2 га);
- балансовая стоимость – 10 830 леев [(342 000 леев – 287 850 леев) : 10 га × 2 га].

b) для шпалеры:

- сумма накопленной амортизации – 33 445 леев (167 225 леев : 10 га × 2 га);
- неамортизированная стоимость – 5835 леев [(272 000 леев – 75 600 леев – 167 225 леев) : 10 га × 2 га].

Согласно данным примера, субъект в октябре 201X года отражает для выкорчеванного участка виноградника (2 га):

- списание накопленной амортизации виноградника в сумме 57 570 леев – как одновременное уменьшение амортизации долгосрочных биологических активов и долгосрочных биологических активов;
- списание накопленной амортизации шпалеры на сумму 33 445 леев – как одновременное уменьшение амортизации долгосрочных материальных активов и долгосрочных материальных активов;
- списание балансовой стоимости виноградника в сумме 10 830 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных биологических активов;
- списание неамортизированной стоимости шпалеры в сумме 5835 леев – как увеличение текущих

- расходов и уменьшение долгосрочных материальных активов;
- отражение расходов по выкорчевке погибшего виноградного участка и демонтажу шпалеры в сумме 7133 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств – 4780 леев, увеличение текущих обязательств – 2353 леев;
- поступление шпалерных столбов, годных для использования в сумме 10 800 леев – как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов;
- списание на расходы разницы между остаточной стоимостью и стоимостью оприходованных шпалерных столбов в сумме 4320 леев [(75 600 леев : 10 га × 2 га) – 10 800 леев] – как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных материальных активов.

* Перечень статей затрат основной деятельности и вспомогательных производств, а также состав затрат по каждой статье, представленной в приложениях, носит рекомендательный характер. Они устанавливаются каждым субъектом самостоятельно учитывая особенности осуществляемой сельскохозяйственной деятельности.

Приложение 2

Порядок учета урожа зерновых культур и исчисление его себестоимости

Исходные данные. Сельскохозяйственный субъект располагает следующими данными по выращиванию, поступлению и использованию озимой пшеницы в 201X году:

- затраты по выращиванию и уходу за озимой пшеницей – 395 200 леев;
- затраты, относящиеся к площади озимой пшеницы, с которой не был получен урожай из-за наводнения – 25 400 леев;
- необработанное зерно, полученное от комбайна – 5680 ц;
- зерно, полученное после переработки (сушка и сортировка) – 4945 ц;
- зерновые отходы – 555 ц;
- неиспользуемые отходы и естественная убыль – 180 ц;
- удельный вес зерна в зерновых отходах – 38%;
- собранная солома и полова – 6160 ц.

После переработки в октябре 201X года посеяно 330 ц озимой пшеницы для урожая 201X+1 года, в августе 201X года продано 3100 ц по цене 300 леев/ц, оставшаяся озимая пшеница осталась в запасах. Израсходовано на корм животным на выращивании и откорме зерновых отходов – 340 ц, соломы для подстилки – 800 ц, оставшаяся часть соломы и зерновых отходов числится в запасах.

Норматив затрат по уборке, транспортировке и скирдованию соломы установлен субъектом в размере

9% от суммы затрат, относящихся к полученной продукции.

Плановая себестоимость 1 ц необработанной озимой пшеницы составляет 70 леев, зерновых отходов – 30 леев, соломы – 8 леев.

Согласно приведенным данным, субъект: в июле – октябре 201X года отражает:

- плановую себестоимость полученной продукции от обмолота озимой пшеницы в сумме 463 530 леев [397 600 леев (5680 ц × 70 леев) + 49 280 леев (6160 ц × 8 леев) + 16 650 леев (555 ц × 30 леев)] – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;
- списание зерновых отходов, неиспользуемых отходов и естественной убыли по плановой себестоимости после очистки, сушки зерна на сумму 51 450 леев [(555 ц + 180 ц) × 70 леев] – как сторнирование запасов и затрат основной деятельности;
- проданную озимую пшеницу по цене реализации на сумму 930 000 леев (3100 ц × 300 леев) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности, денежных средств и текущих доходов;
- плановую себестоимость проданной озимой пшеницы в сумме 217 000 леев (3100 ц × 70 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;
- плановую себестоимость зерновых отходов для кормов и соломы для подстилки животным в сумме 16 600 леев [(340 ц × 30 леев + (800 ц × 8 леев))] – как увеличение затрат основной деятельности, аналитический счет «Затраты по выращиванию оборотных биологических активов» и уменьшение запасов;
- плановую себестоимость зерна высеянного осенью для урожая 201X+1 года в сумме 23 100 леев (330 ц × 70 леев) – как увеличение затрат основной деятельности для урожая будущего года и уменьшение запасов;

в декабре 201X года определяет фактическую себестоимость продукции:

- затраты по выращиванию озимой пшеницы без затрат по погибшим посевам – 369 800 леев (395 200 леев – 25 400 леев);
- объем зерновых отходов, пересчитанный на содержание полноценного зерна – 210,9 ц (555 ц × 38%);
- объем очищенного зерна и зерновых отходов – 5155,9 ц (4945 ц + 210,9 ц);
- себестоимость полученной соломы – 33 282 лея (369 800 леев × 9%);
- себестоимость полученного зерна – 336 518 леев (369 800 леев – 33 282 лея);
- фактическая себестоимость 1 ц:
 - озимой пшеницы – 65,27 лея (336 518 леев : 5155,9 ц);
 - зерновых отходов – 24,80 лея (65,27 лея × 38%);
 - соломы – 5,40 лея (33 282 лея : 6160 ц).

На основе этих расчетов распределяются отклонения фактической себестоимости от плановой основной и побочной продукции (таблица 1).

Распределение отклонений фактической себестоимости от плановой полученной продукции в 201X году

Наименование продукции	Количество, ц	Себестоимость 1 ц, леев			Выбытие:						Остаток на 31.12.201X	
					продажа		посев для урожая будущего года		расход на корм и подстилку животным			
		фактическая	плановая	отклонение	количество, ц	отклонение, леев	количество, ц	отклонение, леев	количество, ц	отклонение, леев	количество, ц	отклонение, леев
1	2	3	4	5	6	7=6×5	8	9=8×5	10	11=10×5	12	13=12×5
озимая пшеница	4945	65,27	70	(4,73)	3100	(14 663)	330	(1561)	-	-	1515	(7166)
зерновые отходы	555	24,80	30	(5,20)	-	-	-	-	340	(1768)	215	(1118)
солома	6160	5,40	8	(2,60)	-	-	-	-	800	(2080)	5360	(13 936)
Итого	x	x	x	x	x	(14 663)	x	(1561)	x	(3848)	x	(22 220)

в декабре 201X года субъект отражает:

- списание затрат, относящихся к площадям, с которых не было собрано урожая, в сумме 25 400 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности;
- списание отклонений фактической себестоимости от плановой, относящихся к:
 - проданной пшенице в сумме 14 663 лея – как сторнирование текущих расходов и затрат основной деятельности;
 - высеянной пшенице для урожая 201X+1 года в сумме 1561 лея – как сторнирование затрат основной деятельности 201X+1 года и затрат основной деятельности для урожая 201X года;
 - продукции, использованной на корм и подстилку молодым животным, в сумме 3848 леев – как сторнирование затрат основной деятельности, аналитический счет «Затраты по выращиванию оборотных биологических активов» и затрат основной деятельности, аналитический счет «Озимая пшеница»;
 - запасам продукции на 31.12.201X года в сумме 22 220 леев – как сторнирование запасов и затрат основной деятельности.

Наименование статей	Растениеводство	Животноводство
a) семена и посадочный материал	+	-
b) удобрения (минеральные и органические)	+	-
c) средства защиты растений и животных	+	+
d) корма	-	+
e) прочие материальные затраты	+	+
2. Прямые затраты на оплату труда	+	+
3. Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование	+	+
4. Услуги	+	+
5. Содержание основных средств	+	+
6. Косвенные производственные затраты	+	+
7. Прочие затраты	+	+

Справка: Знак «+» означает наличие статьи, а знак «-» – ее отсутствие.

Приложение 4

Приложение 3
Таблица 2

Перечень статей затрат основной деятельности (растениеводства и животноводства)

Наименование статей	Растениеводство	Животноводство
1. Прямые материальные затраты, в том числе:	+	+

Состав статей затрат в растениеводстве и животноводстве

1. В статью «Прямые материальные затраты» включаются ее однородные компоненты, которые рассматриваются как отдельные статьи:

- a) семена и посадочный материал – стоимость израсходованных семян и посадочного материала собственного производства и покупных, израсходованных под соответствующую культуру, на подсев изреженных и пересев погибших посевов

(в растениеводстве), а также рыбопосадочного материала (в рыбоводстве).

Не включаются в данную статью:

- стоимость семян и посадочного материала, используемых при закладке многолетних насаждений (она включается в затраты по выращиванию и уходу за этими насаждениями);
 - затраты по подготовке семян к посеву (погрузка, протравливание семян химическими веществами и др.), их транспортировке в поле и собственно к посеву (они относятся на соответствующий вид (группу) однородных культур по статьям «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.).
- b) удобрения (минеральные и органические) – стоимость минеральных, бактериальных и микроудобрений, а также и органических удобрений:
- навоза, птичьего помета, компостов и др., внесенных под соответствующую культуру (группу культур). Минеральные удобрения отражаются в натуральном (количественном и в пересчете на действующее вещество) и стоимостном выражении, а органические – в количественном и стоимостном выражении.

Не включаются в данную статью:

- затраты по подготовке удобрений (измельчение, смешивание), их погрузке в транспортные средства и доставке в поле, по загрузке в разбрасыватели удобрений и внесению в почву (они включаются в затраты по возделыванию соответствующей культуры (группы культур) по статьям «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.).
 - затраты по внесению удобрений специализированными субъектами включают в статью «Услуги»;
- c) средства защиты растений и животных:
- в растениеводстве – стоимость пестицидов, протравителей, гербицидов, дефолиантов, других химических и биологических средств (включая затраты по их доставке), израсходованных для борьбы с вредителями, сорняками и болезнями сельскохозяйственных растений.

Не включаются в данную статью затраты по подготовке, погрузке, обработке семян и защите посевов культур и многолетних насаждений названными средствами (опрыскивание, опыление, десикация, дефолиация и др.) при выполнении соответствующих работ (которые включаются в статьи «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.);

- в животноводстве – стоимость биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств.

Не включаются в данную статью другие затраты, относящиеся к дезинфицированию загонов, по профилактике и лечению животных и птицы, которые отражаются по статьям «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование

и обязательное медицинское страхование», «Услуги» при выполнении соответствующих работ;

- d) корма – стоимость кормов как собственного производства, так и покупных (в пчеловодстве – мед, сахар), используемых на корм скоту, птице и пчелам. Корма собственного производства, скормленные в отчетный период, оценивают по плановой себестоимости с доведением ее на отчетную дату до фактической, а корма, перешедшие с прошлого отчетного периода, – по фактической себестоимости.

Не включаются в данную статью затраты по доставке кормов с мест постоянного хранения на ферму для их использования. Они включаются в затраты по содержанию соответствующего вида (группы) животных и отражаются в статьях «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.;

- e) прочие материальные затраты – стоимость подвзвочного материала для виноградников, подстилки для животных, стоимость и износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов (спецодежда и спецодежды), когда они могут быть прямо отнесены на затраты по содержанию садов, виноградников или отдельных видов (групп) животных, птицы, а также стоимость других материалов, не включенных в предыдущие статьи.

2. По статье «Прямые затраты на оплату труда» отражаются прямые затраты на основную и дополнительную оплату труда производственных рабочих, занятых на конно-ручных и тракторных работах по конкретному объекту учета затрат в растениеводстве, включая подготовку почвы к посеву, обработку и уборку, транспортные работы; доярок, операторов машинного доения, скотников, бригадиров, телятниц, свинаярей, чабанов, птичников и других, которые выполняют технологические операции в животноводстве по обслуживанию соответствующего вида (группы) животных или птицы, пчелосемей, а также искусственным осеменением животных. В эту статью включается оплата труда по тарифным ставкам, должностным окладам, за фактически выполненную работу и премии, включая натуральную оплату продукцией по итогам годовой деятельности; надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство; надбавки и доплата за работу в ночное время; оплата за сверхурочную работу; надбавки и доплата за совмещение профессий, за работу в тяжелых, вредных и особо вредных условиях труда и др.; оплата за работы, выполненные временно привлеченными работниками по договорам; другие виды оплат.

3. В статью «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование» включаются взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, исчисленные в установленном законодательством порядке.

4. В статью «Услуги» включается стоимость услуг автотранспорта, гужевого транспорта, транспортных работ тракторов, электро-, водо- и газоснабжения, холодильных установок, оказанных для производственных нужд растениеводства и животноводства как собственными вспомогательными производствами субъекта, так и сторонними ор-

ганизациями. В данную статью также включают стоимость услуг по агрохимическому обслуживанию, механизации, мелиорации, внесению удобрений, химической и биологической защите растений, оказанных сторонними организациями. Собственные услуги по внесению удобрений и защите растений отражаются без стоимости удобрений и ядохимикатов, которая включается в статью «Средства защиты растений и животных» (ст.1 с) данного приложения).

5. В статье «Содержание основных средств» отражаются затраты на содержание основных средств, непосредственно используемых в производстве продукции растениеводства и животноводства, такие как:

- затраты на оплату труда работников, обслуживающих основные средства (за исключением трактористов-машинистов, занятых на технологических процессах производства сельскохозяйственной продукции);
- взносы на обязательное государственное социальное и обязательное медицинское страхование;
- стоимость горюче-смазочных материалов, а также всех видов энергии, используемой на содержание основных средств, в том числе при выполнении сельскохозяйственных и других работ, при переезде тракторов с одного участка на другой;
- суммы амортизации основных средств, относимые непосредственно на соответствующую культуру или вид животных;
- затраты на содержание техники, ремонт и обкатку после ремонта тракторов, машин, оборудования и других объектов, если они не капитализируются в соответствии с общими правилами НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», стоимость пленки, используемой для ремонта теплиц и парников, затраты по замене и ремонту гусениц.

В растениеводстве затраты на содержание основных средств и плата за их аренду и наем включают в затраты по возделыванию отдельных культур (группы культур).

Затраты по содержанию машинно-тракторного парка, самоходных комбайнов, агрегатов, других сельскохозяйственных машин и орудий предварительно отражаются в составе затрат вспомогательных производств. По всем видам основных средств (здания, сооружения, машины, оборудование, передаточные устройства и т.д.), используемых в растениеводстве, затраты на их содержание отражаются в течение отчетного периода, отдельно, с выделением в их составе амортизации, затрат на ремонт и затрат на эксплуатацию, а на отчетную дату распределяются в порядке, установленном субъектом в учетных политиках.

В животноводстве по данной статье отражают амортизацию и затраты по ремонту основных средств, арендную плату, наем, а также фактическую себестоимость горюче-смазочных материалов для работы тракторов и других технических средств, обслуживающих технологические процессы этого сектора. Если они не могут быть прямо включены в себестоимость отдельных объектов учета затрат каждой группы (вида) животных, соответствующие затраты распределяются пропорционально площади помещений, занимаемой каждой группой животных (птиц).

6. В статье «Косвенные производственные затраты» отражается доля косвенных производственных затрат, распределенная и отнесенная на объекты учета затрат.

7. В статье «Прочие затраты» отражаются затраты на производство продукции, не нашедшие отражения в указанных выше статьях:

- страховые взносы по страхованию посевов, виноградников, садов, животных, животноводческих помещений и других объектов основных средств растениеводства и животноводства;
- затраты по ограждению ферм, строительству санитарных пунктов по дезинфекции и профилактике, строительству и содержанию летних лагерей для животных – навесов, загонов некапитального характера (доля текущих или долгосрочных расходов будущих периодов, с последующим их отнесением на затраты животноводства равномерно в течение 3-4 лет) в порядке, установленном субъектом;
- затраты на пусконаладочные работы по освоению вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей птицефабрик, тепличных комбинатов, комплексов по выращиванию животных и др., которые должны быть введены в эксплуатацию. Такие затраты также учитываются предварительно в составе расходов будущих периодов и включаются в затраты животноводства и растениеводства исходя из установленного субъектом срока достигнутого уровня освоения производственных мощностей.

Приложение 5

Перечень статей затрат вспомогательных производств

Затраты вспомогательных производств включают следующие статьи:

1. Прямые материальные затраты – себестоимость вспомогательных материалов, горюче-смазочных материалов, запасных частей для ремонта основных средств, строительных материалов и других материалов.

2. Прямые затраты на оплату труда – все виды основной и дополнительной оплаты работников, исчисленной исходя из установленных расценок, тарифных ставок и должностных окладов всем работникам, занятым непосредственно во вспомогательных производственных технологических процессах, оказании услуг.

К таким работникам относятся регулировщики, слесари, токари – в ремонтных мастерских; водители – в автотранспорте; инженеры, монтеры, слесари-монтажники – в подразделениях по обеспечению электроэнергией, водой, паром и т.д.; конюхи – в гужевом транспорте; механизаторы на транспортных работах (за исключением работ по возделыванию сельскохозяйственных культур) – в машинно-тракторном парке.

3. Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование – взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, исчисленные в установленном законодательством порядке.

4. Услуги – стоимость электроэнергии, воды, пара и потребленного тепла, транспортных и других услуг, используемых во вспомогательных производствах.

5. Содержание основных средств – затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в вспомогательных производствах:

- затраты на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства;
- взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
- стоимость израсходованных горюче-смазочных материалов;
- амортизация основных средств отдельных видов вспомогательных производств;
- лизинг (аренда) основных средств в соответствии с общими правилами, установленными в НСБУ «Договоры лизинга»;
- затраты на ремонт основных средств в соответствии с общими правилами, установленными в НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

6. Косвенные производственные затраты – доля распределенных косвенных производственных затрат вспомогательных производств.

7. Прочие затраты – страховые платежи основных средств вспомогательных производств, стоимость услуг, оказанных при мойке автомобилей для автотранспорта и др.

Приложение 6

Перечень статей косвенных производственных затрат в основной деятельности

Косвенные производственные затраты основной деятельности (растениеводства и животноводства) включают следующие статьи:

1. Затраты по содержанию управленческого и прочего персонала – оплата труда (основная и дополнительная) в натуральной и денежной форме, взносы на обязательное государственное социальное и обязательное медицинское страхование управленческого и прочего персонала подразделений:

- в растениеводстве – агрономы, бригадиры, учетчики, сторожа полей и др.;
- в животноводстве – зоотехники, ветврачи, заведующие фермами и прочий персонал бригад, ферм и других подразделений (учетчики, заправщики, гидротехники, лаборанты ветлечебниц, сторожа в животноводстве и др.);

По этой статье также отражаются затраты по содержанию средств связи и других технических средств управления, вычислительной техники, используемой в подразделениях, стоимость и износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов, других материальных ценностей, используемых управленческим и прочим персоналом, затраты на служебные командировки управленческого и прочего персонала.

2. Затраты по содержанию основных средств – амортизация основных средств общепроизводственного назначения цехов и участков (зданий, специальных сооружений, инвентаря, агрокабинетов, лабораторий для проверки семян, агрохимлабораторий, ветлечебниц, ветаптек, ветеринарно-санитарных установок); затраты на ремонт в соответствии с общими правилами, установ-

ленными в НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», эксплуатацию и содержание подобных основных средств; плата за лизинг (аренду) объектов общепроизводственного назначения участка, бригады, фермы и отрасли в соответствии с общими правилами, установленными в НСБУ «Договоры лизинга».

3. Затраты по обеспечению благоприятных условий труда, охране труда и технике безопасности – затраты на устройство и содержание ограждений для машин, оборудования, агрегатов, вентиляционных установок, сигнализации, умывальников, душевых; стоимость спецодежды и спецобуви, защитных очков и рукавиц и других средств индивидуальной защиты, выданных работникам; затраты по приобретению плакатов и справочников по охране труда; стоимость спецпитания, выдаваемого работникам; затраты по обеспечению противопожарной безопасности подразделений и др.

4. Прочие затраты – стоимость и сумма износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов; затраты на страхование ценностей общепроизводственного назначения, участка, бригады, фермы; затраты по доставке работников к месту работы и обратно; затраты по доставке нефтепродуктов и воды для тракторов, комбайнов; затраты на проведение противоэрозионных мероприятий некапитального характера; амортизация нематериальных активов общепроизводственного назначения бригады (фермы); затраты по оборудованию скотомогильников и на проведение карантинных мероприятий; стоимость услуг вспомогательных производств; денежные выплаты за изобретательство и предложения по техническому усовершенствованию; затраты на содержание и эксплуатацию средств природоохранного назначения и др.

Приложение 7

Перечень статей косвенных производственных затрат вспомогательных производств

Косвенные производственные затраты вспомогательных производств в зависимости от их вида включают:

1) ремонтные мастерские:

- оплата труда заведующего мастерской, инженера-контролера, кладовщика и других работников, занятых организацией, снабжением и управлением мастерской, а также соответствующие взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
- затраты на отопление, освещение, на уборку помещений;
- амортизация зданий и оборудования мастерских;
- затраты по эксплуатации душевых (стоимость санитарно-технических материалов и моющих средств, затраты на подвоз и обогрев воды);
- затраты по водоснабжению, устройству заграждений и вентиляции (за исключением устройств капитального характера);
- стоимость наглядной информации по охране труда и технике безопасности;

- амортизация и ремонт зданий и оборудования мастерских;
 - лизинг (аренда) основных средств, обслуживающих производственные подразделения;
 - страхование основных средств;
- 2) автотранспорт:
- оплата труда заведующего гаражом, диспетчера, бухгалтера, сторожей, а также соответствующие взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
 - затраты по содержанию гаражей: ремонт, освещение, амортизация и др.;
 - другие затраты, которые не могут быть отнесены на конкретные объекты учета затрат по автотранспорту;
- 3) машинно-тракторный парк:
- оплата труда инженеров по эксплуатации тракторов, комбайнов и других машин, бригадиров, сторожей, а также соответствующие взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
 - затраты по технике безопасности и охране труда;
 - амортизация, ремонт и содержание полевых станков и другие.

Приложение 8

Перечень работ по исчислению себестоимости сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов

Для определения фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов субъект выполняет следующие работы:

- 1) распределение по назначению затрат по содержанию машинно-тракторного парка;
- 2) распределение косвенных производственных затрат основной деятельности и вспомогательных производств;
- 3) отнесение на затраты текущего периода соответствующей доли расходов будущих периодов;
- 4) определение фактической себестоимости продукции (услуг) вспомогательных производств и отнесение на отдельные объекты учета затрат основной деятельности с последующим списанием отклонений фактической себестоимости от плановой;
- 5) распределение на отдельные объекты учета затрат основной деятельности и постатейное распределение затрат по выполнению работ: вспашка, боронование, внесение органических и минеральных удобрений;
- 6) списание (полное или частичное) на текущие расходы затрат, относящихся к погибшим посевам и погибшему урожаю в результате чрезвычайных событий;
- 7) определение фактической себестоимости продукции растениеводства принимая во внимание технологические особенности и назначение выращивания соответствующих культур, наличия

основной продукции (сопряженной и побочной), незавершенного производства с определением и списанием отклонений фактической себестоимости от плановой себестоимости, в зависимости от направления использования продукции;

- 8) распределение затрат по содержанию кормоцехов (кормокухонь) в животноводстве;
- 9) установление плановых затрат по удалению и складированию навоза в животноводстве;
- 10) определение затрат, от которых не была получена животноводческая продукция и/или дополнительные биологические активы, в результате чрезвычайных событий (эпизоотия, сибирская язва и др. болезни);
- 11) корректировка общей суммы производственных затрат текущего отчетного периода на величину изменения остатков незавершенного производства на начало и конец этого периода по соответствующим объектам учета затрат в животноводстве (при наличии остатков незавершенного производства):
 - в птицеводстве – на затраты по инкубации яиц, заложенных в инкубаторы после первой декады декабря текущего отчетного периода;
 - в пчеловодстве – на фактическую себестоимость меда, оставляемого в ульях на зимний период в качестве корма;
 - в рыбоводстве – на затраты по выращиванию сеголеток;
- 12) определение фактической себестоимости дополнительных биологических активов и продукции животноводства (применяемые методы зависят от технологических особенностей выращивания животных и использования кормов собственного производства или покупных, наличия сопряженной и побочной продукции);
- 13) определение фактической себестоимости живой массы поголовья животных;
- 14) определение и распределение по назначению суммы отклонений фактической себестоимости дополнительных биологических активов, живой массы животных и продукции животноводства от плановой себестоимости.

В зависимости от деятельности субъекта, его структуры и применяемой технологии не все указанные выше работы могут быть необходимы для определения себестоимости продукции и дополнительных биологических активов.

Приложение 9

Порядок определения себестоимости семенной пшеницы

Исходные данные. Субъектом в июне-июле 201X года оприходовано 10700 ц озимой пшеницы от обмолота, которая была перевезена на зерноток. После очистки, сушки и сортировки получено пшеницы следующих категорий качества: суперэлиты – 2000 ц, элиты – 2500 ц, первой репродукции – 2700 ц, другие репродукции – 3000 ц, зерноотходов – 260 ц с содержанием полноценного зерна – 40%, неиспользуемых отходов и естественной убыли – 240 ц. Средняя цена реализации 1 ц пшеницы по ка-

тегориям качества составляет: суперэлита – 380 леев, элита – 350 леев, первая репродукция – 300 леев, другие репродукции – 280 леев. Убрано и заскоровано 8000 ц соломы, норматив затрат по уборке соломы установлен 11%. Сумма затрат по выращиванию, уходу и уборке семенной озимой пшеницы, включая затраты по первичной обработке, составляет 734 000 леев.

Себестоимость основной и побочной продукции семенной озимой пшеницы определяется следующим образом:

- сумма затрат, относящихся к соломе – 80 740 леев (734 000 леев × 11%);
- себестоимость 1 ц соломы – 10,09 леев (80 740 леев : 8000 ц);
- сумма затрат, относящихся к зерну и зерноотходам – 653 260 леев (734 000 леев – 80 740 леев);
- общая масса пшеницы, включая зерно, содержащееся в зерноотходах – 10 304 ц [(260 ц × 40%) + 2000 ц + 2500 ц + 2700 ц + 3000 ц];
- себестоимость 1 ц обезличенного зерна (без учета категории качества) – 63,40 лея (653 260 леев : 10 304 ц);
- себестоимость 1 ц зерноотходов – 25,36 лея (63,40 лея × 40%);
- сумма затрат, относящихся к зерноотходам – 6593,60 лея (25,36 лея × 260 ц);
- сумма затрат, относящихся к семенному зерну – 646 666,40 лея (653 260 леев – 6593,60 лея).

Таблица 3

Себестоимость семенной пшеницы по категориям качества

Категория качества	Масса зерна, ц	Цена 1 ц, леев	Стоимость зерна, леев	Удельный вес каждой категории качества, %	Общая сумма затрат, леев	Себестоимость 1 ц, леев
1	2	3	4 = 2 × 3	5*	6**	7 = 6 : 2
Суперэлита	2000	380	760 000	23,13	149 574	74,79
Элита	2500	350	875 000	26,64	172 272	68,91
Первая репродукция	2700	300	810 000	24,66	159 468	59,06
Другие репродукции	3000	280	840 000	25,57	165 352,4	55,12
Итого	10200	x	3 285 000		x	646 666,4

* Удельный вес в гр.5 определяется отношением стоимости продукции каждой категории качества к общей стоимости этих категорий качества, умноженный на 100, например, удельный вес зерна суперэлиты составляет 23,13% (760 000 леев : 3 285 000 леев × 100).

** Сумма затрат из гр.6 определяется произведением удельного веса соответствующей категории качества и общей суммы затрат этих категорий качества. Таким образом, сумма затрат пшеницы суперэлиты составляет 149 574 леев (23,13% × 646 666,40 лея : 100).

Порядок определения себестоимости 1 ц молока и 1 теленка

Исходные данные. Субъект в 201X году отразил затраты по содержанию основного стада «Молочное стадо коров» в сумме 2 904 500 леев. Получено молока 13 000 ц и 450 телят. Затраты по уборке и транспортировке навоза составили 16 200 леев. Согласно учетным политикам субъекта затраты, относящиеся к молоку, составляют 90%, а к приплоду – 10% от общей суммы.

Себестоимость 1 ц молока и 1 теленка определяется следующим образом:

- сумма затрат, относящихся к надоемному молоку и приплоду, – 2 888 300 леев (2 904 500 леев – 16 200 леев);
- сумма затрат, относящихся к:
 - молоку – 2 599 470 леев (2 888 300 леев × 90%);
 - приплоду – 288 830 леев (2 888 300 леев × 10%);
- себестоимость 1 ц молока – 199,96 лея (2 599 470 леев : 13 000 ц);
- себестоимость 1 теленка – 641,84 лея (288 830 леев : 450 голов).

Приложение 11

Порядок определения себестоимости 1 ц прироста живой массы животных на выращивании

Исходные данные. Субъект в 201X году отразил затраты по выращиванию и уходу за животными на выращивании и откорме крупного рогатого скота в сумме 7 550 000 леев. Движение животных данной группы за отчетный период включает:

- живая масса на начало отчетного периода – 3000 ц,
- живая масса на конец отчетного периода – 3500 ц,
- живая масса выбывших животных – 5515 ц,
- живая масса поступивших животных – 410 ц,
- живая масса выбракованных животных из основного стада и поставленных на откорм – 2990 ц.

Оприходовано 12 000 тонн навоза. Затраты на уборку и транспортировку навоза – 18 000 леев.

Согласно данным примера, субъект составляет следующие расчеты:

- валовой прирост живой массы животных – 2615 ц (3500 ц + 5515 ц – 3000 ц – 410 ц – 2990 ц);
- сумма затрат, относящихся к приросту живой массы, – 7 532 000 леев (7 550 000 леев – 18 000 леев);
- себестоимость 1 ц прироста живой массы – 2880,31 лея (7 532 000 леев : 2615 ц).

Национальный стандарт бухгалтерского учета «Представление консолидированных финансовых отчетов»

(Утвержден Приказом МФ № 93 от 07.06.2019 г.)

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директивы 2013/34/ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении состава, формата и порядка составления консолидированных финансовых отчетов.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт регулирует порядок составления и представления консолидированных финансовых отчетов материнских предприятий, применяющих Национальные стандарты бухгалтерского учета.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Совокупный результат – изменение собственного капитала в течение отчетного периода, вытекающего из операций и других событий, за исключением тех, которые относятся к операциям с собственниками в их качестве как собственников;

Консолидированные финансовые отчеты – финансовые отчеты группы, в которых активы, обязательства, собственные капиталы, доходы, расходы и движение денежных средств материнского предприятия и дочерних предприятий представлены как принадлежащие одному субъекту;

Неконтролирующие интересы – элементы собственного капитала дочерних предприятий, которые не могут быть отнесены прямо или косвенно к материнскому предприятию.

Обязанность составления консолидированных финансовых отчетов

5. Материнское предприятие обязано составлять консолидированные финансовые отчеты, если оно осуществляет контроль дочерних предприятий, который характеризуется:

- 1) владением большинством голосов акционеров или участников в другом субъекте;
- 2) правом назначения или отзыва большинства членов совета, исполнительного и наблюдательного

органов, в зависимости от обстоятельств, другого субъекта и одновременно является акционером или участником данного субъекта;

- 3) правом оказания существенного влияния на субъект, в котором является акционером или участником на основе договора, заключенного с этим субъектом, или согласно положениям учредительного акта или устава соответствующего субъекта;
- 4) тем, что является акционером или участником субъекта и самостоятельно контролирует большинство голосов акционеров или участников соответствующего субъекта в результате договора, заключенного с другими акционерами или участниками субъекта.

6. При применении п. 5 пп. 1), 2) и 4) право голоса и право назначения или отзыва, принадлежащие любому дочернему предприятию, а также любому лицу, действующему от своего имени, но по поручению материнского предприятия или другого дочернего предприятия, добавляются к правам материнского предприятия.

7. При применении п. 5 пп. 1), 2) и 4) права, указанные в п.6, не включают права, по долям участия, находящимся во владении:

- 1) по поручению другого лица, не являющегося ни материнским предприятием, ни его дочерним предприятием;
- 2) как гарантии при условии, что данные права будут осуществлены в соответствии с установленными условиями;
- 3) для предоставления займов в рамках обычных видов деятельности при условии, что право голоса осуществляется в интересах лица, предоставившего гарантию.

8. При применении п. 5 пп. 1) и 4) общее количество голосов акционеров или участников в дочернем предприятии уменьшается на количество голосов по долям участия, принадлежащим данному субъекту, его дочернему предприятию или лицу, действующему от своего имени, но по поручению этих субъектов.

Освобождение от обязанности составления консолидированных финансовых отчетов

9. Кроме случаев, предусмотренных в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, материнское предприятие освобождается от обязанности составления консолидированных финансовых отчетов в случае, когда все дочерние предприятия исключены из консолидации согласно п. 10 настоящего стандарта.

10. Субъект исключается из консолидации, если его доли участия предназначены исключительно для последующей продажи в течение периода, не превышающего 12 месяцев.

Цель и состав консолидированных финансовых отчетов

11. Цель консолидированных финансовых отчетов заключается в представлении информации о финансовом положении, финансовых результатах, изменениях собственного капитала и движении денежных средств на уровне группы.

12. Консолидированные финансовые отчеты включают:

- 1) консолидированный баланс;
- 2) консолидированный отчет о прибыли и убытках;
- 3) консолидированный отчет об изменениях собственного капитала;
- 4) консолидированный отчет о движении денежных средств;
- 5) пояснительную записку.

Финансовые отчеты, указанные в пп. 1), 2) и 5) являются обязательными, а указанные в пп. 3) и 4) носят рекомендательный характер и составляются в зависимости от информационных потребностей пользователей.

13. Консолидированные финансовые отчеты составляются на основе единых учетных политик для одинаковых экономических фактов в схожих ситуациях. В случае, если субъект, включенный в консолидацию, применяет другие учетные политики, чем те, которые приняты в консолидированных финансовых отчетах, осуществляются соответствующие корректировки индивидуальных финансовых отчетов.

Форматы и содержание консолидированных финансовых отчетов

Общие правила

14. Консолидированные финансовые отчеты составляются на основе индивидуальных финансовых отчетов материнского предприятия и дочерних предприятий, включенных в консолидацию, по форматам, представленным в приложениях к настоящему стандарту.

15. Консолидированные финансовые отчеты составляются в соответствии с общими положениями, предусмотренными в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

16. Составление и представление консолидированных финансовых отчетов включают следующие этапы:

- 1) осуществление работ по консолидации показателей индивидуальных финансовых отчетов;
- 2) заполнение форматов консолидированных финансовых отчетов;
- 3) составление пояснительной записки к консолидированным финансовым отчетам;
- 4) утверждение, подписание и представление консолидированных финансовых отчетов.

Консолидированный баланс

Общие правила

17. Консолидированный баланс характеризует финансовое положение группы и представляет информацию об активах, собственных капиталах и обязательствах материнского и дочерних предприятий.

18. Составление консолидированного баланса включает следующие этапы:

- 1) конверсия элементов из индивидуальных балансов зарубежных дочерних предприятий в национальную валюту (п. 20 настоящего стандарта);
- 2) суммирование одноименных элементов из индивидуальных балансов материнского и дочерних предприятий (п. 21 настоящего стандарта);
- 3) взаимное исключение инвестиций материнского предприятия в дочерние предприятия и частей собственного капитала дочерних предприятий, принадлежащих материнскому предприятию (п. 22–25 настоящего стандарта);
- 4) определение гудвилла, возникшего в результате консолидации финансовых отчетов (п. 26–28 настоящего стандарта);
- 5) определение неконтролирующих интересов (п. 29–30 настоящего стандарта);
- 6) определение изменений собственного капитала дочерних предприятий с даты получения контроля материнским предприятием до отчетной даты (п. 31 настоящего стандарта);
- 7) исключение остатков элементов баланса, относящихся к операциям между субъектами группы (п. 32 настоящего стандарта);
- 8) оценка инвестиций в ассоциированных субъектах по стоимости долевого участия (п. 34 настоящего стандарта);
- 9) заполнение формата консолидированного баланса (п. 35–40 настоящего стандарта).

19. Консолидированный баланс составляется согласно формату, представленному в приложении 1 настоящего стандарта.

Этапы консолидации баланса

20. Конверсия элементов индивидуальных балансов зарубежных дочерних предприятий в национальную валюту осуществляется следующим образом:

- 1) элементы баланса, за исключением элементов собственного капитала, пересчитываются путем применения официального курса молдавского лея на отчетную дату;
- 2) элементы собственного капитала, за исключением чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода, пересчитываются путем применения официального курса молдавского лея на дату их признания (отражения в учете);
- 3) чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода переносится из отчетов о прибыли и убытках после пересчета их элементов в национальную валюту (п. 49–50 настоящего стандарта);
- 4) курсовые валютные разницы, связанные с конверсией, определяются как активы минус обязательства, пересчитанные путем применения курса на

отчетную дату, минус элементы собственного капитала, пересчитанные путем применения курса на дату признания, и минус чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода, перенесенная из отчетов о прибыли и убытках после пересчета их элементов в национальную валюту.

Пример 1. Субъект «А» (резидент Республики Молдова) 15.02.201X г. приобрел 85% уставного капитала субъекта «В», находящегося в Словении. По состоянию на 20.04.201X г. был сформирован резервный капитал субъекта «В» в сумме 3790 евро за счет прибыли прошлых лет. Информация из индивидуального баланса дочернего предприятия «В» на 31.12.201X г. представлена в гр. 2 таблицы 1. В результате конверсии отчета о прибыли и убытках дочернего предприятия «В» была определена чистая прибыль 201X г. в сумме 28 135 молдавских леев.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 15.02.201X г. – 21,1082 MDL/EUR;
- 20.04.201X г. – 21,0548 MDL/EUR;
- 31.12.201X г. – 21,1073 MDL/EUR.

Таблица 1

Конверсия баланса дочернего предприятия «В» на 31.12.201X г.

Элементы баланса	Сумма в евро	Обменный курс	Сумма в леях
1	2	3	4 = 2 × 3
Основные средства	57 328	21,1073	1 210 039
Оборотные активы	42 175	21,1073	890 200
Всего активы	99 503		2 100 239
Уставный капитал	37 900	21,1082	800 001
Резервный капитал	3 790	21,0548	79 798
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	1675	21,1082	35 356
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	1376		28 135
Курсовые разницы, связанные с конверсией			1 071
Обязательства	54 762	21,1073	1 155 878
Всего пассивы	99 503		2 100 239

На основании приведенных в примере данных курсовые валютные разницы, связанные с конверсией, составили 1071 леев (2 100 239 леев – 1 155 878 леев – 800 001 леев – 79 798 леев – 35 356 леев – 28 135 леев).

21. При консолидации баланса одноименные элементы активов, собственных капиталов и обязательств из индивидуальных балансов материнского и дочерних предприятий суммируются.

22. При составлении консолидированного баланса:

- 1) балансовая стоимость инвестиции материнского предприятия в дочернее предприятие исключается из активов группы и, одновременно;
- 2) стоимость части собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому

предприятию, исключается из собственного капитала группы.

23. Балансовая стоимость инвестиции материнского предприятия в дочернее предприятие определяется в соответствии с положениями НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции». Например, первоначальная стоимость инвестиции в дочернее предприятие может включать стоимость: активов (денежных средств, других активов), переданных бывшим собственникам в качестве платы за приобретенную долю участия в капитале дочернего предприятия, обязательств материнского предприятия перед бывшими собственниками, инструментов капитала (выпущенных акций, долей участия) материнского предприятия, переданных бывшим собственникам, затрат прямо связанных с приобретением (посреднические комиссии, вознаграждения консультантам, оценщикам и т.д.).

Пример 2. Субъект «А» 15.10.201X г. приобрел 70% уставного капитала субъекта «В» за 1 700 000 леев. В соответствии с договорными условиями субъект «А»:

- уплатил продавцу денежные средства в сумме 300 000 леев;
- признал обязательство перед продавцом в сумме 400 000 леев, которое должно быть уплачено до 31.12.201X г.;
- увеличил свой уставный капитал на 1 000 000 леев и передал соответствующую долю участия продавцу;
- понес затраты, прямо связанные с приобретением, в сумме 45 280 леев.

На основании приведенных в примере данных, первоначальная стоимость инвестиции субъекта «А» в дочернее предприятие «В» составляет 1 745 280 леев (300 000 леев + 400 000 леев + 1 000 000 леев + 45 280 леев).

24. В целях консолидации финансовых отчетов, стоимость части собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, определяется по справедливой стоимости чистых активов (активов за вычетом обязательств) дочернего предприятия:

- 1) на дату приобретения долей участия, то есть на дату, когда контроль над дочерним предприятием фактически передан материнскому предприятию, или
- 2) если приобретение осуществляется в два или более этапов, то на дату, когда приобретаемый субъект становится дочерним предприятием.

25. Если при применении положений п. 22 настоящего стандарта стоимость, определенная согласно подп. 1), совпадает со стоимостью, определенной согласно подп. 2), тогда в балансе группы не возникает гудвилл, связанный с консолидацией финансовых отчетов.

Пример 3. Субъект «А» 31.12.201X г. приобрел за денежные средства 100% уставного капитала субъекта «В». Стоимость приобретения составляет 900 000 леев, что совпадает со справедливой стоимостью чистых активов субъекта «В». Информация из индивидуальных балансов двух субъектов на 31.12.201X г. представлена в гр. 2 и 3 таблицы 2.

Информация из индивидуальных балансов и консолидированного баланса на 31.12.201X г.

(в леях)

Элементы баланса	Элементы индивидуальных балансов		Исключения (корректировки) по консолидации	Элементы консолидированного баланса
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Основные средства	3 500 000	1 400 000		4 900 000
Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	900 000		(900 000)	
Оборотные активы	1 500 000	700 000		2 200 000
Всего активы	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000
Уставный капитал	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	400 000			400 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	600 000	100 000	(100 000)	600 000
Обязательства	2 900 000	1 200 000		4 100 000
Всего пассивы	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000

На основании приведенных в примере данных, при консолидации баланса стоимость инвестиций в дочернее предприятие «В» в сумме 900 000 леев исключена из активов группы с одновременным уменьшением пассивов на ту же сумму. Поскольку субъект «А» приобрел субъект «В» полностью (100%), весь собственный капитал дочернего предприятия (800 000 леев + 100 000 леев) исключается из собственного капитала в консолидированном балансе группы. Информация из гр. 5 таблицы 2 представляется в консолидированном балансе.

26. Гудвилл, возникший в результате консолидации финансовых отчетов первоначально признается на дату получения контроля над дочерним предприятием по стоимости, определяемой по формуле:

$$\text{Гудвилл} = \text{Балансовая стоимость инвестиции материнского предприятия в дочернее предприятие} - \text{Справедливая стоимость чистых активов дочернего предприятия на дату получения контроля} \times \text{Доля участия материнского предприятия в капитале дочернего предприятия}$$

27. Положительный гудвилл, признанный согласно п. 26 настоящего стандарта, включается в состав нематериальных активов группы. В консолидированном балансе положительный гудвилл отражается на отчетную дату по балансовой стоимости, определенной в соответствии с положениями НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

Пример 4. Субъект «А» 31.12.201X г. приобрел 100% уставного капитала субъекта «В». Стоимость приобретения составила 1 000 000 леев, что на 100 000 леев больше, чем справедливая стоимость чистых активов субъекта «В». Информация из индивидуальных балансов этих двух субъектов на 31.12.201X г. представлена в гр. 2 и 3 таблицы 3.

Таблица 3

Информация из индивидуальных балансов и консолидированного баланса на 31.12.201X г.

(в леях)

Элементы баланса	Элементы индивидуальных балансов		Исключения (корректировки) по консолидации	Элементы консолидированного баланса
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Гудвилл		x	100 000	100 000
Основные средства	3 500 000	1 400 000		4 900 000
Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	1 000 000		(1 000 000)	
Оборотные активы	1 400 000	700 000		2 100 000
Всего активы	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000
Уставный капитал	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	400 000			400 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	600 000	100 000	(100 000)	600 000
Обязательства	2 900 000	1 200 000		4 100 000
Всего пассивы	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000

В данном случае, разница в 100 000 леев между стоимостью инвестиции материнского предприятия «А» в дочернее предприятие «В» и справедливой стоимостью чистых активов дочернего предприятия, представляет собой положительный гудвилл, который указывается в консолидированном балансе группы (гр. 5 таблицы 3).

28. Отрицательный гудвилл, признанный согласно п.26 настоящего стандарта, включается по отрицательной стоимости (со знаком минус) в состав нематериаль-

ных активов группы. В консолидированном балансе отрицательный гудвилл отражается на отчетную дату по балансовой стоимости, определенной в соответствии с положениями НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

Пример 5. Субъект «А» 31.12.201X г. приобрел 100% уставного капитала субъекта «В». Стоимость приобретения составила 700 000 леев, что на 200 000 леев меньше, чем справедливая стоимость чистых активов субъекта «В». Информация из индивидуальных балансов этих двух субъектов на 31.12.201X г. представлена в гр. 2 и 3 таблицы 4.

Таблица 4

Информация из индивидуальных балансов и консолидированного баланса на 31.12.201X г.

(в леях)

Элементы баланса	Элементы индивидуальных балансов		Исключения (корректировки) по консолидации	Элементы консолидированного баланса
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Гудвилл	x	x	(200 000)	(200 000)
Основные средства	3 500 000	1 400 000		4 900 000
Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	700 000		(700 000)	
Оборотные активы	1 700 000	700 000		2 400 000
Всего активы	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000
Уставный капитал	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	400 000			400 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	600 000	100 000	(100 000)	600 000
Обязательства	2 900 000	1 200 000		4 100 000
Всего пассивы	5 900 000	2 100 000	(900 000)	7 100 000

В данном случае разница в 200 000 леев между стоимостью инвестиции материнского предприятия «А» в дочернее предприятие «В» и справедливой стоимостью чистых активов дочернего предприятия представляет собой отрицательный гудвилл, который указывается по отрицательной стоимости (со знаком минус) в консолидированном балансе группы (гр.5 таблицы 4).

29. Если материнское предприятие не обладает полным (в размере 100%) контролем над дочерним предприятием, в составе собственного капитала в консолидированном балансе отдельно отражается доля собственников, которые не контролируют группу.

30. На дату получения контроля над дочерним предприятием стоимость неконтролирующих интересов

определяется пропорционально доли участия, которая приходится на других собственников, чем те, которые включены в консолидацию, из справедливой стоимости чистых активов дочернего предприятия, по формуле:

$$\text{Стоимость неконтролирующих интересов} = (1 - \text{Доля участия материнского предприятия в капитале дочернего предприятия}) \times \text{Справедливая стоимость чистых активов дочернего предприятия на дату получения контроля}$$

Пример 6. Субъект «А» 31.12.201X г. приобрел 80% уставного капитала субъекта «В». Стоимость приобретения составила 800 000 леев, справедливая стоимость чистых активов субъекта «В» равна 900 000 леев. Информация из индивидуальных балансов этих двух субъектов на 31.12.201X г. представлена в гр. 2 и 3 таблицы 5.

Таблица 5

Информация из индивидуальных балансов и консолидированного баланса на 31.12.201X г.

(в леях)

Элементы баланса	Элементы индивидуальных балансов		Исключения (корректировки) по консолидации	Элементы консолидированного баланса
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Гудвилл	x	x	80 000	80 000
Основные средства	3 500 000	1 400 000		4 900 000
Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	800 000		(800 000)	
Оборотные активы	1 600 000	700 000		2 300 000
Всего активы	5 900 000	2 100 000	(720 000)	7 280 000
Уставный капитал	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	400 000			400 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	600 000	100 000	(100 000)	600 000
Неконтролирующие интересы	x	x	180 000	180 000
Обязательства	2 900 000	1 200 000		4 100 000
Всего пассивы	5 900 000	2 100 000	(720 000)	7 280 000

На основании приведенных в примере данных, стоимость положительного гудвилла составляет 80 000 леев (800 000 леев – 900 000 леев × 0,8). Стоимость неконтролирующих интересов в данном случае равна 180 000 леев [(1 – 0,8) × 900 000 леев]. Информация из гр. 5 таблицы 5 представляется в консолидированном балансе.

31. Для составления консолидированного баланса на отчетную дату после даты получения контроля над дочерним предприятием, в частности, определяется:

- 1) гудвилл на дату получения контроля над дочерним предприятием и на отчетную дату;
- 2) неконтролирующие интересы на дату получения контроля над дочерним предприятием;
- 3) пропорциональное распределение изменения прибыли (убытка) и резервов дочернего предприятия (в том числе резервов от переоценки и курсовых валютных разниц, связанных с конверсией) с даты получения контроля до отчетной даты между материнским предприятием и неконтролирующими интересами;
- 4) прибыль (убыток) и резервы группы на отчетную дату, принимая во внимание часть материнского предприятия в аналогичных изменениях элементов баланса дочернего предприятия, произошедших после даты получения контроля;
- 5) неконтролирующие интересы на отчетную дату, принимая во внимание соответствующую часть в изменениях прибыли (убытка) и резервов дочернего предприятия, произошедших после даты получения контроля.

Пример 7. Субъект «А» 30.06.201X г. приобрел 80% уставного капитала субъекта «В». Стоимость приобретения равна 800 000 леев. На дату приобретения стоимость чистых активов субъекта «В» составила 900 000 леев, чистая прибыль – 100 000 леев. Согласно учетным политикам материнского предприятия гудвилл списывается прямолинейно в течение 5 лет. Информация из индивидуальных балансов этих двух субъектов на 31.12.201X г. представлена в гр. 2 и 3 таблицы 6.

Таблица 6

Информация из индивидуальных балансов и консолидированного баланса на 31.12.201X г.

(в леях)

Элементы баланса	Элементы индивидуальных балансов		Исключения (корректировки) по консолидации	Элементы консолидированного баланса
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Гудвилл	x	x	72 000	72 000
Основные средства	3 900 000	1 700 000		5 600 000
Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	800 000		(800 000)	
Оборотные активы	1 400 000	600 000		2 000 000
Всего активы	6 100 000	2 300 000	(728 000)	7 762 000
Уставный капитал	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	100 000			100 000

Элементы баланса	Элементы индивидуальных балансов		Исключения (корректировки) по консолидации	Элементы консолидированного баланса
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»		
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	900 000	250 000	(250 000) 112 000	1 012 000
Неконтролирующие интересы	x	x	210 000	210 000
Обязательства	3 100 000	1 250 000		4 350 000
Всего пассивы	6 100 000	2 300 000	(728 000)	7 762 000

На основании приведенных в примере данных, балансовая стоимость гудвилла на дату приобретения дочернего предприятия составляет 80 000 леев (800 000 леев – 900 000 леев × 0,8), а на отчетную дату – 72 000 леев [80 000 леев – 80 000 леев : (5 лет × 12 месяцев) × 6 месяцев].

Неконтролирующие интересы на дату приобретения дочернего предприятия составляют 180 000 леев [(1 – 0,8) × 900 000 леев].

Чистая прибыль дочернего предприятия «В» увеличилась с даты приобретения до отчетной даты на 150 000 леев (250 000 леев – 100 000 леев), из которых 120 000 леев (150 000 леев × 0,8) относится к материнскому предприятию и 30 000 леев [150 000 леев × (1 – 0,8)] приходится на неконтролирующие интересы.

Для того, чтобы определить чистую прибыль группы на отчетную дату осуществляется расчет, представленный в таблице 7.

Таблица 7

Расчет чистой прибыли группы на 31.12.201X г.

Показатели	Сумма, леев
Чистая прибыль материнского предприятия на отчетную дату	900 000
Часть материнского предприятия в увеличении чистой прибыли дочернего предприятия после приобретения (150 000 леев × 80%)	120 000
Часть гудвилла, списанная на текущие расходы после приобретения [80 000 леев : (5 лет × 12 месяцев) × 6 месяцев]	(8 000)
Чистая прибыль группы на отчетную дату (900 000 леев + 120 000 леев – 8000 леев)	1 012 000

Таким образом, чистая прибыль группы на 31.12.201X г. на 112 000 леев (1 012 000 леев – 900 000 леев) больше, чем чистая прибыль материнского предприятия на ту же дату.

Неконтролирующие интересы на отчетную дату в данном случае составляют 210 000 леев (180 000 леев + 30 000 леев).

Информация из гр.5 таблицы 6 представляется в консолидированном балансе.

32. При составлении консолидированного баланса взаимно исключаются остатки элементов баланса, относящиеся к сделкам (операциям) между субъектами группы, в частности:

- 1) взаимные дебиторская задолженность и обязательства между субъектами группы;
- 2) признанные в активах прибыли или убытки, относящиеся к операциям внутри группы;
- 3) дивиденды, начисленные между субъектами группы.

Пример 8. Субъект «А» обладает 100% уставного капитала субъекта «В» с даты его создания. В течение 201X г. были осуществлены следующие операции внутри группы:

- в мае материнское предприятие предоставило дочернему предприятию беспроцентный займ на 3 года в сумме 120 000 леев;
- в июне дочернее предприятие начислило дивиденды материнскому предприятию в сумме 70 000 леев из прибыли 201X-1 г.;
- в октябре материнское предприятие продало дочернему предприятию партию товаров с отсроченным платежом за 48 000 леев (включая НДС 20%). Товары в том же отчетном периоде были проданы дочерним предприятием покупателям вне группы. До конца 201X г. дочернее предприятие оплатило только 70% обязательства перед материнским предприятием за приобретенные товары;
- в декабре материнское предприятие продало дочернему предприятию партию товаров на условиях немедленной оплаты за 60 000 леев (включая НДС 20%), балансовая стоимость этих товаров составила 30 000 леев. До конца года эта партия товаров не была продана дочерним предприятием. Информация из индивидуальных балансов материнского и дочернего предприятий на 31.12.201X г. представлена в гр. 2 и 3 таблицы 8.

Таблица 8

Информация из индивидуальных балансов и консолидированного баланса на 31.12.201X г.

(в леях)

Элементы баланса	Элементы индивидуальных балансов		Исключения (корректировки) по консолидации	Элементы консолидированного баланса
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Основные средства	3 900 000	1 700 000		5 600 000
Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны, в том числе: доля участия предоставленный займ	800 000 120 000		(800 000) (120 000)	

Элементы баланса	Элементы индивидуальных балансов		Исключения (корректировки) по консолидации	Элементы консолидированного баланса
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»		
Товары	830 000	85 000	(20 000)	895 000
Коммерческая дебиторская задолженность	435 600	515 000		950 600
Дебиторская задолженность аффилированных сторон	14 400		(14 400)	
Всего активы	6 100 000	2 300 000	(954 400)	7 445 600
Уставный капитал	2 000 000	800 000	(800 000)	2 000 000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	100 000	200 000	70 000	370 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	900 000	50 000	(70 000) (20 000)	860 000
Долгосрочные займы		120 000	(120 000)	
Текущие коммерческие обязательства	3 100 000	1 115 600		4 215 600
Текущие обязательства аффилированным сторонам		14 400	(14 400)	
Всего пассивы	6 100 000	2 300 000	(954 400)	7 445 600

В данном случае, при составлении консолидированного баланса осуществляются следующие корректировки:

- взаимно исключается сумма займа, выданного материнским предприятием дочернему предприятию, и также сумма займа, полученного дочерним предприятием от материнского предприятия;
- сумма дивидендов, начисленных дочерним предприятием материнскому предприятию, исключается из чистой прибыли отчетного периода и, одновременно, включается в нераспределенную прибыль прошлых лет;
- взаимно исключается остаток коммерческой дебиторской задолженности и коммерческих обязательств к получению/уплате в сумме 14 400 леев [(48 000 леев × (100% – 70%)] за товары, проданные в октябре внутри группы;
- внутренняя нереализованная прибыль в сумме 20 000 леев [60 000 леев – (60 000 леев : 6) – 30 000 леев], связанная с товарами, проданными в декабре внутри группы, исключается из чистой прибыли отчетного периода и, одновременно, из стоимости товаров.

Информация из гр. 5 таблицы 8 представляется в консолидированном балансе.

33. Если после даты получения контроля над дочерним предприятием изменяется доля участия материн-

ского предприятия при сохранении контроля над дочерним предприятием, в консолидированном балансе корректируются (увеличиваются или уменьшаются) балансовые стоимости контролирующих и неконтролирующих интересов. Любая разница между суммой корректировки неконтролирующих интересов и стоимостью покупки (продажи) доли участия в капитале дочернего предприятия относится к части капитала, принадлежащей материнскому предприятию.

Пример 9. Субъект «А» обладает 70% уставного капитала субъекта «В». На 01.01.201X г. нераспределенная прибыль субъекта «В» составила 500 000 леев. 30.06.201X г. материнское предприятие дополнительно приобрело 10% капитала дочернего предприятия «В», стоимость приобретения составила 80 000 леев. На дату приобретения прибыль субъекта «В» составляла 584 000 леев, а на 31.12.201X г. – 670 000 леев.

На основании приведенных в примере данных, при составлении консолидированного баланса определяется:

- прибыль дочернего предприятия «В», относящаяся к неконтролирующим интересам, на 01.01.201X г. в сумме 150 000 леев ($500\,000 \text{ леев} \times 0,3$);
- изменение (увеличение) прибыли дочернего предприятия «В», относящейся к неконтролирующим интересам, с 01.01.201X г. до 30.06.201X г. в сумме 25 200 леев [$(584\,000 \text{ леев} - 500\,000 \text{ леев}) \times 0,3$];
- прибыль дочернего предприятия «В», относящаяся к неконтролирующим интересам, на 30.06.201X г., до осуществления сделки равна 175 200 леям ($584\,000 \text{ леев} \times 0,3$), а после осуществления сделки – 116 800 леям ($584\,000 \text{ леев} \times 0,2$);
- корректировка (уменьшение) неконтролирующих интересов в результате сделки на 58 400 леев ($116\,800 \text{ леев} - 175\,200 \text{ леев}$);
- изменение (увеличение) прибыли дочернего предприятия «В», относящейся к неконтролирующим интересам, с 30.06.201X г. до 31.12.201X г. в сумме 17 200 леев [$(670\,000 \text{ леев} - 584\,000 \text{ леев}) \times 0,2$];
- изменение (увеличение) прибыли дочернего предприятия «В», относящейся к неконтролирующим интересам, в 201X г., равно 42 400 леям ($25\,200 \text{ леев} + 17\,200 \text{ леев}$);
- прибыль дочернего предприятия «В», относящаяся к неконтролирующим интересам, на 31.12.201X г. в сумме 134 000 леев ($150\,000 \text{ леев} + 42\,400 \text{ леев} - 58\,400 \text{ леев}$).

В данном случае разница в 22 000 леев между суммой корректировки неконтролирующих интересов в результате сделки (58 400 леев) и стоимостью приобретения дополнительных 10% в капитале дочернего предприятия «В» (80 000 леев) уменьшит прибыль дочернего предприятия, приходящуюся материнскому предприятию.

34. Если у какого-либо субъекта группы, подлежащего консолидации, имеются ассоциированные субъекты, то при составлении консолидированного баланса инвестиции в ассоциированные субъекты оцениваются по стоимости долевого участия следующим образом:

- 1) из активов группы исключаются инвестиции в ассоциированный субъект;

- 2) в активы группы включается отдельный элемент «Финансовые инвестиции, оцененные по стоимости долевого участия», который определяется как чистые активы ассоциированного субъекта на отчетную дату, умноженные на долю участия группы в капитале ассоциированного субъекта;
- 3) если на дату приобретения ассоциированного субъекта был сформирован гудвилл (как разница между балансовой стоимостью инвестиции в ассоциированный субъект и стоимостью доли чистых активов ассоциированного субъекта, приходящейся на группу), то инвестиции, оцененные по стоимости долевого участия, увеличиваются на балансовую стоимость положительного гудвилла или уменьшаются на балансовую стоимость отрицательного гудвилла на отчетную дату;
- 4) в составные элементы собственного капитала группы включаются части, приходящиеся на группу от изменения нераспределенной прибыли (непокрытых убытков) и резервов ассоциированного субъекта с даты приобретения до отчетной даты.

Пример 10. Субъект «А» 31.03.201X г. приобрел 30% уставного капитала субъекта «С». Стоимость приобретения составила 280 000 леев. На дату приобретения стоимость чистых активов субъекта «С» равна 900 000 леев, чистая прибыль – 100 000 леев. Согласно учетным политикам гудвилл списывается прямолинейно в течение 5 лет. Информация из консолидированного баланса субъекта «А» (до оценки инвестиций в ассоциированный субъект по стоимости долевого участия) и из индивидуального баланса субъекта «С» на 31.12.201X г. представлена в гр. 2 и 3 таблицы 9.

Таблица 9

**Информация из балансов субъектов «А» и «С»
на 31.12.201X г.**

(в леях)

Элементы баланса	Элементы консолидированного баланса субъекта «А» до оценки инвестиций по стоимости долевого участия	Элементы отдельного баланса ассоциированного субъекта «С»	Исключения (корректировки) оценки по стоимости долевого участия	Элементы консолидированного баланса субъекта «А» после оценки по стоимости долевого участия
1	2	3	4	5 = 2 + 4
Основные средства	3 900 000	1 700 000		3 900 000
Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	280 000		(280 000)	

Элементы баланса	Элементы консолидированного баланса субъекта «А» до оценки инвестиций по стоимости долевого участия	Элементы отдельного баланса ассоциированного субъекта «С»	Исключения (корректировки) оценки по стоимости долевого участия	Элементы консолидированного баланса субъекта «А» после оценки по стоимости долевого участия
Инвестиции, оцененные по стоимости долевого участия			323 500	323 500
Оборотные активы	1 920 000	600 000		1 920 000
Всего активы	6 100 000	2 300 000	43 500	6 143 500
Уставный капитал	2 000 000	800 000		2 000 000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	100 000			100 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	900 000	250 000	45 000 (1500)	943 500
Обязательства	3 100 000	1 250 000		3 100 000
Всего пассивы	6 100 000	2 300 000	43 500	6 143 500

На основании приведенных в примере данных балансовая стоимость гудвилла на дату приобретения доли в капитале ассоциированного субъекта «С» составляет 10 000 леев (280 000 леев – 900 000 леев × 0,3), а на отчетную дату – 8500 леев [10 000 леев – 10 000 леев : (5 лет × 12 месяцев) × 9 месяцев].

Инвестиции, оцененные по стоимости долевого участия, будут равны 323 500 леев [(2 300 000 леев – 1 250 000 леев × 0,3 + 8500 леев)].

Изменение прибыли ассоциированного субъекта «С» за период после приобретения составило 150 000 леев (250 000 леев – 100 000 леев), из которых на группу приходится сумма в 45 000 леев (150 000 леев × 0,3). Кроме того, прибыль группы уменьшается на сумму списания гудвилла, в размере 1500 леев [10 000 леев : (5 лет × 12 месяцев) × 9 месяцев].

Порядок составления консолидированного баланса

35. По строкам консолидированного баланса отражается общая стоимость одноименных элементов из индивидуальных балансов субъектов группы, принимая во внимание специфические корректировки, связанные с осуществлением этапов консолидации, содержание которых изложено в п. 20–34 настоящего стандарта.

36. По строке 030 «Гудвилл» указывается балансовая стоимость гудвилла, определенная согласно п. 26–28 настоящего стандарта. Балансовая стоимость положительного гудвилла отражается обычным образом (без

скобок), балансовая стоимость отрицательного гудвилла – со знаком минус (в скобках). В случае, если гудвилл, связанный с владением контроля над одним дочерним предприятием, имеет положительную стоимость, а над другим дочерним предприятием – отрицательную, то при отражении гудвилла в консолидированном балансе указывается алгебраическая сумма этих стоимостей.

37. По строкам 150 «Долгосрочные финансовые инвестиции, оцененные по стоимости долевого участия» и 400 «Текущие финансовые инвестиции, оцененные по стоимости долевого участия» отражается эквивалентная стоимость инвестиций группы в ассоциированные субъекты, определенная согласно п. 34 настоящего стандарта.

38. По строке 590 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» указывается сумма чистой прибыли (в скобках – чистого убытка) отчетного периода, которая определена в консолидированном отчете о прибыли и убытках.

39. По строке 640 «Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией» отражается общая сумма разниц от пересчета элементов финансовых отчетов зарубежных дочерних предприятий в национальную валюту согласно п.20 настоящего стандарта. Стоимость положительных разниц указывается обычным образом (без скобок), отрицательных – со знаком минус (в скобках).

40. По строке 660 «Неконтролирующие интересы» отражается стоимость части капитала группы (дочерних предприятий), которая приходится на других собственников, чем собственники материнского предприятия, определенная согласно п. 29–31 настоящего стандарта.

Консолидированный отчет о прибыли и убытках

Общие правила

41. Консолидированный отчет о прибыли и убытках характеризует финансовые результаты группы за отчетный период и представляет информацию о доходах, расходах, финансовых результатах и прочих элементов совокупного результата материнского предприятия и дочерних предприятий, включенных в консолидацию.

42. Консолидированный отчет о прибыли и убытках составляется на основе индивидуальных отчетов о прибыли и убытках материнского предприятия и дочерних предприятий и содержит два раздела:

- 1) прибыль и убытки;
- 2) прочие элементы совокупного результата.

43. Раздел «Прибыль и убытки» содержит информацию о консолидированных доходах, расходах и финансовых результатах группы. В дополнение к показателям индивидуального отчета о прибыли и убытках, раздел «Прибыль и убытки» раскрывает информацию о доле прибыли или убытка за отчетный период, относящейся к ассоциированным и совместно контролируемым субъектам.

44. Раздел «Прочие элементы совокупного результата» содержит информацию об элементах, которые:

- 1) в последующем будут представлены в разделе прибыли и убытки, когда будут выполнены определенные условия;
- 2) в последующем не будут представлены в отчете о прибыли и убытках.

45. Прочие элементы совокупного результата включают:

- 1) разницы, связанные с конверсией в национальную валюту, элементов финансовых отчетов зарубежных дочерних предприятий;
- 2) прочие элементы совокупного результата (например: дооценка долгосрочных материальных активов, премии капитала, относящиеся к взносам собственников в уставный капитал).

46. Консолидированный отчет о прибыли и убытках дополнительно включает информацию о распределении прибыли или убытка и других элементов совокупного результата, относящихся к отчетному периоду, такие как:

- 1) прибыль или убыток отчетного периода, которые относятся к:
 - a) собственникам материнского предприятия, и
 - b) неконтролирующим интересам;
- 2) совокупный результат за отчетный период, который относится к:
 - a) собственникам материнского предприятия, и
 - b) неконтролирующим интересам.

47. Консолидированный отчет о прибыли и убытках составляется согласно формату, представленному в приложении 2 настоящего стандарта.

Этапы консолидации отчета о прибыли и убытках

48. Составление консолидированного отчета о прибыли и убытках включает следующие этапы:

- 1) конверсия элементов из индивидуальных отчетов о прибыли и убытках зарубежных дочерних предприятий в национальную валюту (п.49–50 настоящего стандарта);
- 2) суммирование одноименных элементов в индивидуальных отчетах о прибыли и убытках субъектов, включенных в консолидацию;
- 3) исключение доходов и расходов, связанных с операциями между субъектами, включенными в консолидацию (п. 52 настоящего стандарта);
- 4) исключение нерезализованной прибыли и убытков от приобретения активов между субъектами группы, которые включены в балансовую стоимость активов на отчетную дату (п. 53 настоящего стандарта);
- 5) взаимное исключение дивидендов, начисленных между субъектами группы, и представление дивидендов, начисленных материнским предприятием, субъектам, не входящим в группу (п. 54 настоящего стандарта);
- 6) расчет суммы списания и убытка от обесценения гудвилла;
- 7) расчет доли прибыли или убытка отчетного периода, относящейся к ассоциированным субъектам и совместно контролируемым субъектам (п.55 настоящего стандарта);
- 8) отнесение чистой прибыли (чистого убытка) и совокупного результата отчетного периода к собственникам материнского предприятия и неконтролирующим интересам (п. 56 настоящего стандарта);
- 9) заполнение формата консолидированного отчета о прибыли и убытках.

49. При составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках, элементы индивидуальных отчетов о

прибыли и убытках зарубежных дочерних предприятий, включенных в консолидацию, пересчитываются в национальную валюту путем применения среднего официального курса за отчетный период.

50. Разницы, связанные с конверсией в национальную валюту, представляются как отдельный элемент консолидированного баланса и в разделе «Прочие элементы совокупного результата» консолидированного отчета о прибыли и убытках.

Пример 11. Субъект «А» владеет 100% уставного капитала с даты создания субъекта «S», зарегистрированного в Румынии. Субъект «S» был зарегистрирован 01.02.201X г. с уставным капиталом в размере 5000 румынских леев. Информация из отчета о прибыли и убытках субъекта «S» за отчетный период 201X г. представлена в гр.2 таблицы 10. Средний официальный курс за период с 01.02.201X г. по 31.12.201X г. составляет 4,50 MDL/RON.

Таблица 10

Конверсия элементов отчета о прибыли и убытках субъекта «S» на 31.12.201X г.

Показатели	Сумма в румынских леех	Обменный курс	Сумма в молдавских леех
1	2	3	4 = 2 × 3
Доходы от продаж	30 000	4,50	135 000
Себестоимость продаж	20 000	4,50	90 000
Валовая прибыль	10 000		45 000
Другие расходы операционной деятельности	3000	4,50	13 500
Прибыль (убыток) до налогообложения	7000		31 500
Расходы по подоходному налогу	1500	4,50	6750
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	5500		24 750

На основании приведенных в примере данных показатели отчета о прибыли и убытках предприятия «S» в румынских леех конвертируются в молдавские леи с использованием официального среднего курса 4,50 MDL/RON. Сумма чистой прибыли в размере 24 750 леев будет учитываться при определении разницы, связанной с конверсией согласно п. 50 настоящего стандарта.

51. В консолидированном отчете о прибыли и убытках суммируются одноименные элементы доходов и расходов из индивидуальных отчетов о прибыли и убытках материнского предприятия и дочерних предприятий.

52. Доходы, расходы и результаты (прибыль или убыток), возникающие в результате операций между субъектами, включенными в консолидацию, исключаются при составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках.

Пример 12. В отчетном периоде 201X г. материнское предприятие «А» продало дочернему предприятию «S» товары за 240 000 леев, включая 20% НДС. Стоимость покупки товара материнским предприятием составля-

ет 180 000 леев, включая 20% НДС. Дочернее предприятие «S» продало эти товары субъекту, вне группы, за 300 000 леев, включая 20% НДС. До конца отчетного периода дочернее предприятие «S» полностью погасило обязательство за товары, проданные материнским предприятием «А». Информация из индивидуальных отчетов о прибыли и убытках двух субъектов в отчетном периоде 201X г. представлена в гр. 2 и 3 таблицы 11.

Таблица 11

Информация из индивидуальных и консолидированного отчетов о прибыли и убытках за отчетный период 201X г.

(в леяхх)

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о прибыли и убытках		Исключения из консолидации	Элементы консолидированного отчета о прибыли и убытках
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «S»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Доходы от продаж	5 000 000	1 000 000	(200 000)	5 800 000
Себестоимость продаж	2 900 000	600 000	(150 000)	3 350 000
Валовая прибыль	2 100 000	400 000	(50 000)	2 450 000
Другие расходы операционной деятельности	1 700 000	320 000		2 020 000
Прибыль (убыток) до налогообложения	400 000	80 000	(50 000)	430 000
Расходы по подоходному налогу	130 000	25 000		155 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	270 000	55 000	(50 000)	275 000

На основании приведенных в примере данных доходы от продажи товаров в размере 200 000 леев (240 000 леев – 20% НДС) и стоимость покупки проданных товаров в размере 150 000 леев (180 000 леев – 20% НДС) материнского предприятия дочернему предприятию в течение отчетного периода исключаются при составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках.

53. Нереализованные прибыль или убытки, возникающие в результате операций между субъектами, включенными в консолидацию, исключаются при консолидации индивидуальных отчетов о прибыли и убытках. Исключение операций при консолидации относится к:

- 1) результату, относящемуся к запасам на начало и конец периода, приобретенных в рамках группы и включенных в балансовую стоимость запасов;
- 2) результату от продажи нематериальных и долгосрочных материальных активов.

Пример 13. Материнскому предприятию «А» принадлежит 80% уставного капитала дочернего предприятия

«S» с момента его создания. 31.12.201X г. материнское предприятие «А» продало товары дочернему предприятию «S» стоимостью 90 000 леев, зарегистрировав доходы в размере 110 000 леев, без учета НДС. Дочернее предприятие «S» получило и отразило ценности в следующем периоде – 03.01.201X+1 г. Информация из индивидуальных отчетов о прибыли и убытках субъектов «А» и «S» в отчетном периоде 201X г. представлена в таблице 12.

Таблица 12

Информация из индивидуальных и консолидированного отчетов о прибыли и убытках за отчетный период 201X г.

(в леяхх)

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о прибыли и убытках		Исключения из консолидации	Элементы консолидированного отчета о прибыли и убытках
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «S»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Доходы от продаж	5 000 000	1 000 000	(110 000)	5 890 000
Себестоимость продаж	2 900 000	600 000	(90 000)	3 410 000
Валовая прибыль	2 100 000	400 000	(20 000)	2 480 000
Другие расходы операционной деятельности	1 700 000	320 000		2 020 000
Прибыль (убыток) до налогообложения	400 000	80 000	(20 000)	460 000
Расходы по подоходному налогу	130 000	25 000		155 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода, относящаяся к:	270 000	55 000	(20 000)	305 000
Собственникам материнского предприятия				294 000
Неконтролирующим интересам				11 000

На основании приведенных в примере данных доход от продаж в размере 110 000 леев и себестоимость продаж в размере 90 000 леев, отраженных материнским предприятием «А» от операции с дочерним предприятием «S», включенным в консолидацию, исключаются из консолидированного отчета о прибыли и убытках.

Для определения чистой прибыли группы на отчетную дату выполняется расчет, представленный в таблице 13.

Расчет чистой прибыли группы за отчетный период 201X г.

(в леях)

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о прибыли и убытках		Исключения из консолидации	Элементы консолидированного отчета о прибыли и убытках
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «S»		
Чистая прибыль из индивидуальных отчетов о прибыли и убытках	270 000	55 000		
Себестоимость продаж запасов, проданных внутри группы и не проданных за пределами группы в конце периода	90 000			
Доходы от продаж внутри группы	(110 000)			
Доля чистой прибыли в дочернем предприятии «S»	44 000 (55 000 × 80%)			
Чистая прибыль группы	294 000			

На основании приведенных в примере данных, чистая прибыль отчетного периода, относящаяся к группе, составляет 294 000 леев (270 000 леев + 90 000 леев – 110 000 леев + 55 000 леев × 80%) и представлена отдельно в консолидированном отчете о прибыли и убытках.

Пример 14. Субъекты «А» и «S» входят в одну и ту же группу. Дочернее предприятие «S» приобрело 15.01.201X г. у стороннего субъекта долгосрочный материальный актив стоимостью 500 000 леев (без НДС), который 31.12.201X г. был продан материнскому предприятию «А» за 600 000 леев (без учета НДС). Сумма амортизации, накопленная на момент продажи, составляет 25 000 леев. Информация из индивидуальных отчетов о прибыли и убытках субъектов «А» и «S» в течение отчетного периода 201X г. представлена в таблице 14.

Таблица 14

Информация из индивидуальных и консолидированного отчетов о прибыли и убытках за отчетный период 201X г.

(в леях)

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о прибыли и убытках		Исключения из консолидации	Элементы консолидированного отчета о прибыли и убытках
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «S»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Доходы от продаж	4 000 000	1 000 000		5 000 000
Себестоимость продаж	2 900 000	600 000		3 500 000
Валовая прибыль	1 100 000	400 000		1 500 000
Доходы от других видов деятельности	1 700 000	600 000	(600 000)	1 700 000

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о прибыли и убытках		Исключения из консолидации	Элементы консолидированного отчета о прибыли и убытках
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «S»		
Расходы от других видов деятельности	200 000	475 000	(475 000)	200 000
Прибыль (убыток) до налогообложения	2 600 000	525 000	(125 000)	3 000 000
Расходы по подоходному налогу	500 000	125 000		625 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	2 100 000	400 000	(125 000)	2 375 000

На основании приведенных в примере данных зарегистрированный доход от продажи долгосрочного материального актива в размере 600 000 леев и расходы, связанные с его выбытием в сумме 475 000 леев (500 000 леев – 25 000 леев), отраженные дочерним предприятием «S», исключаются при консолидации отчетов о прибыли и убытках.

54. Дивиденды, начисленные между субъектами группы при консолидации:

- 1) исключаются для субъектов, включенных в консолидацию;
- 2) не исключаются для субъектов, не включенных в консолидацию.

Пример 15. Материнское предприятие «А» владеет 100% уставного капитала дочернего предприятия «S» со дня его создания и 15% уставного капитала субъекта «N». В отчетном периоде 201X г. дочернее предприятие «S» начислило дивиденды материнскому предприятию в размере 70 000 леев из прибыли 201X-1 г., а субъект «N» начислил дивиденды в размере 100 000 леев. Информация из индивидуальных отчетов о прибыли и убытках субъектов «А» и «S» в отчетном периоде 201X г. представлена в таблице 15.

Таблица 15

Информация из индивидуальных и консолидированного отчетов о прибыли и убытках за отчетный период 201X г.

(в леях)

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о прибыли и убытках		Исключения из консолидации	Элементы консолидированного отчета о прибыли и убытках
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «S»		
1	2	3	4	5=2+3+4
Доходы от продаж	4 000 000	1 000 000		5 000 000

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о прибыли и убытках		Исключения из консолидации	Элементы консолидированного отчета о прибыли и убытках
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «С»		
Себестоимость продаж	2 900 000	600 000		3 500 000
Валовая прибыль	1 100 000	400 000		1 500 000
Доходы от других видов деятельности	170 000	200 000	(70 000)	300 000
Расходы от других видов деятельности	100 000	100 000		200 000
Прибыль (убыток) до налогообложения	1 170 000	500 000	(70 000)	1 600 000
Расходы по подоходному налогу	170 000	80 000		250 000
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	1 000 000	420 000	(70 000)	1 350 000

На основании приведенных в примере данных при составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках, корректируются доходы от других видов деятельности путем полного исключения дивидендов, рассчитанных в размере 70 000 леев дочерним предприятием «С» в пользу материнского предприятия «А». Дивиденды, начисленные субъектом «N» в размере 100 000 леев, консолидируются, поскольку субъект «N» не входит в группу.

55. Доля прибыли или убытка ассоциированных субъектов и совместно контролируемых субъектов, относящаяся к долевному участию в этих субъектах, представляется отдельно в консолидированном отчете о прибыли и убытках по строке «Доля прибыли или убытка отчетного периода ассоциированных субъектов и совместно контролируемых субъектов». Этот показатель определяется методом долевого участия путем умножения доли, обладающей в ассоциированных субъектах и совместно контролируемых субъектах на чистую прибыль (чистый убыток), относящуюся к субъекту, включенному в консолидацию.

Пример 16. Субъект «А» владеет 25% уставного капитала субъекта «С» и имеет существенное влияние с момента его регистрации. В течение отчетного периода субъект «С» зарегистрировал чистую прибыль в размере 500 000 леев.

На основании приведенных в примере данных при составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках субъекта «А» будет консолидироваться только прибыль в размере доли участия, обладаемой в субъекте «С» в размере 125 000 леев (500 000 леев × 25%). Эта сумма представляется отдельно по строке «Доля прибыли или убытка отчетного периода ассоциированных субъектов и совместно контролируемых субъектов».

56. Размер прибыли или убытка и совокупного результата, относящихся к акциям или долям участия, принадлежащим другим лицам, кроме субъектов, включенных в консолидацию, представляется отдельно в консолидированном отчете о прибыли и убытках по строкам 152 и 182 «Неконтролирующие интересы».

Порядок составления консолидированного отчета о прибыли и убытках

57. По строкам консолидированного отчета о прибыли и убытках представляется общая стоимость элементов, которая определяется аналогично показателям индивидуальных отчетов о прибыли и убытках субъектов, включенных в консолидацию, с учетом долей участия материнского предприятия и специфических корректировок, вытекающих от проведения этапов консолидации, в порядке, изложенном в п. 41–56 настоящего стандарта.

58. По строке 150 «Доля прибыли или убытка отчетного периода ассоциированных субъектов и совместно контролируемых субъектов» указывается сумма прибыли или убытка ассоциированных субъектов и совместно контролируемых субъектов, определенных в соответствии с п. 55 настоящего стандарта.

59. По строке 160 «Результат от других видов деятельности: прибыль (убыток)» суммируются финансовая прибыль (убыток) в результате операций, связанных с долгосрочными активами, и чрезвычайные доходы и доля в прибыли или убытке ассоциированных субъектов и совместно контролируемых субъектов за отчетный период, рассчитанный следующим образом: стр. 110 – стр. 140 + стр. 150.

60. По строке 191 «Собственникам материнского предприятия» отражается чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода, приходящаяся на владельцев, контролирующих группу, определенная умножением чистой прибыли (чистых убытков) отчетного периода и доли участия владельцев, контролирующих группу.

61. По строке 192 «Неконтролирующим интересам» представляется чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода, приходящаяся на доли дочерних предприятий, которые причитаются другим владельцам, чем собственникам материнского предприятия, определяемая путем умножения долей участия неконтролирующих интересов на чистую прибыль (чистый убыток) отчетного периода.

62. По строке 200 «Элементы, которые могут быть представлены позднее в отчете о прибыли и убытках» отражается сумма элементов, которые будут представлены в отчете о прибыли и убытках при выполнении условий признания доходов и расходов.

63. По строке 201 «Курсовые разницы, связанные с конверсией» указывается сумма разницы от конверсии в национальной валюте элементов индивидуальных отчетов о прибыли и убытках зарубежных дочерних предприятий.

64. По строке 202 «Прочие элементы» отражается стоимость других элементов, которые приводят к изменениям собственного капитала и впоследствии будут представлены в отчете о прибыли и убытках при выполнении условий признания доходов и расходов.

65. По строке 210 «Элементы, не подлежащие представлению в отчете о прибыли и убытках» указываются элементы совокупного результата, которые приводят к изменению

ям собственного капитала в течение отчетного периода и не будут представляться в отчете о прибыли и убытках.

66. По строке 211 «Дооценка долгосрочных материальных активов» отражается положительная разница от переоценки долгосрочных материальных активов, признанных в отчетном периоде и в собственном капитале.

67. По строке 212 «Прочие элементы» отражается стоимость других элементов, которые приводят к изменениям собственного капитала, и не будут представлены в отчете о прибыли и убытках.

68. По строке 220 «Совокупный результат отчетного периода» указывается общая сумма всех элементов совокупного результата, определенная следующим образом: стр. 190 + стр. 200 + стр. 210.

69. По строке 221 «Собственникам материнского предприятия» отражается совокупный результат отчетного периода, приходящийся на владельцев, контролирующую группу, определяемый умножением совокупного результата отчетного периода и доли участия владельцев, контролирующей группу.

70. По строке 222 «Неконтролирующим интересам» указывается совокупный результат отчетного периода, приходящийся долям дочерних предприятий, которые причитаются другим владельцам, чем собственникам материнского предприятия, и определяется путем умножения доли неконтролирующих интересов на совокупный результат отчетного периода.

Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала

Общие правила

71. Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала характеризует остатки и изменение элементов собственного капитала группы и представляет информацию относительно уставного и незарегистрированного капитала, премий капитала, резервов, прибыли (убытка), резервов от переоценки, других элементов собственного капитала, курсовых валютных разниц, связанных с конверсией субъектов, включенных в консолидацию, а также неконтролирующих интересов.

72. Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала составляется на основе индивидуальных отчетов об изменениях собственного капитала субъектов, включенных в консолидацию, а также информации из консолидированного баланса и консолидированного отчета о прибыли и убытках.

73. В консолидированном отчете об изменениях собственного капитала по каждому элементу указываются остаток на начало отчетного периода, увеличения и уменьшения в течение периода и остаток на конец отчетного периода, который определяется следующим образом:

Остаток на конец отчетного периода	=	Остаток на начало отчетного периода	+	Увеличения	-	Уменьшения
------------------------------------	---	-------------------------------------	---	------------	---	------------

74. Остатки на начало отчетного периода по поправкам результатов прошлых лет, чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода и использованной прибыли отчетного периода всегда равны нулю вследствие рефор-

мации индивидуальных балансов субъектов, включенных в консолидацию за предыдущий отчетный период.

75. В консолидированном отчете об изменениях собственного капитала элементы, относящиеся к собственникам материнского предприятия и неконтролирующим интересам, отражаются отдельно.

76. Консолидированный отчет об изменениях собственного капитала составляется согласно формату, представленному в приложении 3 настоящего стандарта.

Этапы консолидации отчета об изменениях собственного капитала

77. Составление консолидированного отчета об изменениях собственного капитала включает следующие этапы:

- 1) конверсия показателей индивидуальных отчетов об изменениях собственного капитала зарубежных дочерних предприятий в национальную валюту и определение курсовых валютных разниц, связанных с конверсией;
- 2) суммирование одноименных элементов из индивидуальных отчетов об изменениях собственного капитала субъектов, включенных в консолидацию;
- 3) исключение изменений элементов собственного капитала субъектов, включенных в консолидацию;
- 4) определение величины элементов собственного капитала, относящейся к собственникам материнского предприятия и к неконтролирующим интересам;
- 5) заполнение формата консолидированного отчета об изменениях собственного капитала.

78. При составлении консолидированного отчета об изменениях собственного капитала элементы индивидуальных отчетов об изменениях собственного капитала зарубежных предприятий, включенных в консолидацию, пересчитываются в национальную валюту следующим образом:

- 1) остатки элементов собственного капитала на начало и конец отчетного периода переносятся из индивидуальных балансов после конверсии;
- 2) увеличения и уменьшения элементов собственного капитала пересчитываются путем применения среднего официального обменного курса молдавского лея за отчетный период в порядке, предусмотренном в п. 20 настоящего стандарта.

79. При консолидации элементов индивидуальных отчетов об изменениях собственного капитала исключаются:

- 1) прибыль (убыток) от внутренних операций в рамках группы в порядке, предусмотренном в п. 53 настоящего стандарта;
- 2) начисленные дивиденды между субъектами группы.

Пример 17. Субъект «А» владеет 100% уставного капитала субъекта «В». В феврале 201X г. общее собрание участников субъекта «В» распределило дивиденды за счет прибыли 201X-1 г. в общей сумме 280 000 леев, которые до конца 201X г. не были выплачены.

На основании данных примера при составлении консолидированного отчета об изменениях собственного капитала за 201X г. начисленные дивиденды в общей сумме 280 000 леев будут приняты в расчет при исчислении нераспределенной прибыли прошлых лет.

80. Величина элементов собственного капитала, относящаяся к собственникам материнского предприятия и

неконтролирующим интересам, определяется в зависимости от их долей участия в уставных капиталах дочерних предприятий, включенных в консолидацию, с учетом остатков элементов собственного капитала дочерних предприятий на дату приобретения долей участия.

Пример 18. Субъект «А» владеет 80% уставного капитала субъекта «В». Уставный капитал субъекта «А» составляет 286 000 леев, а субъекта «В» – 78 600 леев. На дату приобретения доли в уставном капитале субъекта «В» его нераспределенная прибыль прошлых лет составила 16 000 леев.

Остаток на 01.01.201X г. прибыли субъекта «А» составляет 198 800 леев, а прибыли субъекта «В» – 63 700 леев. В 201X г. субъект «А» получил чистую прибыль в сумме 58 200 леев, а субъект «В» – 21 500 леев. Другие операции с элементами собственного капитала не были зарегистрированы.

На основании данных примера при составлении консолидированного отчета об изменениях собственного капитала рассчитываются:

- нераспределенная прибыль, относящаяся к собственникам субъекта «А»:
 - на 01.01.201X г. – 151 100 леев [198 800 леев – (63 700 леев – 16 000 леев)];
 - за 201X г. – 75 400 леев [(58 200 леев + 21 500 леев) – (21 500 леев × 20%)];
 - на 31.12.201X г. – 226 500 леев (151 100 леев + 75 400 леев);
- неконтролирующие интересы:
 - в уставном капитале и прибыли субъекта «В» на 01.01.201X г. – 28 460 леев [(78 600 леев + 63 700 леев) × 20%];
 - в прибыли субъекта «В» за 201X г. – 4 300 леев (21 500 леев × 20%);
 - в уставном капитале и прибыли субъекта «В» на 31.12.201X г. – 32 760 леев (28 460 леев + 4 300 леев).

На основании произведенных расчетов в консолидированном отчете об изменениях собственного капитала представляются показатели, рассчитанные в таблице 16.

Таблица 16

Расчет показателей консолидированного отчета об изменениях собственного капитала

(в леях)

Показатели	Остаток на начало отчетного периода	Увеличения	Уменьшения	Остаток на конец отчетного периода
Уставный капитал	286 000			286 000
Нераспределенная прибыль	151 100	75 400		226 500
Собственный капитал, относящийся к собственникам материнского предприятия	437 100	75 400		512 500

Показатели	Остаток на начало отчетного периода	Увеличения	Уменьшения	Остаток на конец отчетного периода
Неконтролирующие интересы	28 460	4 300		32 760
Всего собственный капитал	465 560	79 700		545 260

Порядок составления консолидированного отчета об изменениях собственного капитала

81. По строкам консолидированного отчета об изменениях собственного капитала представляется общая стоимость элементов, которая определяется в аналогичном порядке, как и показатели индивидуальных отчетов об изменениях собственного капитала субъектов, включенных в консолидацию, с учетом долей участия материнского предприятия и специфических корректировок от осуществления этапов консолидации в порядке, изложенном в п. 79–80 настоящего стандарта.

82. По строке 180 «Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией» указывается общая сумма остатков и изменений курсовых разниц от пересчета элементов индивидуальных финансовых отчетов зарубежных дочерних предприятий в национальную валюту.

83. По строке 190 «Собственный капитал, относящийся к собственникам материнского предприятия» отражается сумма остатков и изменений долей участия собственников материнского предприятия, рассчитанных следующим образом: стр.050 + стр.060 + стр.100 + стр.150 + стр.160 + стр.170 + стр.180.

84. По строке 200 «Неконтролирующие интересы» отражается сумма остатков и изменений долей дочерних предприятий в капитале группы, которые принадлежат другим собственникам, чем собственникам материнского предприятия. Данный показатель определяется путем умножения долей участия интересов, которые не контролируют группу, на общую сумму остатков и изменений элементов собственного капитала дочерних предприятий, рассчитанной в порядке, изложенном в п.80 настоящего стандарта.

85. По строке 210 «Всего собственный капитал» отражается общая сумма остатков и изменений собственного капитала, рассчитанный следующим образом: стр. 190 + стр. 200.

86. Остатки элементов собственного капитала на начало и конец отчетного периода, представленные по строкам 050, 060, 100, 150, 160, 170, 180, 190, 200 и 210 консолидированного отчета об изменениях собственного капитала, должны совпадать с остатками элементов строк 500, 510, 550, 600, 610, 620, 630, 640, 650, 660 консолидированного баланса.

Консолидированный отчет о движении денежных средств

Общие правила

87. Консолидированный отчет о движении денежных средств характеризует остатки и движение денежных средств группы за отчетный период.

88. Консолидированный отчет о движении денежных средств составляется на основании индивидуальных отчетов о движении денежных средств субъектов, включенных в консолидацию.

89. Элементы консолидированного отчета о движении денежных средств представлены отдельно по видам деятельности: операционная, инвестиционная и финансовая деятельность, с отдельным представлением курсовых валютных разниц и курсовых валютных разниц, связанных с конверсией.

90. Консолидированный отчет о движении денежных средств составляется согласно формату, представленному в приложении 4 к настоящему стандарту.

Этапы консолидации отчета о движении денежных средств

91. Составление консолидированного отчета о движении денежных средств включает следующие этапы:

- 1) конверсия показателей индивидуальных отчетов о движении денежных средств зарубежных дочерних предприятий в национальную валюту и определение курсовых валютных разниц, связанных с конверсией;
- 2) суммирование одноименных элементов индивидуальных отчетов о движении денежных средств субъектов, включенных в консолидацию;
- 3) исключение взаимных движений денежных средств субъектов, включенных в консолидацию;
- 4) определение движений денежных средств от получения/утраты контроля над дочерними предприятиями и от изменений долей участия, которые не ведут к утрате контроля;
- 5) заполнение формата консолидированного отчета о движении денежных средств.

92. При составлении консолидированного отчета о движении денежных средств элементы индивидуальных отчетов о движении денежных средств зарубежных дочерних предприятий, включенных в консолидацию, пересчитываются в национальную валюту следующим образом:

- 1) элементы поступлений и выплат денежных средств пересчитываются путем применения среднего официального обменного курса молдавского лея за отчетный период;
- 2) остаток денежных средств на начало отчетного периода пересчитывается путем применения официального обменного курса молдавского лея на отчетную дату за предыдущий отчетный период;
- 3) остаток денежных средств на конец отчетного периода пересчитывается путем применения официального обменного курса молдавского лея на отчетную дату.

93. Курсовые валютные разницы, отраженные в индивидуальном отчете о движении денежных средств зарубежного дочернего предприятия, не пересчитываются в национальную валюту при консолидации и не включаются в консолидированный отчет о движении денежных средств.

94. После пересчета, в соответствии с п. 92, элементов индивидуального отчета о движении денежных средств зарубежного дочернего предприятия, включенного в консолидацию, курсовые разницы, связанные с конверсией,

рассчитываются как остаток денежных средств на конец отчетного периода минус остаток денежных средств на начало отчетного периода минус всего чистое движение денежных средств. Данная величина представляется отдельно от движений денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Пример 19. Субъект «А» владеет 70% уставного капитала субъекта «В», находящегося в Греции. Информация, содержащаяся в индивидуальном отчете о движении денежных средств дочернего предприятия «В» за отчетный период 201X г., представлена в гр. 2 таблицы 17. В результате конверсии отчета о движении денежных средств субъекта «В» были рассчитаны курсовые валютные разницы, связанные с конверсией, в сумме 67 233 молдавских леев.

Официальный курс молдавского лея составил:

- на 01.01.201X г. – 20,8895 MDL/EUR;
- средний официальный обменный курс за отчетный период 201X г. – 20,9338 MDL/EUR;
- на 31.12.201X г. – 21,4858 MDL/EUR.

Таблица 17

Конверсия показателей отчета о движении денежных средств дочернего предприятия «В» за отчетный период 201X г.

Показатели	Сумма в евро	Обменный курс	Сумма в леях
1	2	3	4 = 2 × 3
Чистое движение денежных средств от операционной деятельности	150 000	20,9338	3 140 070
Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности	(35 000)	20,9338	(732 683)
Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности	12 100	20,9338	253 299
Всего чистое движение денежных средств	127 100	20,9338	2 660 686
Положительные (отрицательные) курсовые валютные разницы	(200)	X	X
Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией	X	X	67 233
Остаток денежных средств на начало отчетного периода	2 300	20,8895	48 046
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	129 200	21,4858	2 775 965

На основании данных примера курсовые валютные разницы, связанные с конверсией, составляют 67 233 леев (2 775 965 леев – 48 046 леев – 2 660 686 леев).

95. В случае, если выплаты и поступления денежных средств между субъектами, включенными в консолидацию, имели место в разные отчетные периоды, при составлении консолидированного отчета о движении денежных средств стоимость движения денежных средств уменьшается, а остаток денежных средств группы увеличивается на соответствующие суммы на конец отчетного периода, в котором имело место перечисление.

Пример 20. 31.12.201X-1 г. дочернее предприятие «В» перечислило 10 000 леев материнскому предприятию «А» в счет погашения обязательств за ранее поставленные товары. Материнское предприятие «А» получило данную сумму на свой текущий счет 02.01.201X г.

На основании данных примера в консолидированном отчете о движении денежных средств за 201X г. движение денежных средств от операционной деятельности уменьшается на 10 000 леев и считается, что материнское предприятие «А» получило данную сумму в 201X-1 г., когда было осуществлено перечисление дочерним предприятием «В». В консолидированном отчете о движении денежных средств остаток денежных средств на начало 201X г. увеличивается на 10 000 леев.

При составлении консолидированного баланса на 31.12.201X г. остаток коммерческой дебиторской задолженности на начало отчетного периода уменьшается на 10 000 леев.

При составлении консолидированного отчета о движении денежных средств считается, что операция по перечислению/получению имела место полностью в 201X-1 г., а остаток денежных средств на 01.01.201X г. включает сумму в 10 000 леев.

96. При консолидации отчета о движении денежных средств одноименные элементы поступлений и выплат из индивидуальных отчетов о движении денежных средств субъектов, включенных в консолидацию, суммируются.

97. При составлении консолидированного отчета о движении денежных средств поступления и выплаты от

операций, осуществленных между субъектами, включенными в консолидацию, исключаются и представляется только движение денежных средств от операций с субъектами, не являющимися компонентами группы.

Пример 21. Группа состоит из трех субъектов – материнское предприятие «А» и дочерние предприятия «В» и «С». Материнское предприятие владеет 100% долей в уставных капиталах дочерних предприятий. Все субъекты, включенные в консолидацию, являются резидентами Республики Молдова.

В течение отчетного периода 201X г. имели место следующие операции внутри группы:

- дочернее предприятие «В» перечислило материнскому предприятию «А» денежные средства в счет погашения задолженности за приобретенные товары в сумме 100 000 леев;
- дочернее предприятие «В» оплатило 130 200 леев материнскому предприятию «А» в качестве процентов по займу, полученному в 201X-1 г. Также дочернее предприятие «В» погасило в 201X г. займ в сумме 300 000 леев, предоставленный в 201X-1 г. материнским предприятием «А»;
- в 201X г. дочернее предприятие «В» выплатило дивиденды материнскому предприятию «А» в сумме 200 000 леев;
- материнское предприятие «А» перечислило дочернему предприятию «С» 1 200 000 леев в качестве оплаты за оказанные услуги;
- дочернее предприятие «С» оплатило материнскому предприятию «А» 200 000 леев за купленное оборудование.

Информация из индивидуальных отчетов о движении денежных средств материнского предприятия «А» и дочерних предприятий «В» и «С» представлена в гр. 2–4 таблицы 18.

Таблица 18

Информация из индивидуальных и консолидированного отчетов о движении денежных средств за 201X г.

(в леях)

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о движении денежных средств			Исключения при консолидации, относящиеся к операциям с		Элементы консолидированного отчета о движении денежных средств
	материнского предприятия «А»	дочернего предприятия «В»	дочернего предприятия «С»	дочерним предприятием «В»	дочерним предприятием «С»	
1	2	3	4	5	6	7
Движение денежных средств от операционной деятельности						
Поступления от продаж	85 456 200	14 850 700	12 485 600	(100 000)	(1 200 000)	111 492 500
Оплата за приобретенные запасы и услуги	67 240 100	10 365 200	10 785 000	(100 000)	(1 200 000)	87 090 300
Выплаты работникам, органам социального и медицинского страхования	15 230 400	2 800 400	784 600			18 815 400

Показатели	Элементы индивидуальных отчетов о движении денежных средств			Исключения при консолидации, относящиеся к операциям с		Элементы консолидированного отчета о движении денежных средств
	материнского предприятия "А"	дочернего предприятия "В"	дочернего предприятия "С"	дочерним предприятием "В"	дочерним предприятием "С"	
Проценты выплаченные	401 500	130 200		(130 200)		401 500
Оплата подоходного налога	1 500 000	137 500	65 700			1 703 200
Прочие поступления	1 025 080	58 450	44 860			1 128 390
Прочие выплаты	3 140 300	308 710	60 200			3 509 210
Чистое движение денежных средств от операционной деятельности	(1 031 020)	1 167 140	834 960	(130 200)	0	1 101 280
<i>Движение денежных средств от инвестиционной деятельности</i>						
Поступления от продажи долгосрочных активов	3 100 300				(200 000)	2 900 300
Выплаты по поступлениям долгосрочных активов	4 120 600		200 000		(200 000)	4 120 600
Проценты полученные	200 450			(130 200)		70 250
Дивиденды полученные	380 600			(200 000)		180 600
в том числе: дивиденды полученные из-за рубежа						
Прочие поступления (выплаты)	300 000			(300 000)		0
Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности	(139 250)	0	(200 000)	(630 200)	0	(969 450)
<i>Движение денежных средств от финансовой деятельности</i>						
Поступления в виде кредитов и займов	12 000 000					12 000 000
Выплаты по кредитам и займам	8 500 000	300 000		(300 000)		8 500 000
Выплаты дивидендов		200 000		(200 000)		0
в том числе: дивиденды выплаченные нерезидентам						
Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности	3 500 000	(500 000)	0	500 000	0	3 500 000
Всего чистое движение денежных средств	2 329 730	667 140	634 960	0	0	3 631 830
Положительные (отрицательные) курсовые валютные разницы	(110 200)	(56 700)	(154 600)			(321 500)
Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией						
Остаток денежных средств на начало отчетного периода	4 200 350	120 600	22 140	X	X	4 343 090
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	6 419 880	731 040	502 500	X	X	7 653 420

На основании данных примера производятся следующие корректировки при консолидации:

- поступления от продаж материнского предприятия «А» и выплаты за приобретенные запасы и услуги дочернего предприятия «В» уменьшаются на 100 000 леев;
- проценты, выплаченные дочерним предприятием «В», соответственно проценты, полученные материнским предприятием «А», уменьшаются на 130 200 леев;
- дивиденды, полученные материнским предприятием «А», и выплата дивидендов дочерним предприятием «В», уменьшаются на 200 000 леев;
- выплаты по кредитам и займам, произведенные дочерним предприятием «В», и прочие поступления от инвестиционной деятельности материнского предприятия «А» уменьшаются на 300 000 леев;
- поступления от продаж дочернего предприятия «С» и выплаты за приобретенные запасы и услуги материнского предприятия «А» уменьшаются на 1 200 000 леев;

- поступления от продажи долгосрочных активов материнского предприятия «А» и выплаты на приобретение долгосрочных активов дочернего предприятия «В» уменьшаются на 200 000 леев;

Информация из гр. 7 таблицы 18 отражается в консолидированном отчете о движении денежных средств за 201X г.

98. Движение денежных средств от утраты или получения контроля над дочерними предприятиями классифицируется и представляется отдельно в составе инвестиционной деятельности. Сумма денежных средств, полученных или выплаченных в качестве компенсации за утрату или получение контроля над субъектами, отражается в консолидированном отчете о движении денежных средств после вычета денежных средств или эквивалентов денежных средств, полученных или переданных в рамках данных операций.

99. Движение денежных средств от утраты контроля не вычитается из движения денежных средств, связанного с получением контроля.

Пример 22. Акции дочернего предприятия были приобретены за 980 000 леев. Справедливая стоимость приобретенных активов и принятых обязательств составила:

- запасы – 700 000 леев;
- текущая дебиторская задолженность – 1 100 000 леев;
- денежные средства – 40 000 леев;
- долгосрочные активы – 940 000 леев;
- текущие обязательства – 1 200 000 леев;
- долгосрочные обязательства – 600 000 леев.

На основании данных примера движение денежных средств от получения контроля над дочерним предприятием составляет 940 000 леев ((700 000 леев + 1 100 000 леев + 40 000 леев + 940 000 леев – 1 200 000 леев – 600 000 леев) – 40 000 леев) и отражается по строке 130 «Поступления (выплаты) от получения/утраты контроля» консолидированного отчета о движении денежных средств.

Пример 23. Материнское предприятие продало свою инвестицию в дочернем предприятии за 450 000 леев. Остаток денежных средств в балансе дочернего предприятия на дату утраты контроля составил 47 000 леев.

На основании данных примера движение денежных средств от утраты контроля над дочерним предприятием составляет 403 000 леев (450 000 леев – 47 000 леев) и отражается по строке 130 «Поступления (выплаты) от получения/утраты контроля» консолидированного отчета о движении денежных средств.

100. Движение денежных средств, полученное в результате изменения долей участия в уставном капитале дочернего предприятия, не приводящее к утрате контроля, отражается в составе движения денежных средств от финансовой деятельности, за исключением случая, когда долей участия владеет инвестиционная компания и оценивается по справедливой стоимости.

Пример 24. Субъект «А» увеличил долю участия в капитале субъекта «В» с 80% до 90%. Стоимость операции составила 150 000 леев.

На основании данных примера сумма в 150 000 леев отражается по строке 200 «Поступления (выплаты) от изменения долей участия» консолидированного отчета о движении денежных средств.

Порядок составления консолидированного отчета о движении денежных средств

101. В строках консолидированного отчета о движении денежных средств отражается общая стоимость элементов, которые определяются также как показатели индивидуальных отчетов о движении денежных средств субъектов, включенных в консолидацию, с учетом специфических поправок, связанных с проведением этапов консолидации, в соответствии с п. 92–100 настоящего стандарта.

102. По строке 130 «Поступления (выплаты) от утраты/получения контроля» отражается сумма денежных средств, уплаченных или полученных в качестве оплаты за получение или утрату контроля над субъектами, включенными в консолидацию, за минусом денежных средств и эквивалентов денежных средств, поступивших или вышедших в результате данных сделок.

103. По строке 150 «Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности» отражается разница между денежными средствами, поступившими и выплаченными в отчетном периоде от инвестиционной деятельности, рассчитанная следующим образом: стр.090 – стр.100 + стр.110 + стр.120 ± стр.130 ± стр.140.

104. По строке 200 «Поступления (выплаты) от изменения долей участия» указывается сумма денежных средств в связи с изменением долевого участия в уставном капитале субъекта, которое не приводит к получению/утрате контроля.

105. По строке 220 «Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности» отражается разница между денежными средствами, поступившими и выплаченными в отчетном периоде от финансовой деятельности, рассчитанная следующим образом: стр.160 – стр.170 – стр.180 + стр.190 ± стр.200 ± стр.210.

106. По строке 230 «Всего чистое движение денежных средств» отражается движение денежных средств в отчетном периоде от: операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, рассчитанное следующим образом: ± стр.080 ± стр.150 ± стр.220.

107. По строке 250 «Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией» указываются разницы, полученные от пересчета в национальную валюту элементов индивидуальных отчетов о движении денежных средств зарубежных дочерних предприятий, необходимые для уравнивания остатков денежных средств на начало и на конец отчетного периода.

108. По строке 260 «Остаток денежных средств на начало отчетного периода» отражается остаток денежных средств на счетах учета денежных средств и денежных документов на начало отчетного периода. Данный остаток должен быть равен сумме остатков денежных средств на начало отчетного периода всех субъектов, включенных в консолидацию, и соответствовать остатку денежных средств, отраженному в строке 430 гр.4 консолидированного баланса.

109. По строке 270 «Остаток денежных средств на конец отчетного периода» отражается остаток денежных средств на счетах учета денежных средств и денежных документов на конец отчетного периода. Данный остаток должен быть равен сумме остатков денежных средств на конец отчетного периода всех субъектов, включенных

в консолидацию, и соответствовать остатку денежных средств, отраженному в строке 430 гр.5 консолидированного баланса.

Пояснительная записка к консолидированным финансовым отчетам

110. Пояснительная записка к консолидированным финансовым отчетам, кроме информации, предусмотренной в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, содержит как минимум следующую информацию:

- 1) общего назначения:
 - a) подтверждение того, что финансовые отчеты являются консолидированными;
 - b) основа заключения, что существует контроль тогда, когда материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия более чем половиной прав голосов;
 - c) доли участия, принадлежащие материнскому предприятию в уставном капитале каждого дочернего предприятия;
 - d) доли участия, принадлежащие субъектам группы в уставном капитале каждого ассоциированного субъекта;
 - e) любая разница относительно отчетной даты материнского предприятия и его дочерних предприятий, применяемая при составлении консолидированных финансовых отчетов;
 - f) наименование дочерних предприятий, не включенных в консолидацию;
 - g) существенные изменения в составе субъектов, включенных в консолидацию;
- 2) о финансовом положении:
 - a) положительный и отрицательный гудвилл, если при консолидации баланса была осуществлена его компенсация;
 - b) период списания гудвилла;
- 3) о финансовых результатах:
 - a) доход от продаж, расходы и совокупный результат отчетного периода, представленный по сегментам деятельности и географическим зонам;
 - b) расшифровка доходов и расходов от других видов деятельности;
 - c) дополнительная информация о характере расходов, включая расходы на обесценение и амортизацию и расходы по вознаграждениям работникам;
 - d) корректировки от переклассификации компонентов других элементов совокупного результата;
 - e) информация о чистой прибыли (чистом убытке) от непрерывных и прерванных видов деятельности;
 - f) характер и стоимость существенных элементов доходов, расходов и совокупного результата;
- 4) об изменениях собственного капитала:
 - a) существенные изменения элементов собственного капитала по операциям с собственниками материнского предприятия;

- b) существенная стоимость неконтролирующих интересов по каждому элементу собственного капитала;
- 5) о движении денежных средств:
 - a) поступления, выплаты и движения денежных средств, представленные по сегментам деятельности и географическим зонам;
 - b) корректировки от переклассификации элементов индивидуальных отчетов о движении денежных средств субъектов, включенных в консолидацию;
 - c) движение денежных средств от получения или утраты контроля над субъектами, включенными в консолидацию в течение отчетного периода;
 - d) движение денежных средств по изменениям долей участия в уставном капитале субъектов, включенных в консолидацию, которые не приводят к утрате контроля.

Утверждение, подписание и представление консолидированных финансовых отчетов

111. Консолидированные финансовые отчеты утверждаются, подписываются и представляются пользователям в соответствии с положениями Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Переходные положения

112. Для первого отчетного периода, в котором применяется настоящий стандарт, показатели, относящиеся к предыдущему отчетному периоду, не представляются в консолидированных финансовых отчетах.

Приложение 1

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ БАЛАНС на _____ 20__

№	Актив	Код стр.	Сальдо на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4	5
A. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ				
I. Нематериальные активы				
	1. Незавершенные нематериальные активы	010		
	2. Нематериальные активы в эксплуатации, всего	020		
	в том числе:			
	2.1. концессии, лицензии и товарные знаки	021		
	2.2. авторские права и охраняемые документы	022		

№	Актив	Код стр.	Сальдо на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	2.3. информационные программы	023		
	2.4. прочие нематериальные активы	024		
	3. Гудвилл	030		
	4. Авансы, выданные для нематериальных активов	040		
	Всего нематериальные активы (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040)	050		
	II. Долгосрочные материальные активы			
	1. Незавершенные долгосрочные материальные активы	060		
	2. Земельные участки	070		
	3. Основные средства, всего в том числе:	080		
	3.1. здания	081		
	3.2. специальные сооружения	082		
	3.3. машины, оборудование и технические установки	083		
	3.4. транспортные средства	084		
	3.5. мебель и инвентарь	085		
	3.6. прочие основные средства	086		
	4. Минеральные ресурсы	090		
	5. Долгосрочные биологические активы	100		
	6. Инвестиционная недвижимость	110		
	7. Авансы, выданные для долгосрочных материальных активов	120		
	Всего долгосрочные материальные активы (стр.060 + стр.070 + стр.080 + стр.090 + стр.100 + стр.110 + стр.120)	130		
	III. Долгосрочные финансовые инвестиции			
	1. Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	140		
	2. Долгосрочные финансовые инвестиции, оцененные по стоимости долевого участия	150		
	3. Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны, всего в том числе:	160		
	3.1. займы, предоставленные аффилированным сторонам	161		
	3.2. предоставленные займы, относящиеся к долям участия	162		
	3.3. прочие финансовые инвестиции	163		
	Всего долгосрочные финансовые инвестиции (стр.140 + стр.150 + стр.160)	170		

№	Актив	Код стр.	Сальдо на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	IV. Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы			
	1. Долгосрочная коммерческая дебиторская задолженность	180		
	2. Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон	190		
	в том числе: дебиторская задолженность, относящаяся к долям участия	191		
	3. Прочая долгосрочная дебиторская задолженность	200		
	4. Долгосрочные расходы будущих периодов	210		
	5. Прочие долгосрочные активы	220		
	Всего долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы (стр.180 + стр.190 + стр.200 + стр.210 + стр.220)	230		
	ВСЕГО ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ (стр.050 + стр.130 + стр.170 + стр.230)	240		
	V. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	I. Запасы			
	1. Материалы и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	250		
	2. Оборотные биологические активы	260		
	3. Незавершенное производство	270		
	4. Продукция и товары	280		
	5. Авансы, выданные для запасов	290		
	Всего запасы (стр.250 + стр.260 + стр.270 + стр.280 + стр.290)	300		
	II. Текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные активы			
	1. Текущая коммерческая дебиторская задолженность	310		
	2. Текущая дебиторская задолженность аффилированных сторон	320		
	в том числе: дебиторская задолженность, относящаяся к долям участия	321		
	3. Дебиторская задолженность бюджета	330		
	4. Дебиторская задолженность персонала	340		
	5. Прочая текущая дебиторская задолженность	350		

№	Актив	Код стр.	Сальдо на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
	6. Текущие расходы будущих периодов	360		
	7. Прочие оборотные активы	370		
	Всего текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные активы (стр.310 + стр.320 + стр.330 + стр.340 + стр.350 + стр.360 + стр.370)	380		
	III. Текущие финансовые инвестиции			
	1. Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	390		
	2. Текущие финансовые инвестиции, оцененные по стоимости долевого участия	400		
	3. Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны, всего в том числе:	410		
	3.1. займы, предоставленные аффилированным сторонам	411		
	3.2. предоставленные займы, относящиеся к долям участия	412		
	3.3. прочие финансовые инвестиции в аффилированные стороны	413		
	Всего текущие финансовые инвестиции (стр.390 + стр.400 + стр.410)	420		
	IV. Денежные средства и денежные документы	430		
	ВСЕГО ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ (стр.300 + стр.380 + стр.420 + стр.430)	440		
	ВСЕГО АКТИВЫ (стр.240 + стр.440)	450		

№	Пассив	Код стр.	Сальдо на	
			начало отчетного периода	начало отчетного периода
1	2	3	4	5
	C. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
	I. Уставный и незарегистрированный капитал			
	1. Уставный капитал	460		
	2. Неоплаченный капитал	470		
	3. Незарегистрированный капитал	480		
	4. Изъятый капитал	490		

№	Пассив	Код стр.	Сальдо на	
			начало отчетного периода	начало отчетного периода
	5. Имущество, полученное от государства с правом собственности	500		
	Всего уставный и незарегистрированный капитал (стр.460 + стр.470 + стр.480 + стр.490 + стр.500)	510		
	II. Премии капитала	520		
	III. Резервы			
	1. Резервный капитал	530		
	2. Уставные резервы	540		
	3. Прочие резервы	550		
	Всего резервы (стр.530 + стр.540 + стр.550)	560		
	IV. Прибыль (убыток)			
	1. Поправки результатов прошлых лет	570		
	2. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	580		
	3. Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	590		
	4. Использованная прибыль отчетного периода	600		
	Всего прибыль (убыток) (стр.570 + стр.580 + стр.590 + стр.600)	610		
	V. Резервы от переоценки	620		
	VI. Прочие элементы собственного капитала	630		
	VII. Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией	640		
	Собственный капитал собственников материнского предприятия (стр.510 + стр.520 + стр.560 + стр.610 + стр.620 + стр.630 + стр.640)	650		
	VIII. Неконтролирующие интересы	660		
	ВСЕГО СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ (стр.650 + стр.660)	670		
	D. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	1. Долгосрочные кредиты банков	680		
	2. Долгосрочные займы в том числе:	690		
	2.1. займы по выпущенным облигациям	691		
	из них: займы по выпущенным конвертируемым облигациям	692		
	2.2. прочие долгосрочные займы	693		
	3. Долгосрочные коммерческие обязательства	700		
	4. Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам	710		

№	Пассив	Код стр.	Сальдо на	
			на- чало отчет- ного пери- ода	нача- ло от- чет- ного пери- ода
	в том числе: обязательства, свя- занные с долями участия	711		
	5. Долгосрочные авансы, полу- ченные	720		
	6. Долгосрочные доходы буду- щих периодов	730		
	7. Прочие долгосрочные обяза- тельства	740		
	ВСЕГО ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (стр.680 + стр.690 + стр.700 + стр.710 + стр.720 + стр.730 + стр.740)	750		
Е.	ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	1. Краткосрочные кредиты банков	760		
	2. Краткосрочные займы, всего в том числе:	770		
	2.1. займы по выпущенным об- лигациям	771		
	из них: займы по выпущенным конвертируемыми облигациям	772		
	2.2. прочие текущие займы	773		
	3. Текущие коммерческие обяза- тельства	780		
	4. Текущие обязательства аффи- лированным сторонам	790		
	в том числе: обязательства, свя- занные с долями участия	791		
	5. Текущие авансы, полученные	800		
	6. Обязательства перед персо- налом	810		
	7. Обязательства по социально- му и медицинскому страхованию	820		
	8. Обязательства перед бюджетом	830		
	9. Обязательства перед соб- ственниками	840		
	10. Текущие доходы будущих периодов	850		
	11. Прочие текущие обязатель- ства	860		
	ВСЕГО ТЕКУЩИЕ ОБЯЗА- ТЕЛЬСТВА (стр.760 + стр.770 + стр.780 + стр.790 + стр.800 + стр.810 + стр.820 + стр. 830 + стр.840 + стр.850 + стр.860)	870		
Ф.	ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ			
	1. Оценочные резервы по возна- граждениям работникам	880		
	2. Оценочные резервы по гаран- тиям, предоставленным покупа- телям/клиентам	890		
	3. Оценочные резервы по на- логам	900		
	4. Прочие оценочные резервы	910		

№	Пассив	Код стр.	Сальдо на	
			на- чало отчет- ного пери- ода	нача- ло от- чет- ного пери- ода
	ВСЕГО ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ (стр.880 + стр.890 + стр.900 + стр.910)	920		
	ВСЕГО ПАССИВЫ (стр.670 + стр.750 + стр.870 + стр.920)	930		

Приложение 2

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ И УБЫТКАХ

с _____ по _____ 20 ____

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		пре- дыду- щий	те- ку- щий
1	2	3	4
Раздел «Прибыль и убытки»			
Доходы от продаж, всего	010		
из них:			
доходы от реализации продукции и товаров	011		
доходы от оказания услуг и выполне- ния работ	012		
доходы по договорам на строитель- ство	013		
доходы по договорам лизинга	014		
доходы по договорам микрофинан- сирования	015		
прочие доходы от продаж	016		
Себестоимость продаж, всего	020		
из них:			
балансовая стоимость реализован- ной продукции и товаров	021		
себестоимость оказанных услуг и вы- полненных работ	022		
себестоимость работ по договорам на строительство	023		
себестоимость услуг по договорам лизинга	024		
себестоимость услуг по контрактам микрофинансирования	025		
прочие расходы, связанные с доходами	026		
Валовая прибыль (валовой убы- ток) (стр.010 – стр.020)	030		
Другие доходы от операционной деятельности	040		
Расходы на реализацию	050		
Административные расходы	060		
Другие расходы от операционной деятельности	070		

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток) (стр.030 + стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.070)	080		
Финансовые доходы	090		
Финансовые расходы	100		
Результат: финансовая прибыль (убыток) (стр.090 – стр.100)	110		
Доходы, связанные с долгосрочными активами и чрезвычайные доходы	120		
Расходы, связанные с долгосрочными активами и чрезвычайные расходы	130		
Результат от операций, связанных с долгосрочными активами и чрезвычайные доходы: прибыль (убыток) (стр.120 – стр.130)	140		
Доля прибыли (убытка) отчетного периода, относящаяся к ассоциированным субъектам и совместно контролируемым субъектам	150		
Результат от прочих видов деятельности: прибыль (убыток) (стр.110 + стр.140 + стр.150)	160		
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.080 + стр.120)	170		
Расходы по подоходному налогу	180		
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода (стр.130 – стр.140), относящаяся к:	190		
Собственникам материнского предприятия	191		
Неконтролирующим интересам	192		
Раздел «Прочие элементы совокупного результата»			
Элементы, которые могут быть представлены позднее в отчете о прибыли и убытках	200		
Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией	201		
Прочие элементы	202		
Элементы, которые не будут представлены в отчете о прибыли и убытках	210		
Дооценка долгосрочных материальных активов	211		
Прочие элементы	212		
Совокупный результат отчетного периода (стр.190 + стр.200 + стр.210), относящийся к:	220		
Собственникам материнского предприятия	221		
Неконтролирующим интересам	222		

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

с _____ до _____ 20__

№	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ					
I.	Уставный и незарегистрированный капитал					
	1. Уставный капитал	010				
	2. Неоплаченный капитал	020				
	3. Незарегистрированный капитал	030				
	4. Изъятый капитал	040				
	5. Имущество, полученное от государства с правом собственности	050				
	Итого уставный и незарегистрированный капитал (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050)	060				
II.	Премии капитала	070				
III.	Резервы					
	1. Резервный капитал	080				
	2. Уставные резервы	090				
	3. Прочие резервы	100				
	Итого резервы (стр.080 + стр.090 + стр.100)	110				
IV.	Прибыль (убыток)					
	1. Поправки результатов прошлых лет	120				
	2. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	130				
	3. Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	140				
	4. Использованная прибыль отчетного периода	150				
	Итого прибыль (убыток) (стр.120 + стр.130 + стр.140 + стр.150)	160				
V.	Резервы от переоценки	170				

№	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
VI.	Прочие элементы собственного капитала	180				
VII.	Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией	190				
	Собственный капитал, относящийся к собственникам материнского предприятия (стр.060 + стр.070 + стр.110 + стр.160 + стр.170 + стр.180+ стр.190)	200				
	Неконтролирующие интересы	210				
	ВСЕГО СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ (стр.200 + стр.210)	220				

Приложение 4

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

с _____ по _____ 20__

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Движение денежных средств от операционной деятельности			
Поступления от продаж	010		
Денежные выплаты за приобретенные запасы и услуги	020		
Выплаты работникам, органам социального и медицинского страхования	030		
Проценты выплаченные	040		
Выплата подоходного налога	050		
Прочие поступления	060		
Прочие выплаты	070		

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
Чистое движение денежных средств от операционной деятельности (стр.010 – стр.020 – стр.030 – стр.040 – стр.050 + стр.060 – стр.070)	080		
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности			
Поступление от продажи долгосрочных активов	090		
Выплаты на приобретение долгосрочных активов	100		
Проценты полученные	110		
Дивиденды полученные	120		
в том числе: дивиденды, полученные из-за рубежа	121		
Поступления (выплаты) от утраты/получения контроля	130		
Прочие поступления (выплаты)	140		
Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности (стр.090 – стр.100 + стр.110 + стр.120 ± стр.130 ± стр.140)	150		
Движение денежных средств от финансовой деятельности			
Поступления в виде кредитов и займов	160		
Выплаты по кредитам и займам	170		
Выплаты дивидендов	180		
в том числе: дивиденды, выплаченные нерезидентам	181		
Поступления от операций с капиталом	190		
Поступления (выплаты) от изменения долей участия	200		
Прочие поступления (выплаты)	210		
Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности (стр.160 – стр.170 – стр.180 + стр.190 ± стр.200 ± стр.210)	220		
Всего чистое движение денежных средств (± стр.080 ± стр.150 ± стр.220)	230		
Положительные (отрицательные) курсовые валютные разницы	240		
Курсовые валютные разницы, связанные с конверсией	250		
Остаток денежных средств на начало отчетного периода	260		
Остаток денежных средств на конец отчетного периода (± стр.230 ± стр.240 ± стр.250 + стр.260)	270		

Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг

(Утверждены Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящие методические указания разработаны исходя из необходимости установления общих правил (норм) ведения бухгалтерского учета производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг.

Цель

2. Цель настоящих методических указаний состоит в установлении порядка бухгалтерского учета производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг.

Сфера действия

3. Настоящие методические указания распространяются на субъекты, применяющие национальные стандарты бухгалтерского учета и осуществляющие деятельность по производству продукции и/или оказанию услуг.

4. Настоящие методические указания не регламентируют порядок учета затрат, относящихся к:

- 1) запасам, приобретенным или полученным от сторонних лиц (НСБУ «Запасы»);
- 2) долгосрочным нематериальным и материальным активам (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»);
- 3) договорам на строительство (НСБУ «Договоры на строительство»);
- 4) активам, полученным в финансовый лизинг (НСБУ «Договоры лизинга»);
- 5) финансовым инвестициям (НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»);
- 6) квалифицируемым активам (НСБУ «Затраты по займам»);
- 8) биологическим активам и сельскохозяйственной продукции (НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»).

Определения

5. В настоящих методических указаниях используемые понятия означают:

Основная деятельность – деятельность, связанная с производством продукции и/или оказанием услуг, которая составляет цель деятельности субъекта.

Вспомогательные производства – производства по обслуживанию основной деятельности субъекта (например, производство тары и инструментов, транспортное обслуживание, снабжение разными видами энергии, ремонт основных средств).

Калькуляция себестоимости – совокупность способов, используемых для исчисления себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг.

Производственные затраты – ресурсы, представленные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции /оказания услуг.

Прямые затраты – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции прямым путем без промежуточных расчетов.

Распределяемые затраты – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции только после промежуточных расчетов.

Косвенные производственные затраты – затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений субъекта.

Объект калькуляции – продукция, работа, услуга, заказ, группа продукции (услуг), по которым калькулируется себестоимость.

Объект учета затрат – место (центр) возникновения затрат (например, деятельность, цех, участок, стадия (передел), продукция, работа, услуга, заказ, группа продукции (услуг)), по которым ведется бухгалтерский учет производственных затрат.

Калькуляционный период – период, за который калькулируется себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг (например, месяц, квартал, год).

Производственный процесс – совокупность операций, связанных с производством продукции /оказанием услуг.

Готовая продукция – ценности, которые прошли полностью стадии производственного процесса и не требуют дальнейшей обработки в рамках субъекта, были подвергнуты техническим испытаниям и приемке, полностью укомплектованы и могут складироваться с целью продажи или поставленные непосредственно покупателям.

Незавершенное производство – ценности, которые не прошли все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также продукция, не подвергнутая техническим испытаниям, и приемки или не полностью укомплектованные, а также затраты по незавершенным услугам и работам.

Побочная продукция – ценности, которые получены в производственном процессе одновременно с основной

продукцией и имеют второстепенное значение и несущественную стоимость по сравнению с основной продукцией.

Обслуживающие производства и хозяйства – подразделения субъекта социально-культурного назначения (например, столовые, общежития, спортивно-развлекательные центры, дома отдыха, дошкольные учреждения).

Полуфабрикаты – ценности, производственный процесс которых закончен в одном цехе (производственной стадии) и которые далее подвергаются обработке в другом цехе (производственной стадии) или поставляются покупателям.

Услуги – работы, выполненные субъектом для сторонних лиц и/или для внутренних подразделений (например, транспортные, ремонтные, посреднические, консультационные, учебные, спортивно-развлекательные, телефонные, Интернет, туристические услуги, работы по монтажу оборудования).

Общие правила

6. Субъекты, осуществляющие деятельность по производству продукции и/или оказанию услуг, обязаны вести бухгалтерский учет производственных затрат и калькулировать себестоимость произведенной продукции / оказанных услуг.

7. Производственные затраты признаются на основе метода начислений в том периоде, в котором они фактически были понесены. С этой целью необходим обособленный учет:

- 1) текущих затрат, которые включают фактически понесенные и признанные в текущем периоде (месяц, квартал, год) затраты (например, себестоимость израсходованных материалов, начисленная заработная плата основным рабочим, израсходованная электроэнергия);
- 2) затраты будущих периодов, которые включают затраты, осуществленные в текущем периоде, но относящиеся к будущим периодам (например, затраты, связанные с ремонтом основных средств, сертификациями, экспертизами, оценками);
- 3) предстоящие затраты, которые включают затраты, которые будут понесены в следующие периоды, но признаются в текущем периоде (например, оценочные резервы по отпускам основных рабочих).

8. Производственные затраты оцениваются по балансовой стоимости израсходованных запасов, фактически начисленной сумме оплаты труда персонала, непосредственно занятого в процессе производства продукции / оказания услуг, сумме обязательных взносов государственного социального и медицинского страхования, относящиеся к начисленной оплате труда, сумме амортизации долгосрочных активов производственного назначения, стоимости услуг, приобретенных от сторонних лиц, и др.

9. Бухгалтерский учет производственных затрат и калькуляция себестоимости произведенной продукции / оказанных услуг разграничивается по калькуляционным периодам.

10. Бухгалтерский учет производственных затрат ведется отдельно по основным и вспомогательным видам деятельности. Согласно учетным политикам, в рамках основных и вспомогательных видов деятельности бух-

галтерский учет производственных затрат может осуществляться по подразделениям (например, по цехам, мастерским, линиям), видам продукции/услуг и по другим направлениям, установленным субъектом.

11. Себестоимость готовой продукции и услуг отделяется от себестоимости незавершенного производства/услуг.

12. Бухгалтерский учет производственных затрат ведется по статьям затрат, которые включают:

- 1) прямые и распределяемые материальные затраты;
- 2) прямые и распределяемые затраты на персонал;
- 3) косвенные производственные затраты.

13. Субъект может изменить перечень статей затрат, предусмотренный в п.12 настоящих методических указаний, в зависимости от организационно-технологических особенностей, информационных потребностей, а также от существенности отдельных видов затрат (например, в добывающей отрасли может быть предусмотрена дополнительная статья затрат – амортизация минеральных ресурсов, в энергетической промышленности – амортизация основных средств).

14. Перечень, состав и порядок бухгалтерского учета производственных затрат, объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционный период и методы калькуляции себестоимости произведенной продукции / оказанных услуг устанавливаются в учетных политиках субъекта.

15. На основе настоящих методических указаний могут быть разработаны и утверждены в установленном законодательством порядке методические указания по бухгалтерскому учету производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг в разных отраслях/секторах национальной экономики с учетом их особенностей.

16. В соответствии с учетными политиками субъекта, бухгалтерский учет производственных затрат может осуществляться:

- 1) с применением управленческих счетов;
- 2) без применения управленческих счетов.

Порядок бухгалтерского учета производственных затрат выбирается каждым субъектом самостоятельно в зависимости от его размера, организационно-технологических особенностей и информационно-управленческих потребностей.

Бухгалтерский учет производственных затрат с применением управленческих счетов

17. Бухгалтерский учет производственных затрат с применением управленческих счетов рекомендуется субъектам, которые производят различные виды продукции и/или оказывают различные виды услуг. В случае применения управленческих счетов производственные затраты учитываются согласно положениям, предусмотренным в п. 18–46 настоящих методических указаний.

Производственные затраты основной деятельности

18. Производственные затраты основной деятельности представляют собой затраты, связанные с производством продукции и/или оказанием услуг, которые составляют цель деятельности субъекта.

Прямые и распределяемые материальные затраты

19. Материальные затраты представляют собой балансовую стоимость запасов или других материальных ресурсов, использованных непосредственно при производстве продукции /оказании услуг. В зависимости от способа включения в себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг материальные затраты подразделяются на:

- 1) прямые материальные затраты – связаны с производством одного вида продукции или оказания одного вида услуг и легко и точно идентифицируются по объектам учета затрат и калькуляции непосредственно путем наблюдения и измерения;
- 2) распределяемые материальные затраты – связаны с производством сопряженной продукции и могут быть отнесены на объекты калькуляции путем распределения.

20. Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с производством продукции, включают затраты на:

- 1) сырье и материалы, которые составляют основу произведенной продукции или являются необходимым компонентом при ее изготовлении;
- 2) комплектующие детали и полуфабрикаты, подвергающиеся сборке или дополнительной обработке у данного субъекта;
- 3) услуги производственного характера, оказанные сторонними лицами (например, по выполнению отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов);
- 4) топливо всех видов, расходуемое в технологических целях;
- 5) энергию всех видов (например, электрическую, тепловую энергию, сжатый воздух, холод, воду), расходуемую на технологические цели;
- 6) тару и тарные материалы, расходуемые в производственных подразделениях;
- 7) прочие прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с производством продукции.

21. Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с оказанием услуг, включают затраты на:

- 1) материалы, которые являются необходимым компонентом при оказании услуг;
- 2) запасные части, расходуемые в технологических целях;
- 3) услуги производственного характера, оказанные сторонними лицами (например, по выполнению отдельных операций по оказанию услуг);
- 4) топливо всех видов, горюче-смазочные материалы, расходуемые в технологических целях;
- 5) энергию всех видов (например, электрическую, тепловую энергию, сжатый воздух, холод, воду), расходуемую в технологических целях;
- 6) прочие прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с оказанием услуг.

22. Согласно учетным политикам субъекта, материалы, использованные при оказании услуг, могут отражаться в учете как отдельные операции по выбытию запасов в соответствии с НСБУ «Запасы». В таком случае стоимость

использованных материалов не включается в себестоимость оказанных услуг.

23. Прямые и распределяемые материальные затраты, относящиеся к основной деятельности, учитываются отдельно по объектам учета затрат и калькуляции себестоимости. Эти затраты признаются в период фактического использования запасов или других материальных ресурсов в процессе производства продукции и/или оказания услуг и отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов или увеличение текущих обязательств. Использованные запасы оцениваются в соответствии с НСБУ «Запасы».

24. Распределяемые материальные затраты возникают при комплексной переработке материалов, когда из одного типа материала одновременно производится несколько видов сопряженной продукции (например, при производстве сметаны из цельного молока одновременно получают и обезжиренное молоко). Эти затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально нормам расхода материалов, объему произведенной продукции (в количественном или условно количественном выражении) или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

Пример 1. В сентябре 201X года при комплексной переработке материала «X» было одновременно получено 300 штук продукции «А» и 200 кг продукции «В». В этих целях израсходовано 5824 кг материала «X», себестоимость единицы которого составляет 150 леев.

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, распределяемые материальные затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально нормативному расходу материалов. Норма расхода материала «X» на единицу продукции «А» составляет 8 кг, а продукции «В» – 14 кг.

На основании данных примера общая сумма распределяемых материальных затрат составляет 873600 леев (5824 кг × 150 леев) и относится на отдельную продукцию согласно расчету, представленному в таблице 1.

Таблица 1

Распределение материальных затрат по видам продукции пропорционально нормативному расходу материалов

Виды продукции	Единица измерения	Фактический объем производства	Норма расхода, кг	Нормативный расход материала, кг	Коэффициент распределения	Фактический расход материала, кг	Распределяемые материальные затраты, леев
1	2	3	4	5	$6 = \frac{\sum 7}{\sum 5}$	$7 = 5 \times 6$	8
«А»	шт.	300	8	2400	1,12	2688	403 200
«В»	кг	200	14	2800	1,12	3136	470 400
Всего	-	-	-	5200		5824	873 600

Согласно расчетам из таблицы 1, распределяемые материальные затраты, понесенные в сентябре 201X года,

отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности в сумме 403 200 леев по продукции «А» и 470 400 леев по продукции «В» при одновременном уменьшении запасов в сумме 873 600 леев.

25. Побочная продукция, полученная в производственном процессе, оценивается согласно НСБУ «Запасы» по чистой стоимости реализации. Стоимость побочной продукции вычитается из себестоимости основной продукции или сопряженной продукции и отражается в учете как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности. При производстве сопряженной продукции чистая стоимость реализации побочной продукции распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально количеству, стоимости использованного исходного материала или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

Пример 2. Используя данные примера 1, предположим, что субъект в сентябре 201X года в процессе переработки материала «Х» получил дополнительно и побочную продукцию «С» в количестве 364 кг. Чистая стоимость реализации единицы продукции «С» составляет 40 леев. Согласно учетным политикам субъекта стоимость побочной продукции распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально фактическому количеству использованного материала.

На основании данных примера, чистая стоимость реализации побочной продукции составляет 14 560 леев (364 кг × 40 леев) и относится на отдельные виды сопряженной продукции согласно расчету, представленному в таблице 2.

Таблица 2

Распределение стоимости побочного изделия по видам сопряженной продукции пропорционально количеству израсходованного исходного материала

Виды изделий	Фактический расход материала, кг	Коэффициент распределения	Стоимость побочного изделия, леев
1	2	$3 = \sum 4 : \sum 2$	4
«А»	2688	2,5	6720
«В»	3136	2,5	7840
Всего	5824		14 560

Согласно расчетам из таблицы 2, побочная продукция, полученная субъектом в сентябре 201X года, отражается в учете как увеличение запасов в сумме 14 560 леев при одновременном уменьшении затрат основной деятельности в сумме 6720 леев по продукции «А» и 7840 леев по продукции «В».

26. Пригодные отходы, полученные в процессе производства, оцениваются в соответствии с НСБУ «Запасы» по справедливой стоимости. Стоимость пригодных отходов вычитается из себестоимости основной продукции или сопряженной продукции и учитывается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности. При производстве сопряженной продукции справедливая стоимость пригодных отходов распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально

нормам отходов или на другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

27. Стоимость потребленной энергии всех видов (например, электрической, тепловой энергии, сжатого воздуха, холода, воды) на технологические цели отражается в учете как увеличение затрат основной деятельности и увеличение текущих обязательств или уменьшение затрат вспомогательных производств. Если расход энергии не может быть идентифицирован отдельно по объектам калькуляции, то он распределяется пропорционально нормам расхода энергии, мощности потребления и количеству отработанных машино-часов или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

28. Услуги производственного характера, полученные от сторонних лиц в процессе производства продукции и оказания услуг, отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

Прямые и распределяемые затраты на персонал

29. Прямые и распределяемые затраты на персонал представляют собой оплату труда, взносы и другие выплаты, относящиеся к персоналу, непосредственно вовлеченному в процесс производства продукции и/или оказания услуг. Эти затраты включают:

- 1) оплату за выполненную работу, фактически отработанное время, исчисленную согласно формам и системам оплаты труда, применяемым субъектом;
- 2) надбавки и доплаты к заработной плате, начисленные персоналу;
- 3) премии, начисленные за достигнутые результаты;
- 4) оплату очередных ежегодных и дополнительных отпусков персонала, вовлеченного в процесс производства продукции /оказания услуг, или оценочные резервы, образованные на эти цели, оплату льготных часов для подростков, для выполнения государственных обязанностей и другие обязательные выплаты в соответствии с действующим законодательством;
- 5) прочие выплаты персоналу, непосредственно вовлеченному в процесс производства продукции и/или оказания услуг;
- 6) взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования, относящиеся к оплате труда персонала, непосредственно вовлеченного в процесс производства продукции и/или оказания услуг.

30. Прямые и распределяемые затраты на персонал признаются в период их начисления и отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

31. Прямые затраты на персонал (например, оплата труда основных рабочих, начисленная согласно сдельной системе оплаты труда) прямо включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги.

32. Распределяемые затраты на персонал включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги пропорционально тарифной (нормативной) заработной плате, сдельно начисленной оплате труда или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

Пример 3. В мае 201X года рабочим основного подразделения субъекта была начислена заработная плата согласно системам оплаты труда:

- сдельной в сумме 86 300 леев за производство продукции «А» и 52 700 леев за производство продукции «В»;
- повременной в сумме 48 650 леев за производство продукции «А» и «В».

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, заработная плата основных рабочих, начисленная повременно, распределяется по объектам калькуляции пропорционально заработной плате, начисленной сдельно.

На основании данных примера, заработная плата основных рабочих относится на отдельные виды продукции согласно расчету, представленному в таблице 3.

Таблица 3

Распределение заработной платы основных рабочих по видам продукции

Виды продукции	Заработная плата, начисленная сдельно, леев	Коэффициент распределения	Заработная плата, начисленная повременно, леев	Итого заработная плата основных рабочих, леев
1	2	$3 = \frac{\Sigma 4}{\Sigma 2}$	$4 = 2 \times 3$	$5 = 2 + 4$
«А»	86 300	0,35	30 205	116 505
«В»	52 700	0,35	18 445	71 145
Всего	139 000		48 650	187 650

Согласно расчетам из таблицы 3, затраты на заработную плату основных рабочих отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности в сумме 116 505 леев по продукции «А» и 71 145 леев по продукции «В» при одновременном увеличении текущих обязательств в сумме 187 650 леев.

33. Взносы работодателя на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги пропорционально оплате труда персонала, непосредственно вовлеченного в процесс производства продукции и/или оказания услуг. Эти взносы отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

Косвенные производственные затраты

34. Косвенные производственные затраты включают:

- 1) амортизацию долгосрочных нематериальных и материальных активов производственного назначения;
- 2) затраты на содержание, обслуживание и ремонт долгосрочных материальных активов производственного назначения;
- 3) платежи по операционному лизингу (аренде, имущественному найму) активов производственного назначения;

- 4) оплату труда и взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования административного и обслуживающего персонала производственных подразделений субъекта;
- 5) затраты на совершенствование технологии, организации производства, повышение качества продукции/услуг;
- 6) стоимость (износ) малоценных и быстроизнашиваемых предметов, используемых в производственных подразделениях субъекта;
- 7) затраты на обеспечение безопасности труда и охрану здоровья, а также создание нормальных условий труда в производственных подразделениях субъекта;
- 8) стоимость услуг по охране производственных подразделений субъекта;
- 9) затраты на откомандирование в производственных целях работников, занятых в процессе производства продукции /оказания услуг;
- 10) себестоимость услуг вспомогательных производств, относящихся к производству продукции /оказанию услуг (например, электрической и тепловой энергии собственного производства);
- 11) прочие производственные затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений.

35. Косвенные производственные затраты учитываются отдельно от затрат основной деятельности и вспомогательных производств и отражаются в учете как увеличение косвенных производственных затрат и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и др.

36. Косвенные производственные затраты распределяются в соответствии с НСБУ «Запасы» и учитываются как увеличение текущих расходов, затрат основной деятельности и вспомогательных производств и уменьшение косвенных производственных затрат.

Особенности бухгалтерского учета производственных затрат вспомогательных производств

37. Производственные затраты вспомогательных производств представляют собой затраты, связанные с:

- 1) производством тары;
- 2) снабжением различного рода энергией (например, электрической, тепловой энергией, сжатым воздухом, холодом, водой);
- 3) транспортным обслуживанием;
- 4) ремонтом основных средств;
- 5) производством инструментов, специального оборудования, запасных частей и др.;
- 6) производством прочей продукции или оказанием прочих услуг вспомогательного характера для внутренних нужд субъекта и/или предназначенных для поставки сторонним лицам.

38. Материальные затраты, затраты на персонал и косвенные производственные затраты вспомогательных производств учитываются согласно п.19–36 настоящих методических указаний. Эти затраты отражаются в учете как увеличение затрат вспомогательных производств и

увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, износа малоценных и быстроизнашивающихся активов, уменьшение запасов и др.

39. Если в рамках одного вспомогательного производства оказывается один тип услуг (производится один тип продукции), все соответствующие затраты учитываются как прямые. В обратном случае отдельно выделяются прямые и распределяемые затраты вспомогательных производств и косвенные производственные затраты, связанные с обслуживанием и управлением вспомогательного производства.

40. Взаимно оказанные услуги и переданная продукция между вспомогательными подразделениями (цехами) оцениваются по нормативной (плановой) себестоимости или иным способом, установленным в учетных политиках субъекта. Стоимость этих услуг/продукции отражается в учете как увеличение затрат одного вида и уменьшение затрат другого вида вспомогательных производств.

41. Услуги/продукция вспомогательных подразделений, за исключением взаимных услуг/продукции, оцениваются по фактической себестоимости, которая определяется следующим образом:

Фактическая себестоимость единицы услуги/продукции	=	Общее количество услуги/продукции	-	Количество услуги/продукции, взаимно оказанной/переданной
вспомогательного производства		вспомогательного производства		данной
		+ Себестоимость взаимно полученных услуг/продукции		- Себестоимость услуги/продукции, взаимно оказанной/переданной
		исключением себестоимости взаимно полученных услуг/продукции		взаимно оказанной/переданной

42. Себестоимость услуг/продукции вспомогательных подразделений, за исключением взаимных услуг/продукции, отражается в учете как уменьшение затрат вспомогательных производств при одновременном увеличении:

- 1) активов – при включении себестоимости услуг/продукции вспомогательных подразделений в первоначальную стоимость долгосрочных материальных активов, при ремонте (модернизации) долгосрочных материальных активов с соблюдением условий капитализации согласно НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», при производстве активов во вспомогательных подразделениях;
- 2) затрат основной деятельности – при оказании/передаче услуг/продукции вспомогательных подразделений подразделениям основной деятельности;
- 3) текущих расходов – при поставке услуг/продукции вспомогательных подразделений сторонним лицам, в целях сбыта, административных или по выбытию долгосрочных материальных или оборотных активов и др.

Пример 4. Субъект располагает транспортным цехом и котельной, которые оказывают услуги основным цехам, для офисных нужд субъекта, сторонним лицам и друг другу. Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, взаимные поставки между вспомогательными цехами оцениваются по плановой себестоимости. В сентябре 201X года плановая себестоимость услуг, оказанных транспортным цехом, составляет 4,3 лея за т/км, а плановая себестоимость пара, произведенного котельной, – 1,1 лея за м³.

В сентябре 201X года транспортный цех оказал услуги в объеме 10 920 т/км, в том числе 6500 т/км основным цехам, 2620 т/км – для офисных нужд, 340 т/км – котельной и 1460 т/км – сторонним лицам. В этом месяце транспортный цех понес затраты в сумме 48 438 леев, за исключением себестоимости потребленного пара в объеме 2500 м³.

На основании данных примера, субъект в сентябре 201X года отражает в учете себестоимость пара, потребленного транспортным цехом, в сумме 2750 леев (2500 м³ × 1,1 лея) – как увеличение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) и уменьшение затрат вспомогательных производств (котельной).

В сентябре 201X года фактическая себестоимость услуг транспортного цеха составляет 4,7 лея за т/км (48 438 леев + 2750 леев – 340 т/км × 4,3 лея за т/км) : (10 920 т/км – 340 т/км).

Субъект списывает затраты транспортного цеха, относящиеся к оказанным в сентябре 201X года услугам:

- основным цехам – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 30 550 леев (6500 т/км × 4,7 лея за т/км);
- для офисных нужд субъекта – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 12 314 леев (2620 т/км × 4,7 лея за т/км);
- сторонним лицам – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 6862 леев (1460 т/км × 4,7 лея за т/км);
- котельной – как увеличение затрат вспомогательных производств (котельной) и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 1462 леев (340 т/км × 4,3 лея за т/км).

Бухгалтерский учет производственных потерь

43. Производственные потери включают потери, относящиеся к запасам, персоналу (например, оплата труда за простой, предусмотренные производственным процессом), браку, и другие аналогичные потери, отраженные в процессе производства продукции и/или оказания услуг.

44. Производственные потери отражаются в учете:

- 1) в пределах установленных норм – как увеличение производственных затрат и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.;

- 2) сверх установленных норм – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.

45. Ценности, полученные от окончательного брака, оцениваются по чистой стоимости реализации и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение производственных затрат.

46. Материальный ущерб, относящийся к производственным потерям по вине персонала и/или сторонних лиц, признается и оценивается в соответствии с действующим законодательством. Сумма материального ущерба отражается в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Бухгалтерский учет производственных затрат без применения управленческих счетов

47. Бухгалтерский учет производственных затрат без применения управленческих счетов рекомендуется для субъектов, которые изготавливают один вид продукции (группу однородной продукции) или оказывают один вид услуг (группу однородных услуг). В этом случае производственные затраты отражаются непосредственно на счетах финансового учета и учитываются как увеличение запасов (незавершенного производства) и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов, уменьшение запасов и др.

Бухгалтерский учет затрат обслуживающих производств и хозяйств

48. Затраты обслуживающих производств и хозяйств отражаются отдельно от затрат основных и вспомогательных видов деятельности и учитываются на отдельном управленческом счете. В соответствии с учетными политиками и порогом существенности, эти затраты могут быть отражены в учете непосредственно как текущие расходы. В течение отчетного периода затраты обслуживающих производств и хозяйств учитываются как увеличение затрат или текущих расходов и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов, уменьшение запасов и др. При учете затрат на отдельном управленческом счете в конце калькуляционного периода определяется себестоимость продукции и услуг обслуживающих производств и хозяйств, которая отражается в учете как увеличение запасов, текущих расходов и уменьшение затрат.

Калькуляция себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг

Общие правила

49. Калькуляция себестоимости продукции/услуг включает следующие основные этапы:

- 1) определение незавершенного производства на начало отчетного периода;

- 2) отражение в учете прямых и косвенных затрат основной деятельности и вспомогательных производств;
- 3) распределение косвенных производственных затрат между себестоимостью произведенной продукции /оказанных услуг и текущими расходами;
- 4) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции /оказанных услуг вспомогательных подразделений;
- 5) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции /оказанных услуг основных подразделений;
- 6) распределение затрат вспомогательных производств между видами основной деятельности;
- 7) оценка пригодных отходов и исключение их стоимости из производственных затрат;
- 8) определение себестоимости окончательного брака и ее вычитание из производственных затрат;
- 9) определение себестоимости побочной продукции и ее вычитание из производственных затрат;
- 10) определение себестоимости незавершенного производства на конец калькуляционного периода в соответствии с НСБУ «Запасы» и ее исключение из себестоимости продукции.

50. Калькуляция себестоимости продукции/услуг осуществляется по объектам калькуляции (например, продукции /группы однородной продукции, услуга /группы однородных услуг) и калькуляционным периодам (например, месяц, квартал, год).

51. В соответствии с учетными политиками субъект определяет общую себестоимость и/или себестоимость единицы произведенной продукции /оказанных услуг. Общая себестоимость определяется для общего количества (объема) произведенной продукции /оказанных услуг. Себестоимость единицы продукции/услуги исчисляется путем деления общей себестоимости на общее количество (общий объем) единиц произведенной продукции /оказанных услуг, установленной субъектом в зависимости от технологических особенностей (например, себестоимость одного км, себестоимость одного кубического метра, себестоимость одной штуки).

52. Калькуляция себестоимости осуществляется на основании калькуляционных единиц (единиц измерения), которые отличаются в зависимости от вида и характера произведенной продукции /оказанных услуг, основными из которых являются:

- 1) физические единицы (например, м², м³, кг);
- 2) единицы времени (например, часы, дни);
- 3) условные единицы (например, технические единицы измерения, такие как: литр молока жирностью 2,5%, лошадиные силы двигателя).

53. Фактическая себестоимость произведенной продукции учитывается как увеличение запасов, долгосрочных активов, текущих расходов (например, при поставке продукции непосредственно из основного подразделения) и др. и уменьшение затрат основной деятельности и вспомогательных производств или незавершенного производства и др.

54. Фактическая себестоимость оказанных услуг учитывается как увеличение долгосрочных и оборотных активи-

вов, затрат, текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности и вспомогательных производств и др.

Методы калькуляции себестоимости

55. Калькуляция себестоимости может осуществляться посредством следующих основных методов: простого, попередельного, позаказного, стандартного или другими методами, установленными в учетных политиках.

56. В соответствии с учетными политиками, субъект может использовать отдельный метод калькуляции, несколько методов или комбинацию методов калькуляции себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг в зависимости от организационно-технологических особенностей и информационно-управленческих потребностей.

57. В случае, если значительно изменяется организационно-технологический процесс, может измениться и метод калькуляции себестоимости. Последствия изменений метода калькуляции учитываются в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

58. Простой метод калькуляции себестоимости может применяться субъектами, которые производят один вид продукции или группу однородной продукции, выполняют один вид работы или оказывают один вид услуги (например, производство электроэнергии, добыча камня, оказание транспортных услуг).

59. При применении простого метода все производственные затраты считаются прямыми затратами.

60. Затраты на единицу продукции или услуги при применении простого метода определяются путем соотношения общей суммы прямых затрат на количество произведенной продукции /оказанных услуг в калькуляционном периоде.

Пример 5. В июне 201X года субъект произвел 150 кг продукции и понес следующие затраты на:

- материалы – в сумме 20 000 леев,
- персонал (включая взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования) – 6000 леев,
- амортизацию производственного оборудования – 6250 леев.

По данным примера, в июне 201X года субъект отражает в бухгалтерском учете:

- a) понесенные производственные затраты в сумме 32 250 леев (20 000 леев + 6000 леев + 6250 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:
 - уменьшение запасов – 20 000 леев,
 - увеличение текущих обязательств – 6000 леев,
 - увеличение амортизации долгосрочных материальных активов – 6250 леев;
- b) себестоимость произведенной продукции в сумме 32 250 леев – как увеличение запасов (готовой продукции) и уменьшение затрат основной деятельности.

Согласно данным примера, себестоимость единицы произведенной продукции составляет 215 леев/кг (32 250 леев : 150 кг).

61. Попередельный метод калькуляции себестоимости может применяться при массовом или крупносерий-

ном производстве продукции (например, производство цемента, керамики, сахара, консервов, мороженого, хлебобулочных изделий, растительного масла, текстиля). Передел для калькуляции устанавливается субъектом самостоятельно и может совпадать или не совпадать с переделом (стадией) производства.

62. При применении попередельного метода калькуляции себестоимости затраты накапливаются по переделам калькуляции. Себестоимость продукции включает накопленные затраты в предыдущих переделах и затраты, относящиеся к соответствующему переделу производства.

63. Попередельный метод калькуляции себестоимости имеет два варианта:

- 1) бесполуфабрикатный, который предусматривает исчисление себестоимости незавершенного производства и готовой продукции по переделам производства на конец периода, установленного субъектом, путем суммирования затрат всех переделов;
- 2) полуфабрикатный, который предусматривает калькуляцию себестоимости готовой продукции, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства. Применение полуфабрикатного варианта предусматривает накопление прямых и косвенных затрат, включая себестоимость полуфабриката предыдущего передела. В этом случае себестоимость полученного полуфабриката переносится при необходимости в следующий передел, где также включаются накопленные производственные затраты. Себестоимость, исчисленная в последнем переделе, является себестоимостью готовой продукции. Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в производственном процессе, для внутренних нужд субъекта или могут быть реализованы.

Пример применения попередельного метода калькуляции себестоимости представлен в приложении 1.

64. Позаказный метод калькуляции себестоимости может применяться субъектами, производящим индивидуальную или мелкосерийную продукцию, характеризующуюся уникальными экземплярами (группами), которые не повторяются или повторяются редко (например, производство оборудования, производство мебели на заказ, ремонт машин и оборудования). При применении данного метода объектом калькуляции является заказ, который может быть: продукция или серия продукции, услуга или группа услуг, работа или комплекс работ и др.

65. При применении позаказного метода калькуляции себестоимости затраты учитываются и накапливаются по каждому заказу. По незавершенным заказам себестоимость незавершенного производства включает затраты, накопленные в течение предыдущих и текущего отчетных периодов. Калькуляционным периодом является срок исполнения заказа.

Пример 6. В ноябре 201X года субъект приступил к исполнению заказов «А» и «В». Заказ «А» был завершен в том же месяце, а заказ «В» остался незавершенным на конец 201X года. Информация о понесенных затратах приведена в таблице 4.

Исходные данные

(в леяхх)

Затраты	ноябрь		декабрь
	заказ		
	«А»	«В»	«В»
1. Себестоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	-	-	18 060
2. Затраты, понесенные в течение отчетного периода, в том числе:	9030	18 060	4150
2.1 Прямые материальные и распределяемые затраты	5000	10 000	2500
2.2 Прямые и распределяемые затраты на персонал	2530	5060	1500
2.3 Косвенные производственные затраты	1500	3000	150
3. Себестоимость незавершенного производства на конец месяца	-	18 060	22 210
4. Общая себестоимость завершенного заказа	9030	-	-

По данным примера, субъект отражает в учете:
в ноябре 201X года:

- a) понесенные производственные затраты по заказу «А» в сумме 9030 леев (5000 леев + 2530 леев + 1500 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:
 - уменьшение запасов – 5000 леев;
 - увеличение текущих обязательств – 2530 леев;
 - уменьшение косвенных производственных затрат – 1500 леев;
- b) себестоимость готовой продукции по заказу «А» в сумме 9030 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;
- c) понесенные производственные затраты по заказу «В» в сумме 18 060 леев (10 000 леев + 5060 леев + 3000 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:
 - уменьшение запасов – 10 000 леев;
 - увеличение текущих обязательств – 5060 леев;
 - уменьшение косвенных производственных затрат – 3000 леев;
- d) себестоимость незавершенного производства по заказу «В» в сумме 18 060 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

в декабре 201X года:

- a) понесенные производственные затраты по заказу «В» в сумме 22 210 леев (20 560 леев + 1500 леев + 150 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:
 - уменьшение запасов – 20 560 леев (18 060 леев + 2500 леев);
 - увеличение текущих обязательств – 1500 леев;
 - уменьшение косвенных производственных затрат – 150 леев;

- b) себестоимость незавершенного производства по заказу «В» в сумме 22 210 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

66. Стандартный метод калькуляции себестоимости предусматривает установление стандартов (норм) на основе норм расхода материалов, нормативов затрат на персонал и др. Эти стандарты должны пересматриваться и корректироваться периодически в зависимости от изменения условий производственного процесса или оказания услуг (например, применение новых технологий) и других изменений (например, тарифов, цен).

67. При применении стандартного метода калькуляции себестоимости стоимость запасов и других ресурсов, использованных для производства продукции /оказания услуг, учитывается по стандартной (нормативной) себестоимости как увеличение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и уменьшение запасов, увеличение амортизации долгосрочных активов, текущих обязательств и др. Продукция, полученная в течение периода, оценивается по стандартной (нормативной) себестоимости и учитывается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств.

68. Отклонения (изменения) стандартных затрат отражаются отдельно и учитываются следующим образом:

- 1) положительные отклонения (фактическая себестоимость меньше стандартной себестоимости) – как увеличение запасов, уменьшение текущих обязательств и др. и уменьшение сумм отклонений;
- 2) отрицательные отклонения (фактическая себестоимость выше стандартной себестоимости) – как увеличение сумм отклонений и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.

69. При применении стандартного метода калькуляции себестоимости фактическая себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг определяется путем корректировки стандартной себестоимости на сумму отклонений (изменений) и учитывается следующим образом:

- 1) положительные отклонения – как увеличение отклонений и уменьшение запасов (готовой продукции /незавершенного производства) и/или текущих расходов (себестоимости продаж);
- 2) отрицательные отклонения – как увеличение запасов (готовой продукции /незавершенного производства) и/или текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение отклонений.

Раскрытие информации

70. В пояснительной записке к финансовым отчетам субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно производственных затрат:

- 1) порядок (вариант) бухгалтерского учета производственных затрат;
- 2) метод распределения распределяемых материальных затрат и затрат на персонал;
- 3) методы (способы) распределения косвенных производственных затрат;
- 4) методы калькуляции себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг;

- 5) производственные потери, отраженные в отчетном периоде.

Переходные положения

71. Настоящие методические указания применяются начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

72. Настоящие методические указания вступают в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Попередельный метод калькуляции себестоимости продукции

Исходные данные. В августе 201X года субъект произвел два вида продукции «А» и «С», а также полуфабрикат «Х», который производится в пердеде I, используется для производства изделия «С» и предназначен для продажи сторонним лицам.

В соответствии с учетными политиками, субъект применяет попередельный метод калькуляции себестоимости продукции «А» (бесполуфабрикатный вариант), продукции «С» и полуфабриката «Х» (полуфабрикатный вариант), а калькуляционным периодом является месяц.

Полуфабрикат «Х» стоимостью 1200 леев был использован в процессе производства продукции «С», а остаток – сдан на склад.

На начало августа 201X года себестоимость незавершенного производства для продукции «А» составляет 1100 леев.

Ниже приводится информация о затратах, понесенных субъектом.

(в леяхх)

Затраты	Изделия		Полуфабрикат «Х»
	«А»	«С»	
Передел 1			
1. Понесенные затраты, в том числе:	1450	-	1500
1.1. Прямые материальные затраты	1000		1000
1.2. Прямые затраты на персонал	300		400
1.3. Косвенные производственные затраты	150		100
Передел 2			
2. Понесенные затраты, в том числе:	2200	1400	
2.1. Прямые материальные затраты	900	100	
2.2. Прямые затраты на персонал	1200	1000	
2.3. Косвенные производственные затраты	100	300	

По данным примера, в августе 201X года субъект учитывает понесенные затраты в случае применения варианта:

без полуфабрикатов (продукция «А»):

в пердеде I:

- а) понесенные затраты на производство продукции «А» в сумме 2550 леев (1100 леев + 1000 леев + 300 леев + 150 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:
- уменьшение запасов – 2100 леев (1100 леев + 1000 леев);
 - увеличение текущих обязательств – 300 леев;
 - уменьшение косвенных производственных затрат – 150 леев.

в пердеде II:

- а) понесенные затраты на производство продукции «А» в сумме 2200 леев (900 леев + 1200 леев + 100 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:
- уменьшение запасов – 900 леев;
 - увеличение текущих обязательств – 1200 леев;
 - уменьшение косвенных производственных затрат – 100 леев;
- б) себестоимость продукции «А» в сумме 4750 леев (2550 леев + 2200 леев) – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

с полуфабрикатами (полуфабрикат «Х» и продукция «С»):

в пердеде I:

- а) производственные затраты, понесенные для производства полуфабриката «Х» в сумме 1500 леев (1000 леев + 400 леев + 100 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:
- уменьшение запасов – 1000 леев;
 - увеличение текущих обязательств – 400 леев;
 - уменьшение косвенных производственных затрат – 100 леев;
- б) себестоимость полуфабриката «Х» собственного производства в сумме 1500 леев – как увеличение запасов (полуфабрикатов) и уменьшение затрат основной деятельности.

в пердеде II:

- а) производственные затраты, понесенные на производство продукции «С», в размере 2600 леев [1200 леев (себестоимость полуфабриката «Х») + 1400 леев (затраты, понесенные в пердеде II)] – как увеличение затрат основной деятельности и:
- уменьшение запасов – 1300 леев (1200 леев + 100 леев);
 - увеличение текущих обязательств – 1000 леев;
 - уменьшение косвенных производственных затрат – 300 леев;
- б) себестоимость продукции «С» в сумме 2600 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях/ представительствах субъектов-нерезидентов (Утверждены Приказом МФ № 188 от 30.12.2014, с изменениями и дополнениями, утвержденными Приказом МФ № 135 от 15.10.2019 г.)

Введение

1. Настоящие методические указания разработаны исходя из необходимости регламентирования специфики бухгалтерского учета в некоммерческих организациях / представительствах субъектов-нерезидентов.

Цель

2. Цель методических указаний заключается в описании особенностей бухгалтерского учета и финансовых отчетов в некоммерческих организациях /представительствах субъектов-нерезидентов.

Сфера действия

3. Настоящие методические указания распространяются на:

- 1) некоммерческие организации, зарегистрированные в соответствии с законодательством Республики Молдова, а также на филиалы, представительства и другие структурные подразделения, находящиеся как на территории Республики Молдова, так и за ее пределами;
- 2) представительства субъектов-нерезидентов, зарегистрированные в соответствии с законодательством Республики Молдова.

4. Настоящие методические указания не распространяются на:

- 1) учреждения с финансовой автономией;
- 2) публичные учреждения;
- 3) постоянные представительства и филиалы субъектов-нерезидентов.

Определения

5. В настоящих методических указаниях используемые понятия означают:

передаваемые активы – долгосрочные или оборотные активы, полученные или находящиеся во временном пользовании у некоммерческой организации с целью последующей передачи получателям в процессе целевых мероприятий;

уставная деятельность некоммерческой организации – любой вид деятельности, не запрещенный законом, в том числе экономическая деятельность, которая относится к реализации уставных целей и включает:

- 1) деятельность по представлению и продвижению целей организации;
- 2) целевые мероприятия;
- 3) действия общественной пользы и по сбору фондов;
- 4) экономическая деятельность, исходящая из уставных целей;
- 5) другие виды деятельности, не запрещенные законодательством;

основная деятельность представительств субъектов-нерезидентов – вид деятельности подготовительного, вспомогательного или иного характера установленный в положении, утвержденном субъектом-нерезидентом, который зарегистрировал представительство в Республике Молдова;

метод начислений – основа учета, в соответствии с которой элементы бухгалтерского учета признаются по мере их возникновения, независимо от момента получения/выплаты денежных средств или компенсации в другой форме;

расходы некоммерческой организации – расходы, понесенные в процессе реализации уставной деятельности, в том числе целевых мероприятий и экономической деятельности;

расходы представительства субъекта-нерезидента – расходы, понесенные в процессе реализации основной деятельности, установленной в положении, утвержденном субъектом-нерезидентом, который зарегистрировал представительство в Республике Молдова;

вклады учредителей и членов некоммерческой организации – вступительные и членские взносы, другие вклады, дарения учредителей и членов организации;

фонды некоммерческой организации – совокупность собственных источников финансирования некоммерческой организации, относящихся к долгосрочным активам (нематериальным активам и долгосрочным материальным активам и т.д.), полученным безвозмездно или полученным/приобретенным за счет целевых средств, нецелевых средств, а также за счет результатов от экономической деятельности;

целевые средства некоммерческой организации – активы и услуги, полученные или подлежащие получению в виде грантов, дарений, ассигнований, финансовой или технической помощи, вкладов учредителей и членов, других финансирований и поступлений, собственных средств и фондов, использование которых обусловлено реализацией целевых мероприятий (приобретение/соз-

дание определенных активов, финансирование конкретных программ/проектов и т.д.);

целевые средства представительства субъекта-нерезидента – активы и финансовая помощь, полученные или подлежащие получению от субъекта-нерезидента, который зарегистрировал представительство в Республике Молдова, использование которых обусловлено реализацией основной деятельности, установленной в положении;

целевое мероприятие – действие (приобретение/создание определенных активов, финансирование конкретных программ/проектов и т.д.) некоммерческой организации, осуществленное за счет целевых средств;

нецелевые средства – активы и услуги, полученные или подлежащие получению, использование которых не обусловлено реализацией целевых мероприятий;

некоммерческая организация – юридическое лицо, преследующее иную цель, нежели извлечение дохода, и которое зарегистрировано в порядке, предусмотренном законом;

программа/проект – совокупность действий, согласованных с ресурсами и сроками реализации, направленных на реализацию некоторых целевых мероприятий, соответствующих уставным целям и требованиям финансирующих лиц, учредителей и членов некоммерческой организации;

отчеты некоммерческой организации/ представительства субъекта-нерезидента – финансовые, статистические, налоговые и другие виды отчетов, характеризующие их деятельность;

пользователи отчетов некоммерческой организации – учредители, члены и руководящие органы некоммерческой организации, финансирующие лица, доноры, спонсоры, органы публичной власти, финансовые учреждения, поставщики и другие кредиторы, получатели предоставляемых услуг, общественность и другие заинтересованные лица;

доходы некоммерческой организации – доходы, полученные в результате использования целевых средств, нецелевых средств и вкладов учредителей и членов, а также от экономической деятельности;

доходы представительства субъекта-нерезидента – доходы, полученные в результате использования целевых средств, а также от деятельности, предусмотренной пунктом 20 статьи 5 Налогового кодекса № 1163-XIII от 24 апреля 1997 года.

Организация бухгалтерского учета

6. Некоммерческая организация/ представительство субъекта-нерезидента ведет бухгалтерский учет и составляет финансовые отчеты в соответствии с основополагающими принципами и правилами, установленными Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017, национальными стандартами бухгалтерского учета, общим планом счетов бухгалтерского учета, настоящими методическими указаниями и другими нормативными актами.

7. Некоммерческая организация/ представительство субъекта-нерезидента применяет систему учета путем двойной записи с представлением финансовых отчетов

согласно формам из приложений к настоящим методическим указаниям.

8. Ответственность за ведение бухгалтерского учета и финансовую отчетность некоммерческой организации несет руководитель (исполнительный орган), а в представительстве субъекта-нерезидента – администратор.

9. Некоммерческая организация/ представительство субъекта-нерезидента обязаны:

- 1) учитывать элементы бухгалтерского учета согласно методу начисления;
- 2) разрабатывать и применять собственные учетные политики;
- 3) разрабатывать рабочий план счетов;
- 4) осуществлять все этапы бухгалтерского цикла, которые включают:
 - a) составление первичных и сводных документов;
 - b) оценку и признание элементов бухгалтерского учета;
 - c) отражение информации на счетах бухгалтерского учета;
 - d) составление бухгалтерских регистров;
 - e) инвентаризацию элементов бухгалтерского учета;
 - f) составление оборотного баланса или главной книги и финансовых отчетов.

10. Учетные политики некоммерческой организации/ представительства субъекта-нерезидента должны содержать как минимум следующие элементы:

- 1) виды уставной деятельности некоммерческой организации /деятельность, предусмотренная в положении представительства субъекта-нерезидента;
- 2) состав источников финансирования;
- 3) порядок составления и использования первичных и сводных документов и бухгалтерских регистров;
- 4) способы учета:
 - a) целевых и нецелевых средств, по обстоятельствам;
 - b) вкладов учредителей и членов;
 - c) нематериальных активов и долгосрочных материальных активов, других долгосрочных активов, оборотных активов, приобретенных/ созданных из различных источников финансирования, в том числе от экономической деятельности, по обстоятельствам;
 - d) активов, полученных во временное пользование;
 - e) передаваемых активов;
 - f) доходов и расходов;
 - g) фондов;
- 5) способы, разработанные самостоятельно, в том числе порядок учета:
 - a) источников финансирования, предназначенных для покрытия административных расходов, расходов по содержанию некоммерческой организации/ представительства субъекта-нерезидента, расходов по программе/проекту и других расходов;
 - b) источников самофинансирования, используемых для реализации целевых мероприятий;

- с) заработной платы, налогов и сборов, начисленных из различных источников финансирования и др.;
- б) другие методологические и организационные аспекты бухгалтерского учета.

К учетным политикам прилагаются:

- 1) формы первичных документов и бухгалтерских регистров, разработанные некоммерческой организацией/ представителем субъекта-нерезидента самостоятельно;
- 2) перечень должностных лиц, ответственных за составление и подписание первичных документов и бухгалтерских регистров;
- 3) рабочий план счетов;
- 4) другая необходимая информация, которая влияет на порядок бухгалтерского учета экономических фактов (например, специфические условия доноров или положений нормативных актов, регулирующих область деятельности некоммерческой организации/ представительства субъекта-нерезидента по использованию целевых средств, нормы расхода топлива, нормы эксплуатационного пробега автошин и др.).

11. Учетные политики утверждаются на каждый отчетный период приказом (распоряжением) руководителя исполнительного органа некоммерческой организации, изданным на основании решения ее руководящего органа. Учетные политики представительства субъекта-нерезидента утверждаются на каждый отчетный период приказом (распоряжением) администратора. Вновь созданная некоммерческая организация/ представительство субъекта-нерезидента утверждает свои учетные политики до представления финансовых отчетов за первый отчетный период, но не позднее 90 дней со дня регистрации.

12. Рабочий план счетов включает синтетические счета и субсчета, необходимые для учета элементов бухгалтерского учета и определения показателей финансовых отчетов.

13. Некоммерческая организация/ представительство субъекта-нерезидента обязаны проводить общую инвентаризацию активов и обязательств не реже одного раза в год в течение своей деятельности, а также в случае реорганизации или прекращения деятельности и в случаях, предусмотренных Положением о порядке проведения инвентаризации, утвержденным Министерством финансов.

14. Некоммерческая организация/ представительство субъекта-нерезидента обязаны сохранять на бумажном носителе или в электронной форме бухгалтерские документы, которые включают: первичные документы, бухгалтерские регистры, финансовые отчеты и другие документы, относящиеся к организации и ведению бухгалтерского учета.

Особенности бухгалтерского учета

15. В некоммерческих организациях возникает ряд особенностей бухгалтерского учета, которые в основном относятся к:

- 1) целевым средствам, в том числе финансовые средства, полученные от процентного отчисления;
- 2) нецелевым средствам;

- 3) вкладам учредителей и членов некоммерческой организации;
- 4) другим доходам и расходам;
- 5) доходам и расходам от экономической деятельности;
- 6) нематериальным активам и долгосрочным материальным активам;
- 7) запасам и другим оборотным активам;
- 8) собственному капиталу.

15¹. Особенности бухгалтерского учета представительств субъектов-нерезидентов относятся к:

- 1) целевым средствам;
- 2) другим доходам и расходам;
- 3) доходам и расходам, относящимся к деятельности, предусмотренной подпунктом б) пункта 15) статьи 5 Налогового кодекса № 1163-XIII от 24 апреля 1997 года, не превышающей шесть месяцев;
- 4) нематериальным активам и долгосрочным материальным активам;
- 5) запасам и другим оборотным активам;
- 6) собственному капиталу.

Бухгалтерский учет целевых средств

Общие правила

16. Бухгалтерский учет некоммерческой организации должен обеспечить разграничение и раздельное отражение целевых средств, использование которых обусловлено осуществлением целевых мероприятий (приобретение/создание определенных активов, финансирование конкретных программ/проектов и т.д.).

16¹. Бухгалтерский учет представительства субъекта-нерезидента должен обеспечить отражение целевых средств, использование которых предусмотрено положением представительства субъекта-нерезидента.

17. Первоначальное признание целевых средств осуществляется на основе метода начислений.

Поступление целевых средств

18. Целевые средства могут быть получены в виде долгосрочных активов (нематериальные активы и долгосрочные материальные активы и т.д.), запасов, услуг или в виде денежных средств, предназначенных для приобретения/создания активов, в том числе и для покрытия затрат и/или расходов, относящиеся к целевым средствам.

19. Целевые средства признаются в случае наличия обоснованной уверенности, что:

- 1) средства будут получены;
- 2) условия, относящиеся к использованию этих средств, будут выполнены;
- 3) стоимость средств может быть достоверно определена.

20. Целевые средства, подлежащие получению, учитываются как одновременное увеличение дебиторской задолженности и долгосрочных или текущих целевых финансирований и поступлений, а фактическое поступление целевых средств учитывается как увеличение активов и уменьшение дебиторской задолженности.

Пример 1. Некоммерческая организация заключила с донором договор гранта в ноябре 201X года для реализации проекта со сроком 12 месяцев начиная с 1 декабря

201X года. Согласно графику первый транш средств гранта в размере 50 000 леев должен быть перечислен некоммерческой организации 10 декабря 201X года. Средства гранта были получены на текущий счет организации в январе 201X+1 года.

На основании данных примера операции, относящиеся к целевым средствам, учитываются:

декабрь 201X года:

- признание средств гранта – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих целевых финансирований и поступлений на сумму 50 000 леев;

январь 201X+1 года:

- получение первого транша гранта – как увеличение денежных средств на текущем счете в национальной валюте и уменьшение дебиторской задолженности в сумме 50 000 леев.

20¹. Финансовые средства, полученные от процентного отчисления, отражаются как одновременное увеличение денежных средств и доходов будущих периодов. По мере их использования доходы будущих периодов списываются на текущие доходы.

21. Первоначальная оценка целевых средств осуществляется в зависимости от формы (денежной или неденежной), в которой они были получены. Средства, полученные в денежной форме, оцениваются по их номинальной стоимости, а в неденежной форме – по первоначальной стоимости, которая определяется на основании национальных стандартов бухгалтерского учета, принимая во внимание правила, установленные настоящими методическими указаниями.

Использование целевых средств

22. Целевые средства, использованные для покрытия/компенсации текущих расходов некоммерческой организации /расходов, понесенных согласно бюджету, утвержденного субъектом-нерезидентом, учитываются как:

- 1) одновременное увеличение расходов, относящихся к целевым средствам и обязательствам, и
- 2) уменьшение целевых финансирований и поступлений и увеличение текущих доходов, относящихся к целевым средствам.

23. Использование целевых средств для приобретения/производства запасов и других оборотных активов, а также для предоставления авансов учитывается как уменьшение целевых финансирований и поступлений и увеличение:

- 1) доходов, относящихся к целевым средствам, – на стоимость использованных запасов;
- 2) доходов будущих периодов – на стоимость неиспользованных запасов и предоставленных авансов.

В соответствии с учетными политиками некоммерческая организация может отражать целевые финансирования и поступления, относящиеся к запасам и предоставленным авансам, на доходы будущих периодов в полной сумме. В таком случае по мере использования запасов и списания предоставленных авансов доходы будущих периодов будут списываться на текущие доходы.

Пример 2. В июне 201X года некоммерческая организация получила согласно установленному графику сред-

ства гранта в сумме 60 000 леев для реализации тематического проекта со сроком 8 месяцев. На протяжении периода за счет средств гранта были приобретены и оплачены канцелярские принадлежности на сумму 8000 леев, из которых фактически были использованы принадлежности на сумму 5000 леев. Канцелярские принадлежности, оставшиеся в запасе на сумму 3000 леев, были использованы в августе 201X года.

На основании данных примера операции, относящиеся к получению и использованию средств за счет гранта, учитываются:

июнь 201X года:

- признание средств от гранта – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих целевых финансирований и поступлений на сумму 60 000 леев;
- получение средств от гранта – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности на сумму 60 000 леев;
- приобретение канцелярских принадлежностей – как одновременное увеличение запасов и коммерческих обязательств на сумму 8000 леев;
- погашение обязательств – как одновременное уменьшение коммерческих обязательств и денежных средств в сумме 8000 леев;
- использование канцелярских принадлежностей – как увеличение расходов, относящихся к целевым средствам, и уменьшение запасов на сумму 5000 леев;
- списание целевых финансирований и поступлений, относящихся к:

- использованным канцелярским принадлежностям – как уменьшение текущих целевых финансирований и поступлений и увеличение доходов, относящихся к целевым средствам, на сумму 5000 леев;
- неиспользованным канцелярским принадлежностям – как уменьшение текущих целевых финансирований и поступлений и увеличение текущих доходов будущих периодов на сумму 3000 леев;

август 201X года:

- использование канцелярских принадлежностей – как увеличение расходов, относящихся к целевым средствам, и уменьшение запасов – 3000 леев;
- списание текущих доходов будущих периодов, относящихся к использованным канцелярским принадлежностям, – как уменьшение текущих доходов будущих периодов и увеличение доходов, относящихся к целевым средствам, на сумму 3000 леев.

24. Целевые средства, полученные в виде долгосрочных активов или использованные для приобретения/создания таких активов, учитываются как уменьшение целевых финансирований и поступлений и увеличение фонда долгосрочных активов.

Пример 3. Используя данные примера 1, предположим, что в декабре 201X года некоммерческая организация на основании утвержденного бюджета гранта приобрела и ввела в эксплуатацию компьютер с первоначальной стоимостью 18 000 леев. Обязательства перед поставщиком по приобретенному компьютеру были полно-

стью оплачены в январе 201X+1 года. В соответствии с учетными политиками амортизация компьютера начисляется начиная со следующего месяца и за январь 201X+1 года составила 500 леев.

На основании данных примера некоммерческая организация учитывает:

декабрь 201X года:

- поступление и ввод в эксплуатацию компьютера – как одновременное увеличение основных средств и коммерческих обязательств на сумму 18 000 леев;
- списание текущих целевых средств, использованных для приобретения компьютера, – как уменьшение текущих целевых финансирований и поступлений и увеличение фонда долгосрочных активов на сумму 18 000 леев;

январь 201X+1 года:

- погашение обязательств перед поставщиком за компьютер – как одновременное уменьшение коммерческих обязательств и денежных средств на сумму 18 000 леев;
- начисление амортизации компьютера – как уменьшение фонда долгосрочных активов и увеличение амортизации основных средств – в сумме 500 леев.

25. Расходы и доходы, относящиеся к целевым средствам, признаются и учитываются одновременно в том же периоде и в том же размере.

26. Некоммерческие организации, которые накапливают и распределяют целевые средства другим получателям, отражают использование этих средств следующим образом:

- 1) перечисление/передача денежных средств и/или других активов получателям – как увеличение дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств и/или других активов;
- 2) списание целевых средств, перечисленных/переданных получателям, – как уменьшение целевых финансирований и поступлений и увеличение текущих обязательств;
- 3) взаимопогашение дебиторской задолженности и обязательств, относящихся к использованным целевым средствам и подтвержденных отчетами получателей, – как одновременное уменьшение текущей дебиторской задолженности и текущих обязательств.

Курсовые валютные разницы и проценты

27. При признании/получении и использовании целевых средств в иностранной валюте, а также на отчетную дату (дата составления финансовых отчетов) возникают положительные или отрицательные курсовые валютные разницы, которые учитываются как увеличение или уменьшение целевых финансирований и поступлений. Эти разницы относятся к остаткам денежных средств в кассе и на текущих счетах в иностранной валюте, депозитных счетах, к остаткам дебиторской задолженности и обязательств в иностранной валюте, относящихся к целевым средствам, и учитываются на дату осуществления операции и на отчетную дату.

Пример 4. Некоммерческая организация в декабре 201X года заключила контракт на грант в иностранной валюте в размере 50 000 евро для реализации проекта сроком 7 месяцев. 17 января 201X+1 года организация получила на текущий счет в иностранной валюте 50 000 евро. 23 января 201X года организация приобрела учебные материалы из-за рубежа на сумму 5000 евро для использования их в рамках проекта.

Полное погашение обязательств перед иностранным поставщиком было осуществлено 28 января 201X+1 года.

Официальный курс молдавского лея составляет на дату:

- признания дебиторской задолженности по гранту – 18,64 лея/евро;
- получения гранта – 18,62 лея/евро;
- приобретения учебных материалов – 18,62 лея/евро;
- погашения обязательств – 18,60 лея/евро.

Согласно данным примера некоммерческая организация учитывает:

- признание средств гранта – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих целевых финансирований и поступлений на сумму 932 000 леев (50 000 евро × 18,64 лея/евро);
- поступление средств гранта – как одновременное увеличение денежных средств на текущих счетах в иностранной валюте и уменьшение текущей дебиторской задолженности в сумме 931 000 леев (50 000 евро × 18,62 лея/евро);
- отражение отрицательной курсовой валютной разницы – как одновременное уменьшение текущей дебиторской задолженности и целевых финансирований и поступлений в сумме 1000 леев [(50 000 евро × 18,64 лея/евро) – (50 000 евро × 18,62 лея/евро)];
- приобретение учебных материалов – как одновременное увеличение запасов и коммерческих обязательств на сумму 93 100 леев (5000 евро × 18,62 лея/евро);
- погашение обязательств перед поставщиком – как одновременное уменьшение коммерческих обязательств и денежных средств на текущих счетах в иностранной валюте на сумму 93 000 леев (5000 евро × 18,60 лея/евро);
- отражение положительной курсовой валютной разницы, относящейся к текущим обязательствам, – как уменьшение коммерческих обязательств и увеличение текущих целевых финансирований и поступлений на сумму 100 леев (93 100 леев – 93 000 леев).

Пример 4¹. Субъект-нерезидент перечислил 12 января 201X года представителю субъекта-нерезидента сумму 5000 долларов США для осуществления деятельности, согласно утвержденному бюджету, в сумме 12 000 долларов США.

Официальный курс молдавского лея составляет на дату:

- признания дебиторской задолженности для осуществления деятельности согласно утвержденному бюджету – 17,78 лея/долларов США;
- получения средств для осуществления деятельности согласно утвержденному бюджету – 17,97 лея/долларов США.

Согласно данным примера представительство субъекта-нерезидента учитывает:

- признание средств, относящихся к содержанию – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и целевых финансирований и поступлений в сумме 213 360 леев (12 000 долларов США × 17,78 лея);
- поступление средств – как одновременное увеличение денежных средств на текущих счетах в иностранной валюте и уменьшение текущей дебиторской задолженности в сумме 89 850 леев (5000 долларов США × 17,97 лея);
- отражение положительной курсовой валютной разницы в сумме 950 леев (89 850 леев – (5000 долларов США × 17,78 лея) – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих целевых финансирований и поступлений.

Пример 5. В декабре 201X года на текущий счет в иностранной валюте некоммерческой организации были получены средства гранта на срок 10 месяцев в сумме 4000 долларов США, которые не были использованы до отчетной даты.

Официальный курс молдавского лея составляет на:

- дату получения гранта – 14,70 лея/доллар США;
- отчетную дату (31.12.201Xг.) – 14,65 лея/доллар США.

Согласно условиям примера на дату составления финансовых отчетов некоммерческая организация отражает отрицательную курсовую разницу – как одновременное уменьшение денежных средств на текущих счетах в иностранной валюте и текущих целевых финансирований и поступлений в сумме 200 леев [(4000 долларов США × 14,65 лея/доллар США) – (4000 долларов США × 14,70 лея/доллар США)].

28. Проценты, начисленные по остаткам целевых средств на текущих и депозитных счетах, других инвестиций в национальной и иностранной валюте, признаются как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и целевых финансирований и поступлений.

Пример 6. Некоммерческая организация получила в феврале 201X года целевые средства для реализации проекта со сроком 3 года. Общая сумма финансирования составила 1 000 000 леев, в том числе для покрытия расходов первого года – 450 000 леев. Согласно условиям спонсора сумма целевых средств, не использованная в первый год реализации проекта (550 000 леев), с 1 марта 201X года внесена на депозитный счет сроком на 9 месяцев с годовой процентной ставкой 8%, а полученные проценты должны быть использованы в целях этого проекта.

Согласно данным примера некоммерческая организация учитывает проценты, начисленные от суммы целевых средств (депозит), – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и долгосрочных целевых финансирований и поступлений в сумме 33 000 леев [(550 000 леев × 8%) : 100 × 9 месяцев : 12 месяцев].

Неиспользованные целевые средства

29. Неиспользованные целевые средства некоммерческой организацией возникают в случае неполного использования полученных средств по причине приостановления программ/проектов или после их окончания,

когда сумма полученных средств превышает сумму использованных средств. С согласия финансирующего лица неиспользованные средства могут быть возвращены, перенаправлены на софинансирование других программ/проектов или оставлены в распоряжении некоммерческой организации.

29¹. Неиспользованные целевые средства представителем субъекта-нерезидента на протяжении отчетного периода перенаправляются на осуществление расходов следующего отчетного периода. При приостановлении деятельности представительства существующий остаток целевых средств возвращается субъекту-нерезиденту, который зарегистрировал представительство в Республике Молдова.

30. Возврат неиспользованных целевых средств отражается как одновременное уменьшение долгосрочных или текущих целевых финансирований и поступлений и активов (денежных средств и др.). Перенаправление средств отражается как внутренняя корреспонденция между субсчетами синтетических счетов учета целевых финансирований и поступлений. Списание неиспользованных целевых средств и оставшихся в распоряжении некоммерческой организации отражается как уменьшение долгосрочных или текущих целевых финансирований и поступлений и увеличение фонда самофинансирования.

Пример 7. Некоммерческая организация получила грант в размере 150 000 леев, предназначенный для проекта по поддержке социально незащищенных лиц сроком 6 месяцев. Для реализации проекта фактически было использовано 142 000 леев. Некоммерческая организация получила письменное согласие финансирующего лица для использования оставшихся денежных средств в размере 8 000 леев для уставных целей, из которых согласно решению совета организации 6 000 леев были перенаправлены для софинансирования другого проекта, а 2 000 леев остались в распоряжении некоммерческой организации.

Согласно данным примера неиспользованные целевые средства учитываются:

- средства, перенаправленные на другой проект, – как внутренняя корреспонденция между субсчетами синтетических счетов учета текущих целевых финансирований и поступлений, относящихся к конкретным проектам, в сумме 6 000 леев;
- средства, оставшиеся в распоряжении некоммерческой организации, – как уменьшение текущих целевых финансирований и поступлений и увеличение фонда самофинансирования в сумме 2 000 леев (8 000 леев – 6 000 леев).

30¹. Финансовые средства, полученные в порядке процентного отчисления, могут использоваться в течение срока, не превышающего двух налоговых периодов, следующих за налоговым периодом, в котором произведено процентное отчисление. Суммы, неиспользованные в этот период, подлежат возврату в бюджет до окончательной даты представления отчета о порядке использования сумм процентного отчисления.

Возврат неиспользованных финансовых средств в порядке процентного отчисления отражается:

- начисление обязательств – как уменьшение доходов будущих периодов и увеличение обязательств бюджету;
- погашение обязательств – как одновременное уменьшение обязательств бюджету и денежных средств.

Бухгалтерский учет нецелевых средств

31. Нецелевые средства, полученные в виде активов, первоначально учитываются как одновременное увеличение долгосрочных и/или оборотных активов и текущих обязательств.

32. Нецелевые средства, полученные в виде долгосрочных активов, учитываются при их передаче в эксплуатацию как уменьшение текущих обязательств и увеличение фонда долгосрочных активов.

33. Нецелевые средства, полученные в виде оборотных активов, учитываются по мере их использования как:

- 1) увеличение текущих затрат/расходов и уменьшение оборотных активов и др.;
- 2) уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

34. Нецелевые средства, полученные в виде услуг/работ учитываются как:

- 1) одновременное увеличение затрат/расходов и текущих обязательств;
- 2) уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

35. Нецелевые средства, не использованные до отчетной даты, учитываются как уменьшение текущих обязательств и увеличение фонда самофинансирования.

Бухгалтерский учет вкладов учредителей и членов некоммерческой организации

36. Бухгалтерский учет вкладов учредителей и членов некоммерческой организации ведется в зависимости от их видов: вступительные и членские взносы, прочие вклады, обусловленные или необусловленные дарения, предоставленные учредителями и/или членами.

37. Вклады учредителей и членов некоммерческой организации, полученные в денежной форме, оцениваются по номинальной сумме, а в неденежной форме – по первоначальной стоимости, которая определяется в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета, с учетом правил данных методических указаний.

38. Вклады и прочие взносы учредителей и членов некоммерческой организации (дарения, спонсирования и т.д.) учитываются в зависимости от их назначения:

- 1) вклады и прочие взносы, предназначенные для выполнения целевых мероприятий, отражаются первоначально как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих целевых финансирований и поступлений и впоследствии отражаются согласно порядку, установленному п. 22-24 настоящих методических указаний;
- 2) вклады и прочие взносы, использование которых не обусловлено выполнением целевых мероприятий, отражаются первоначально как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих обязательств и впоследствии

отражаются согласно порядку, установленному п. 32-35 настоящих методических указаний.

Бухгалтерский учет других доходов и расходов, за исключением от экономической деятельности

39. Другие доходы и расходы некоммерческой организации включают:

- 1) излишки и недостачи (потери) активов, выявленные в результате инвентаризации;
- 2) обязательства и дебиторская задолженность, списанные в связи с истечением срока исковой давности, когда кредитор отказывается от своих прав, а также в других случаях, предусмотренных законодательством;
- 3) доходы и расходы от продажи неиспользованных активов;
- 4) доходы от сдачи в имущественный наем на нерегулярной основе активов некоммерческой организации;
- 5) доходы от возмещения материального ущерба;
- 6) другие доходы и расходы, которые не связаны с целевыми мероприятиями или конкретными уставными экономическими деятельностями.

39¹. Прочие доходы и расходы представительства субъекта-нерезидента включают:

- 1) излишки и недостачи (потери) активов, выявленные в результате инвентаризации;
- 2) обязательства и дебиторская задолженность, списанные в связи с истечением срока исковой давности, когда кредитор отказывается от своих прав, а также в других случаях, предусмотренных законодательством;
- 3) доходы и расходы от продажи неиспользованных активов;
- 4) доходы от возмещения материального ущерба;
- 5) прочие доходы и расходы, которые не связаны с основной деятельностью, предусмотренной в положении субъекта-нерезидента.

40. Другие доходы учитываются как увеличение долгосрочных и оборотных активов и/или уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

41. Другие расходы учитываются как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств и/или уменьшение долгосрочных и оборотных активов.

Бухгалтерский учет доходов и расходов от экономической деятельности

42. Кроме целевых мероприятий, некоммерческая организация может осуществлять и экономическую деятельность, в том числе производственную, по оказанию услуг, инвестиционную и другого характера, которая непосредственно связана с уставными целями.

43. Экономическая деятельность порождает доходы и расходы, которые учитываются на основе метода начислений на основании общих правил, установленных национальными стандартами бухгалтерского учета.

44. Доходы от экономической деятельности включают:

- 1) доходы от производственной деятельности, продажи ценностей, выполнения работ и оказания услуг;

- 2) финансовые доходы (доходы от курсовых валютных и суммовых разниц, процентов, за исключением относящихся к целевым средствам, инвестиций и другие финансовые доходы);
- 3) доходы в виде компенсаций, полученных для возмещения расходов или убытков от стихийных бедствий или других чрезвычайных событий;
- 4) прочие доходы от экономической деятельности.

45. Расходы от экономической деятельности включают расходы, связанные с получением доходов, указанных в п. 44 настоящих методических указаний.

46. Результат от экономической деятельности – прибыль (убыток) определяется в конце отчетного периода и списывается на увеличение или уменьшение фонда самофинансирования некоммерческой организации.

Бухгалтерский учет активов

Общие правила

47. Активы некоммерческих организаций/ представительств субъектов-нерезидентов включают долгосрочные и оборотные активы, находящиеся во владении, и учитываются по источникам финансирования (поступления) на основании первичных документов в порядке, предусмотренном национальными стандартами бухгалтерского учета, с учетом настоящих методических указаний.

48. В некоммерческих организациях возникают особенности, относящиеся к бухгалтерскому учету ценностей, полученных безвозмездно или приобретенных за счет различных источников финансирования для передачи другим получателям (например, социально уязвимым лицам, домам престарелых, детским домам). Эти ценности могут быть отражены как активы – на балансовых счетах только в случае соблюдения критериев признания, установленных национальными стандартами бухгалтерского учета. В других случаях, соответствующие ценности отражаются на забалансовых счетах.

49. Активы, полученные безвозмездно, независимо от их назначения оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется на основании актов дарения, актов приема-передачи, накладных, инвойсов и других документов.

50. Первоначальная стоимость активов, полученных во временное пользование или с целью их последующей передачи другим получателям, оценивается независимой комиссией согласно сопроводительным документам. В случае, если сопроводительные документы отсутствуют или в них не указана стоимость активов, стоимость определяется на основе:

- 1) справедливой стоимости – в случае получения активов от резидентов Республики Молдова;
- 2) таможенной стоимости – в случае получения активов из-за границы Республики Молдова;
- 3) стоимости, определенной на другой разумной основе.

51. Затраты на приобретение и подготовку активов для выполнения целевых мероприятий включаются в первоначальную стоимость только в случае, если они были покрыты из того же источника финансирования

(грант, проект, техническая помощь и т.д.). В противном случае эти затраты отражаются как текущие расходы.

Нематериальные активы и долгосрочные материальные активы

52. Первоначальное признание долгосрочных активов осуществляется по учетным объектам, перечень которых устанавливается организацией/представительством самостоятельно. Актив, полученный как дарение или приобретенный за спонсорские/полученные средства, признается как долгосрочный или оборотный актив в зависимости от цели последующего назначения. В случае приобретения актива для непрерывного использования в деятельности организации/представительства, он признается как долгосрочный актив. В случае, если актив предназначен для передачи другим получателям (за исключением имущественного найма), он признается и представляется в балансе как элемент оборотных активов и/или передаваемых активов.

53. Первоначальная оценка каждого объекта осуществляется по первоначальной стоимости согласно национальным стандартам бухгалтерского учета, принимая во внимание настоящие методические указания.

54. Передача в эксплуатацию нематериальных активов и долгосрочных материальных активов, полученных/приобретенных за счет целевых средств, учитывается как уменьшение целевых финансирований и поступлений и увеличение фонда долгосрочных активов.

55. Нематериальные активы и долгосрочные материальные активы, полученные/приобретенные некоммерческой организацией за счет нецелевых средств, учитываются как увеличение нематериальных активов и долгосрочных материальных активов и текущих обязательств, а при вводе в эксплуатацию как уменьшение текущих обязательств и увеличение фонда долгосрочных активов.

56. Начисление амортизации долгосрочных активов, поступивших за счет целевых и нецелевых средств, отражается как уменьшение фонда долгосрочных активов и увеличение амортизации.

57. Начисление амортизации долгосрочных активов, приобретенных некоммерческой организацией за счет средств, полученных в результате экономической деятельности, отражается как одновременное увеличение затрат и/или текущих расходов и амортизации.

58. В случае модернизации, реконструкции нематериальных активов и долгосрочных материальных активов последующие затраты отражаются на основании общих правил, установленных в национальных стандартах бухгалтерского учета и настоящих методических указаний. Эти затраты осуществлены для улучшения технических характеристик долгосрочных активов или для увеличения экономических выгод оцененных в начале. В некоммерческих организациях последующие затраты, покрытые за счет средств, полученных в результате уставной деятельности, за исключением средств от экономической деятельности, могут возмещаться за счет:

- 1) целевых средств;
- 2) нецелевых средств;
- 3) фонда самофинансирования.

В представительствах последующие затраты могут возмещаться за счет целевых средств и фонда самофинансирования, по обстоятельствам.

59. Последующие затраты, покрытые из различных источников финансирования, распределяются в порядке, установленном в учетных политиках некоммерческой организации.

60. Последующие затраты, покрытые за счет средств, полученных от экономической деятельности, учитываются согласно национальным стандартам бухгалтерского учета.

61. Бухгалтерский учет выбытия нематериальных и долгосрочных материальных активов зависит от источников поступления и причины их выбытия (списание/ликвидация – в случае физического или морального износа, безвозмездной передачи, продажи и т. д.).

Выбытие нематериальных и долгосрочных материальных активов, полученных/приобретенных за счет целевых и нецелевых средств

62. Списание долгосрочных активов вследствие полной амортизации отражается как одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных активов.

63. Списание долгосрочных активов до истечения срока их использования, а также при их безвозмездной передаче отражается как:

- 1) одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных активов – в размере амортизации;
- 2) одновременное уменьшение фонда долгосрочных активов и долгосрочных активов – в размере балансовой стоимости долгосрочных активов.

64. Ценности, полученные от списания долгосрочных активов, оцениваются по чистой стоимости реализации и отражаются как одновременное увеличение запасов и доходов, относящихся к источникам финансирования/поступления.

65. Расходы, связанные с выбывшими долгосрочными активами, учитываются как увеличение расходов, относящихся к источникам финансирования, и увеличение текущих обязательств или уменьшение запасов, прочих оборотных активов.

66. Продажная стоимость долгосрочных активов, относящихся к фонду долгосрочных активов, отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и доходов, относящихся к источникам финансирования/поступления.

Пример 8. Некоммерческая организация приобрела за счет целевых средств фотокамеру стоимостью 9000 леев, которая была учтена как объект основных средств. Использованные целевые средства были списаны на фонд долгосрочных активов некоммерческой организации. Через год фотокамера была продана по цене 5000 леев. Накопленная амортизация до даты продажи составила 3500 леев.

Согласно данным примера организация учитывает:

- списание амортизации – как одновременное уменьшение накопленной амортизации и основных средств на сумму 3500 леев;
- списание балансовой стоимости – как одновременное уменьшение фонда долгосрочных активов и основных средств на сумму 5500 леев;

- отражение продажной стоимости – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и доходов, относящихся к целевым средствам на сумму 5000 леев.

Выбытие нематериальных и долгосрочных материальных активов, приобретенных за счет средств, полученных от экономической деятельности

67. Выбытие нематериальных и долгосрочных материальных активов, приобретенных/созданных за счет источников, полученных в результате экономической деятельности, учитывается согласно национальным стандартам бухгалтерского учета.

Запасы и другие оборотные активы

68. Бухгалтерский учет запасов ведется по источникам поступления (целевые и нецелевые средства, вклады учредителей и членов, собственные ресурсы и т.д.) и по направлениям использования (осуществление целевых мероприятий, организация, обслуживание и управление некоммерческой организацией и т.д.).

69. Для реализации целевых мероприятий некоммерческая организация/представительство субъекта-нерезидента может получить непосредственно запасы и другие оборотные активы и/или денежные средства для их приобретения.

70. Запасы и другие оборотные активы, полученные или приобретенные за счет целевых средств и использованные для реализации целевых мероприятий/деятельностей представительств субъектов-нерезидентов, отражаются следующим образом:

- 1) получение запасов – как увеличение запасов и уменьшение дебиторской задолженности;
- 2) приобретение запасов за счет целевых средств – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;
- 3) использование запасов – как увеличение текущих затрат и/или расходов и уменьшение запасов;
- 4) списание целевых средств, относящихся к запасам – в порядке, установленном п.23 настоящих методических указаний.

71. Запасы, поступившие за счет нецелевых средств, отражаются как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств. Продукция, изготовленная некоммерческой организацией, оценивается по фактической себестоимости согласно национальным стандартам бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет собственного капитала

72. Собственный капитал некоммерческой организации/представительства субъекта-нерезидента включает:

- 1) поправки результатов прошлых лет;
- 2) чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода;
- 3) фонды.

73. Поправки результатов прошлых лет представляют собой профицит/прибыль (дефицит/убыток), получен-

ный в результате корректировки ошибок, допущенных в предыдущих отчетных периодах, которые определяются согласно НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»;

74. Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода представляет собой финансовый результат отчетного периода от уставной деятельности некоммерческой организации/ представительства субъекта-нерезидента.

75. Фонды некоммерческой организации включают:

- 1) первоначальные вклады учредителей;
- 2) фонд долгосрочных активов;
- 3) фонд самофинансирования;
- 4) другие фонды.

75¹. Фонды представительства субъекта-нерезидента включают:

- 1) фонд долгосрочных активов;
- 2) фонд самофинансирования.

76. Первоначальные вклады учредителей некоммерческой организации учитываются как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и фондов. Поступления вкладов учредителей отражаются как одновременное увеличение долгосрочных и/или оборотных активов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

77. Фонд долгосрочных активов включает целевые финансирования и поступления и нецелевые средства, относящиеся к приобретенным/созданным долгосрочным активам (нематериальные активы и долгосрочные материальные активы и т.д.), в том числе и последующие капитализированные затраты. Создание (увеличение) фонда долгосрочных активов отражается в случае списания целевых финансирований и поступлений, получения нецелевых средств в виде долгосрочных активов или использование данных средств для приобретения/создания долгосрочных активов. Уменьшение фонда долгосрочных активов отражается по мере начисления амортизации и выбытия долгосрочных активов.

78. Фонд самофинансирования включает профицит (дефицит) от уставной деятельности/ деятельности согласно положению, в том числе прибыль (убыток) от экономической деятельности. Этот фонд может быть использован для финансирования целевых мероприятий и для других целей, установленных руководящими органами некоммерческой организации/ администратором представительства субъекта-нерезидента. Использование фонда самофинансирования учитывается для:

- 1) финансирования целевых мероприятий – как уменьшение фонда самофинансирования и увеличение целевых финансирований и поступлений;
- 2) других целей – как уменьшение фонда самофинансирования и увеличение обязательств, уменьшение оборотных активов и т.д.

79. Другие фонды включают:

- 1) источники, относящиеся к средствам, ограниченным для использования или созданные организацией, согласно решению руководящих органов или по требованию финансирующих лиц, доноров и т.д.;
- 2) резервы, предусмотренные законодательством, уставом или другие резервы. Данные резервы образуются за счет фонда самофинансирования и

предназначены для покрытия дефицита (убытка) или для других целей, установленных законодательством и руководящими органами.

Финансовые отчеты

Общие правила

80. Некоммерческие организации и представительства субъектов-нерезидентов, составляют и представляют финансовые отчеты согласно положениям Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017 и настоящих методических указаний. При изменении отчетной даты и представлении финансовых отчетов за период больше или меньше одного года они должны раскрывать:

- 1) период, охватываемый финансовыми отчетами;
- 2) причину установления отчетного периода больше или меньше одного года; и
- 3) факт, что информация финансовых отчетов не полностью сопоставима (например, для вновь созданных некоммерческих организаций/ представительств субъектов-нерезидентов первым отчетным периодом считается период с даты государственной регистрации субъекта по 31 декабря того же календарного года. В случае, когда государственная регистрация субъекта имела место после 1 октября, первым отчетным периодом считается период со дня государственной регистрации по 31 декабря следующего календарного года).

81. Финансовые отчеты составляются по формам, представленным в приложениях к настоящим методическим указаниям и включают:

- для некоммерческих организаций:
 - 1) баланс – приложение 1;
 - 2) отчет о доходах и расходах – приложение 2;
 - 3) отчет об изменениях источников финансирования – приложение 3;
 - 4) пояснительная записка к финансовым отчетам;
- для представительств субъектов-нерезидентов:
 - 1) баланс – приложение 4;
 - 2) отчет о доходах и расходах – приложение 5;
 - 3) пояснительная записка к финансовым отчетам.

82. Финансовые отчеты составляются на основе бухгалтерской информации после отражения результатов инвентаризации, осуществленной согласно Положению о порядке проведения инвентаризации.

83. Ошибки, выявленные при составлении финансовых отчетов, исправляются в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

84. Некоммерческая организация должна четко выделить финансовые отчеты и в особом порядке отразить следующую информацию:

- 1) наименование некоммерческой организации и другие идентификационные элементы;
- 2) отчетная дата или период, охватываемый финансовыми отчетами;
- 3) вид уставной деятельности;
- 4) организационно-правовая форма;
- 5) единица измерения.

84¹. Представительство субъекта-нерезидента должно четко выделить финансовые отчеты и в особом порядке отразить следующую информацию:

- 1) наименование представительства субъекта-нерезидента;
- 2) отчетная дата или период, охватываемый финансовыми отчетами;
- 3) основная деятельность, осуществляемая согласно положению;
- 4) единица измерения.

85. Составление и представление финансовых отчетов включают следующие этапы:

- 1) осуществление работ, предшествующих составлению финансовых отчетов, такие как: общая инвентаризация элементов бухгалтерского учета, списание расходов и доходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду, определение и отражение курсовых валютных разниц, составление корректировочных записей, определение текущей доли долгосрочных активов и долгосрочных обязательств и др.;
- 2) заполнение форм финансовых отчетов;
- 3) составление пояснительной записки к финансовым отчетам;
- 4) утверждение, подписание и представление финансовых отчетов;
- 5) реформация баланса.

Баланс

Общие правила

86. Баланс включает информацию об остатках, имеющихся на отчетную дату по:

- 1) *активам* – экономические ресурсы, идентифицируемые и контролируемые некоммерческой организацией как результат прошлых экономических фактов, которые используются для осуществления уставной деятельности;
- 2) *собственному капиталу* – величина источников финансирования, находящихся в распоряжении некоммерческой организации, оставшихся в активах некоммерческой организации после вычета обязательств;
- 3) *обязательствам* – существующая задолженность некоммерческой организации, в том числе целевые финансирования и поступления, возникшая вследствие прошлых экономических фактов, погашение которой приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды.

87. Баланс составляется по форме, представленной в приложениях 1 и 4 к настоящим методическим указаниям.

88. В балансе итог активов равен сумме итогов собственного капитала и обязательств.

89. Активы представлены в балансе в порядке роста их ликвидности, а обязательства на основе роста срока погашения.

90. В зависимости от степени ликвидности активы подразделяются на:

- 1) оборотные активы, представляющие собой активы, которые предположительно будут израсходо-

ваны в течение нормального цикла деятельности некоммерческой организации, использованы/переданы участникам для разных деятельностей (программы/проекты), переданы третьим лицам-получателям на безвозмездной основе, проданы или получены в течение 12 месяцев или представляющие собой денежные средства;

- 2) долгосрочные активы, которые включают нематериальные активы, незавершенные долгосрочные материальные активы, земельные участки, основные средства, прочие долгосрочные материальные активы.

91. В зависимости от срока погашения обязательства подразделяются на:

- 1) текущие обязательства, включающие обязательства, которые ожидаются, что будут погашены или списаны в течение 12 месяцев с отчетной даты;
- 2) долгосрочные обязательства, включающие все остальные обязательства, за исключением текущих обязательств.

92. На отчетную дату некоммерческая организация/представительство субъекта-нерезидента определяет текущую долю долгосрочных активов и долгосрочных обязательств, которая отражается в балансе в составе оборотных активов и соответственно текущих обязательств.

93. Расходы, понесенные в течение отчетного периода, но которые относятся к будущим периодам, представляются в балансе как расходы будущих периодов.

94. Дебиторская задолженность, денежные средства и обязательства в иностранной валюте, относящиеся к уставной деятельности, за исключением экономической деятельности некоммерческой организации /деятельности представительства субъекта-нерезидента, пересчитываются и отражаются в балансе в соответствии с настоящими методическими указаниями. Дебиторская задолженность, денежные средства и обязательства в иностранной валюте, относящиеся к экономической деятельности некоммерческой организации, пересчитываются и отражаются в балансе в соответствии с НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

Долгосрочные активы

95. По строке 010 «Нематериальные активы» отражается балансовая стоимость незавершенных нематериальных активов и находящихся в использовании, определяемая в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» и настоящими методическими указаниями.

Пример 9. Некоммерческая организация на отчетную дату располагает следующей бухгалтерской информацией, относящейся к отчетному периоду:

- стоимость незавершенных нематериальных активов, приобретенных за счет целевых средств – 5000 леев;
- стоимость нематериальных активов в эксплуатации, приобретенных за счет целевых средств – 21 000 леев;
- стоимость нематериальных активов в эксплуатации, приобретенных за счет средств, получен-

ных в результате экономической деятельности – 4500 леев;

- накопленная амортизация нематериальных активов – 8500 леев.

Согласно данным примера некоммерческая организация отражает по стр. 010 «Нематериальные активы» баланса балансовую стоимость нематериальных активов в сумме 22 000 леев (5000 леев + 21 000 леев + 4500 леев – 8500 леев).

96. По строке 020 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» отражаются затраты по незавершенным долгосрочным материальным активам (период создания и/или подготовки к использованию до даты ввода в эксплуатацию), которые определяются в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» и настоящими методическими указаниями.

97. По строкам 030 «Земельные участки» и 040 «Основные средства» отражается балансовая стоимость земельных участков, собственных основных средств, полученных в финансовый лизинг и/или в хозяйственное ведение и находящихся в эксплуатации.

Пример 10. Некоммерческая организация на отчетную дату располагает следующей бухгалтерской информацией:

- первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за счет целевых средств – 50 000 леев;
- первоначальная стоимость земельного участка, приобретенного за счет нецелевых средств – 4 200 000 леев
- накопленная амортизация по основным средствам – 12 500 леев;

Согласно данным примера некоммерческая организация отражает по стр. 030 «Земельные участки» баланса балансовую стоимость земельного участка в сумме 4 200 000 леев и по стр. 040 «Основные средства» баланса балансовую стоимость основных средств в сумме 37 500 леев (50 000 леев – 12 500 леев).

98. По строке 050 «Долгосрочные финансовые инвестиции» отражается стоимость долгосрочных инвестиций (купленные облигации, займы выданные, депозиты, другие долгосрочные инвестиции), которая определяется согласно НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции», НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества» и настоящих методических указаний.

99. По строке 060 «Прочие долгосрочные активы» указывается сумма долгосрочных расходов будущих периодов и других долгосрочных активов.

100. По строке 070 «Итого долгосрочные активы» отражается общая стоимость долгосрочных активов, рассчитанная следующим образом: стр. 010 + стр. 020 + стр. 030 + стр. 040 + стр. 050 + стр. 060.

Оборотные активы

101. По строке 080 «Материалы» отражается себестоимость материалов, рассчитанная в соответствии с НСБУ «Запасы».

102. По строке 090 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» отражается балансовая стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов, рассчитанная в соответствии с НСБУ «Запасы».

103. По строке 100 «Незавершенное производство и продукция» отражается балансовая стоимость незавершенного производства и продукции, рассчитанная в соответствии с НСБУ «Запасы» и настоящими методическими указаниями.

104. По строке 110 «Коммерческая дебиторская задолженность и авансы выданные» отражается сумма текущей дебиторской задолженности финансирующих лиц, доноров, а в случае экономической деятельности – покупателей и клиентов внутри страны и из-за рубежа, а также сумма авансов, выданных поставщикам активов и услуг со сроком не более 12 месяцев, которая определяется согласно НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и настоящих методических указаний.

105. По строкам 120 «Дебиторская задолженность бюджета» и 130 «Дебиторская задолженность персонала» отражается сумма дебиторской задолженности бюджета и персонала, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и настоящими методическими указаниями.

106. По строке 140 «Прочая текущая дебиторская задолженность» отражается сумма дебиторской задолженности по целевым средствам, начисленным вступительным и членским взносам, имущественному найму, процентам, дебиторской задолженности по отчуждению активов, представленным и признанным претензиям, дебиторской задолженности по прочим операциям.

107. По строке 150 «Денежные средства» отражается общая сумма денежных средств, находящихся в кассе и на текущих счетах в национальной и иностранной валюте, денежных средств на других банковских счетах и стоимость денежных документов (почтовых марок, оплаченных проездных билетов и т.д.).

108. По строке 160 «Текущие финансовые инвестиции» отражается стоимость депозитов, выданных займов и других текущих инвестиций, которая определяется в соответствии с НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции».

109. По строке 170 «Прочие оборотные активы» отражается сумма текущих расходов будущих периодов и балансовая стоимость активов предназначенных для распределения участникам в разных проектах и деятельности с целевым назначением или передачи третьим лицам-получателям, стоимость прочих оборотных активов.

110. По строке 180 «Итого оборотные активы» указывается общая стоимость оборотных активов, рассчитанная следующим образом: стр.080 + стр.090 + стр.100 + стр.110 + стр.120 + стр.130 + стр.140 + стр.150 + стр.160 + стр.170.

111. По строке 190 «Всего активов» отражается общая стоимость долгосрочных и оборотных активов некоммерческой организации, рассчитанная следующим образом: стр.070 + стр.180.

Собственный капитал

112. По строке 200 «Поправки результатов прошлых лет» отражается результат (профицит/дефицит) от исправления ошибок допущенных в прошлые годы, которые определяются в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

113. По строке 210 «Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода» указывается финансовый результат отчетного периода от уставной деятельности некоммерческой организации/ представительства субъекта-нерезидента, а также результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету.

114. По строке 220 «Первоначальные вклады учредителей» указывается стоимость первоначальных вкладов учредителей некоммерческой организации (например, фонда).

115. По строке 230 «Фонд долгосрочных активов» указывается сумма целевых финансирований и поступлений и нецелевых средств, использованных для приобретения/создания долгосрочных активов (нематериальные активы и долгосрочные материальные активы и т. д.), последующие капитализированные затраты, определенные в соответствии с настоящими методическими указаниями.

116. По строке 240 «Фонд самофинансирования» указывается результат: профицит (дефицит) уставной деятельности, в том числе прибыль (убыток) экономической деятельности прошлых лет некоммерческой организации/ представительства субъекта-нерезидента, который определяется в соответствии с настоящими методическими указаниями.

117. По строке 250 «Прочие фонды» указывается сумма прочих фондов, созданных организацией в соответствии с решением руководящего органа, по требованию учредителей, финансирующих лиц, а также прочие источники, связанные со средствами ограниченными для использования.

118. По строке 260 «Итого собственный капитал» указывается итог элементов собственного капитала, рассчитанный следующим образом: стр.200 + стр.210 + стр.220 + стр.230 + стр.240 + стр.250.

Долгосрочные обязательства

119. По строке 270 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления» указывается сумма целевых финансирований и поступлений со сроком использования более 12 месяцев, которая определяется в соответствии с настоящими методическими указаниями.

120. По строке 280 «Долгосрочные финансовые обязательства» указывается сумма полученных банковских кредитов, займов, обязательств, относящихся к операциям по финансовому лизингу, со сроком погашения более 12 месяцев, которая определяется в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета.

121. По строке 290 «Прочие долгосрочные обязательства» отражается сумма доходов будущих периодов и прочих долгосрочных обязательств со сроком погашения (списания) более 12 месяцев.

122. По строке 300 «Итого долгосрочные обязательства» отражается сумма долгосрочных обязательств, которая определяется следующим образом: стр.270 + стр.280 + стр.290.

Текущие обязательства

123. По строке 310 «Текущие целевые финансирование и поступления» указывается общая сумма целевых финансирований и поступлений со сроком использования не

более 12 месяцев, которая определяется в соответствии с настоящими методическими указаниями.

124. По строке 320 «Текущие финансовые обязательства» отражается сумма полученных банковских кредитов, займов, в том числе соответствующие проценты со сроком погашения не больше 12 месяцев.

125. По строке 330 «Коммерческие обязательства и авансы полученные» указывается сумма обязательств перед поставщиками по приобретенным ценностям и полученным услугам и сумма авансов, полученных со сроком оплаты/списания не более 12 месяцев.

126. По строке 340 «Обязательства персоналу» указывается сумма обязательств персоналу по оплате труда и по другим операциям (например, командировки, компенсации некоторых расходов без получения авансов, использование личного имущества персонала в служебных целях).

127. По строке 350 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» указываются обязательства органам социального и медицинского страхования (включая индивидуальное страхование), определяемые в соответствии с действующим законодательством.

128. По строке 360 «Обязательства бюджету» указывается сумма обязательств бюджету по налогам и сборам, а также соответствующие санкции, определяемые в соответствии с действующим законодательством.

129. По строке 370 «Текущие доходы будущих периодов» отражается сумма доходов будущих периодов, подлежащих отнесению на текущие доходы, со сроком списания 12 месяцев.

130. По строке 380 «Прочие текущие обязательства» отражается сумма предстоящих обязательств, обязательств страховым компаниям по страхованию ценностей и персонала, обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение, обязательств по торговым санкциям и другие текущие обязательства.

131. По строке 390 «Итого текущие обязательства» указывается общая сумма текущих обязательств, рассчитанная следующим образом: стр.310 + стр.320 + стр.330 + стр.340 + стр.350 + стр.360 + стр.370 + стр.380.

132. По строке 400 «Всего пассивов» отражается общая сумма собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств, которая определяется следующим образом: стр.260 + стр.300 + стр.390.

Отчет о доходах и расходах

133. Отчет о доходах и расходах содержит информацию относительно:

- 1) *доходов* – прирост экономических выгод, отраженных в течение отчетного периода, в виде поступлений активов или увеличения их стоимости или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала. Доходы включают: доходы относящиеся к целевым средствам, другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности) и доходы от экономической деятельности.
- 2) *расходов* – уменьшение экономических выгод, отраженных в отчетном периоде в форме выбытия

или уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующее уменьшению собственного капитала. Расходы включают: расходы, относящиеся к целевым средствам, другие расходы (за исключением расходов от экономической деятельности), расходы от экономической деятельности и расходы по подоходному налогу.

- 3) *результата от уставной деятельности некоммерческой организации* – профицит (дефицит) от уставной деятельности (за исключением экономической деятельности) и прибыль (убыток) от экономической деятельности.
- 3') *результат деятельности представительства субъекта-нерезидента* – профицит (дефицит) от деятельности, предусмотренной в положении.

134. Доходы и расходы, относящиеся к одним и тем же экономическим операциям, отражаются в отчете о доходах и расходах в том же отчетном периоде (например, текущие доходы и расходы, полученные в результате использования целевых финансирований и поступлений, отражаются в отчете о доходах и расходах в том же отчетном периоде и в той же величине).

135. Отчет о доходах и расходах составляется по форме, представленной в приложениях 2 и 5 к настоящим методическим указаниям.

136. По строке 010 «Доходы, относящиеся к целевым средствам» отражается сумма доходов, признанная в результате использования и списания целевых средств. Использование целевых средств признается в случае приобретения и расхода оборотных активов, начисления зарплаты персоналу, соответствующих сумм взносов обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования, осуществление прочих расходов за счет целевых средств, за исключением приобретения долгосрочных активов (нематериальные активы и долгосрочные материальные активы и т.д.). Сумма доходов, относящихся к целевым средствам, равна величине расходов, осуществленных за счет использованных целевых средств.

137. По строке 020 «Расходы, относящиеся к целевым средствам» отражаются расходы, осуществленные за счет целевых средств, которые включают: балансовую стоимость приобретенных/произведенных и израсходованных (использованных, безвозмездно переданных) запасов, текущие расходы (по программе/проекту, административные), в том числе расходы на персонал, по выполнению договорных обязательств, в соотношении с доходами, указанными по стр.010.

138. По строке 030 «Профицит (дефицит), относящийся к целевым средствам» отражается разница между текущими доходами и расходами, относящимися к целевым средствам, рассчитанная следующим образом: стр.010 – стр.020.

139. По строке 040 «Другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности)» отражаются доходы, возникшие в процессе осуществления уставной деятельности, за исключением экономической деятельности/ деятельности представительства субъекта-нерезидента, но которые не могут быть отнесены к доходам, относящимся к целевым средствам.

140. По строке 050 «Другие расходы (за исключением расходов от экономической деятельности)» отражаются расходы, возникшие в процессе осуществления уставной деятельности, за исключением экономической деятельности/ деятельности представительства субъекта-нерезидента, но которые не могут быть отнесены к расходам, относящимся к целевым средствам.

141. По строке 060 «Профицит (дефицит), относящийся к другим деятельности» отражается разница между другими текущими доходами и расходами (за исключением от экономической деятельности), рассчитанная следующим образом: стр.040 – стр.50.

142. По строке 070 «Доходы от экономической деятельности» отражаются доходы от экономической деятельности, осуществленной в соответствии с уставом, которые признаются и оцениваются на основании общих правил, установленных национальными стандартами бухгалтерского учета.

143. По строке 080 «Расходы от экономической деятельности» отражаются расходы от экономической деятельности, осуществленной в соответствии с уставом, в соотношении с соответствующими доходами, и отражаются в отчете о доходах и расходах на основании общих правил, установленных национальными стандартами бухгалтерского учета.

144. По строке 090 «Результат: прибыль (убыток) от экономической деятельности» отражается разница между текущими доходами и расходами от экономической деятельности, рассчитанная следующим образом: стр. 070 – стр. 080.

145. По строке 100 «Расходы по подоходному налогу» отражаются расходы по подоходному налогу, рассчитанные путем применения к сумме налогооблагаемого дохода ставки подоходного налога, установленной в Налоговом кодексе. Налогооблагаемый доход от экономической деятельности определяется согласно правилам, установленным налоговым законодательством.

146. По строке 110 «Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода» отражается результат отчетного периода от уставной деятельности некоммерческой организации, рассчитанный следующим образом: стр.030 + стр. 060 + стр. 090 - стр. 100.

Отчет об изменениях источников финансирования

147. Отчет об изменениях источников финансирования представляет информацию об остатках и движении:

- 1) целевых средств;
- 2) нецелевых средств;
- 3) вкладов учредителей и членов;
- 4) фондов;
- 5) прочих средств финансирования.

148. В отчете об изменениях источников финансирования по каждому элементу указывается остаток на начало отчетного периода, увеличения и уменьшения в течение отчетного периода и остаток на конец отчетного периода.

149. Отчет об изменениях источников финансирования составляется по форме, представленной в приложении 3 к настоящему методическим указаниям.

150. Источники финансирования, первоначально полученные в другой форме (например, в качестве членских взносов) и впоследствии перенаправленные на реализацию целевых мероприятий (например, для софинансирования некоторых проектов), отражаются одновременно на «Увеличение» и «Уменьшение» источника финансирования, полученного первоначально и на «Увеличение» в составе показателя «Целевые средства».

Пример 11. Некоммерческая организация на отчетную дату располагает следующей информацией:

- сумма членских взносов, оприходованных в течение отчетного периода, – 35 000 леев;
- из суммы зарегистрированных членских взносов согласно решению Совета директоров сумма в 10 000 леев была направлена для софинансирования проекта по гранту.

Согласно условиям примера некоммерческая организация отражает в отчете об изменениях источников финансирования следующую информацию:

- по стр. 110 «Вступительные и членские взносы», гр. 5 «Увеличение», внесенная сумма – 35 000 леев;
- по стр. 110 «Вступительные и членские взносы», гр. 6 «Уменьшение» - сумма, направленная на софинансирование проекта – 10 000 леев.
- по стр. 030 «Гранты» гр. 5 «Увеличение» - сумма, направленная на софинансирование проекта гранта – 10 000 леев.

151. В графе 4 «Остаток на начало отчетного периода» отражается остаток источников финансирования на начало отчетного периода.

152. В графе 5 «Увеличение» отражается сумма источников финансирования, поступившая в отчетном периоде, в том числе источники финансирования, перенаправленные между программами/проектами.

Пример 12. Некоммерческая организация на отчетную дату располагает следующей информацией:

- сумма целевых финансирований, полученных из местного бюджета в течение отчетного периода, – 54 000 леев;
- сумма целевых финансирований, оставшаяся неиспользованной на конец проекта по гранту и перенаправленная в отчетном периоде на проект, финансируемый из местного бюджета, согласно решению руководящего органа организации – 25 000 леев.

Согласно данным примера некоммерческая организация отражает:

- по стр. 020 «Целевое финансирование из местного бюджета», гр. 5 «Увеличение» - 54 000 леев.
- по стр. 030 «Гранты», гр. 6 «Уменьшение» - 25 000 леев.
- по стр. 050 «Прочие целевые финансирование и поступления», гр. 5 «Увеличение» - 25 000 леев.

153. В графе 6 «Уменьшение» отражается соответствующая сумма источников финансирования использованных/выбывших в отчетном периоде, в том числе, источники финансирования, возвращенные финансирующим лицам (в связи с неполным использованием согласно на-

значению или из-за прекращения проекта и т.д.) и перенаправленные источники между программами/проектами.

154. В графе 7 «Остаток на конец отчетного периода» отражается остаток источников финансирования, неиспользованных на конец отчетного периода.

Целевые средства

155. По строке 010 «Целевое финансирование из национального бюджета» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование целевых финансирований из национального бюджета в течение отчетного периода.

156. По строке 020 «Целевое финансирование из местного бюджета» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование целевых финансирований из местного бюджета в течение отчетного периода.

157. По строке 030 «Гранты» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование целевых средств, полученных в виде грантов в течение отчетного периода.

158. По строке 040 «Финансовая и техническая помощь» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование целевых средств, полученных в виде финансовой и технической помощи в течение отчетного периода.

159. По строке 050 «Прочие целевые финансирование и поступления» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование прочих типов финансирования, которые были зарегистрированы в отчетном периоде и соответствуют определению целевых средств из п.5 настоящих методических указаний.

160. По строке 060 «Всего целевые средства» указывается общая сумма целевых средств, рассчитанная следующим образом: стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050.

Нецелевые средства

161. По строке 070 «Дарения» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование/выбытие нецелевых дарений в течение отчетного периода.

162. По строке 080 «Финансовая помощь» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование/выбытие финансовой помощи в течение отчетного периода.

163. По строке 090 «Прочие нецелевые средства» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование прочих типов нецелевых средств, которые были зарегистрированы в отчетном периоде и соответствуют определению нецелевых средств из п.5 настоящих методических указаний.

164. По строке 100 «Всего нецелевые средства» указывается общая сумма нецелевых средств, рассчитанная следующим образом: стр.070 + стр.080 + стр.090.

Вклады учредителей и членов

165. По строке 110 «Вступительные и членские взносы» отражаются остатки на начало и конец отчетного перио-

да, поступления и использование вступительных и членских взносов в отчетном периоде.

166. По строке 120 «Прочие вклады» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, поступления и использование прочих членских взносов, в том числе, дарении и предоставленная помощь учредителями и членами некоммерческой организации.

167. По строке 130 «Всего вклады учредителей и членов» указывается общая сумма вкладов учредителей и членов, рассчитанная следующим образом: стр.110 + стр.120.

Фонды

168. По строке 140 «Первоначальные вклады учредителей» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, увеличение и уменьшение первоначальных вкладов учредителей в течение отчетного периода.

169. По строке 150 «Фонд долгосрочных активов» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, увеличение и уменьшение фонда долгосрочных активов в течение отчетного периода.

170. По строке 160 «Фонд самофинансирования» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, увеличение и уменьшение фонда самофинансирования в течение отчетного периода.

171. По строке 170 «Прочие фонды» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, увеличения и уменьшения прочих фондов в течение отчетного периода.

172. По строке 180 «Всего фонды» указывается общая сумма фондов, рассчитанная следующим образом: стр.140+стр.150 + стр.160 + стр.170.

Прочие источники финансирования

173. По строке 190 «Прочие источники финансирования» отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, увеличения и уменьшения прочих источников финансирования, в течение отчетного периода, которые не могут быть отнесены к целевым средствам, нецелевым средствам, вкладам и фондам (например, коммерческие обязательства и др.).

174. По строке 200 «Всего источники финансирования» указывается общая сумма источников финансирования, рассчитанная следующим образом: стр.060 + стр.100 + стр.130 + стр.180 + стр.190.

Пояснительная записка к финансовым отчетам

175. Пояснительная записка содержит дополнительные сведения, которые не включены в финансовые отчеты. Объем, структура и форма представления пояснительной записки устанавливается некоммерческой организацией/представительством субъекта-нерезидента самостоятельно, исходя из требований финансирующих лиц /субъекта, который зарегистрировал представительство, доноров и информационных нужд пользователей финансовых отчетов.

176. Кроме информации, представленной согласно положениям Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017, национальных стандартов бух-

галтерского учета и настоящих методических указаний, пояснительная записка должна включать как минимум:

- 1) информацию о соответствии финансовых отчетов национальным стандартам бухгалтерского учета и настоящим методическим указаниям;
- 2) раскрытие учетных политик;
- 3) раскрытие информации об исполнении бюджетов реализованных проектов/ бюджетов, относящихся к осуществлению деятельности представительства субъекта-нерезидента;
- 4) прочую информацию.

177. В разделе «Информация о соответствии финансовых отчетов национальным стандартам бухгалтерского учета и настоящим методическим указаниям» представляется информация:

- 1) о подтверждении факта соответствия финансовых отчетов национальным стандартам бухгалтерского учета и настоящим методическим указаниям;
- 2) об отклонениях от основополагающих принципов и качественных характеристик, причины и эффекты влияния каждого отклонения и т.д.

178. В разделе «Раскрытие учетных политик» представляется информация относительно:

- 1) методов признания и оценки элементов финансовых отчетов;
- 2) изменений, внесенных в учетные политики в течение отчетного периода.

179. В разделе «Прочая информация» представляется дополнительная информация, в том числе относительно экономической деятельности, которая не была представлена в других разделах Пояснительной записки, но является существенной и релевантной для пользователей.

Утверждение, подписание и представление финансовых отчетов

180. Финансовые отчеты утверждаются руководящим органом или другим уполномоченным органом некоммерческой организации /администратором представительства субъекта-нерезидента, подписываются и представляются в соответствии с положениями Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017.

Реформация баланса

181. После утверждения и представления финансовых отчетов некоммерческая организация/представительство субъекта-нерезидента реформирует баланс посредством списания:

- 1) поправок результатов прошлых лет, выявленных в отчетном периоде - на фонд самофинансирования;
- 2) чистого профицита (чистого дефицита) отчетного периода - на фонд самофинансирования.

182. В гр.4 «Остаток на начало отчетного периода» баланса следующего отчетного периода показатели стр. 200 и стр. 210 не имеют сальдо.

Переходные положения

183. Настоящие методические указания применяются начиная с даты вступления в силу. Информация предыдущего отчетного периода переносится в формы финансовых отчетов предусмотренные настоящими методическими указаниями в соответствии с Методическими рекомендациями по переходу на новые национальные стандарты бухгалтерского учета.

184. Для первого отчетного периода, в котором применяются настоящие методические указания, показатели доходов, расходов и результата деятельности некоммерческой организации за предыдущий отчетный период не представляются в отчете о доходах и расходах.

185. Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету списывается на фонд самофинансирования при реформации баланса, составленного для первого отчетного периода применения настоящих методических указаний.

Приложение 1

БАЛАНС
на _____ 20__ г.

№ п/п	Код стр.	Остаток на		
		начало отчетного периода	конец отчетного периода	
1	2	3	4	5
Актив				
1.	Долгосрочные активы			
	Нематериальные активы	010		
	Незавершенные долгосрочные материальные активы	020		
	Земельные участки	030		
	Основные средства	040		
	Долгосрочные финансовые инвестиции	050		
	Прочие долгосрочные активы	060		
	Итого долгосрочные активы (стр.010+стр.020+стр.030+стр.040+стр.050+ стр.060)	070		
2.	Оборотные активы			
	Материалы	080		
	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	090		
	Незавершенное производство и продукция	100		
	Коммерческая дебиторская задолженность и авансы выданные	110		
	Дебиторская задолженность бюджета	120		
	Дебиторская задолженность персонала	130		
	Прочая текущая дебиторская задолженность, из которой:	140		
	Дебиторская задолженность относящаяся к целевым средствам	141		

№ п/п	Код стр.	Остаток на	
		начало отчетного периода	конец отчетного периода
	Денежные средства	150	
	Текущие финансовые инвестиции	160	
	Прочие оборотные активы	170	
	Итого оборотные активы (стр.080+стр.090+стр.100+стр.110+ стр.120+стр.130+ стр.140+стр.150+стр.160+стр.170)	180	
	Всего активов (стр.070+стр.180)	190	
Пассив			
3.	Собственный капитал		
	Поправки результатов прошлых лет	200	
	Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода	210	
	Первоначальные вклады учредителей	220	
	Фонд долгосрочных активов	230	
	Фонд самофинансирования	240	
	Прочие фонды	250	
	Итого собственный капитал (стр.200+ стр.210+стр.220+стр.230+стр.240+стр.250)	260	
4.	Долгосрочные обязательства		
	Долгосрочные целевые финансирование и поступления	270	
	Долгосрочные финансовые обязательства	280	
	Прочие долгосрочные обязательства	290	
	Итого долгосрочные обязательства (стр.270+стр.280+стр.290)	300	
5.	Текущие обязательства		
	Текущие целевые финансирования и поступления	310	
	Текущие финансовые обязательства	320	
	Коммерческие обязательства и авансы полученные	330	
	Обязательства персоналу	340	
	Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	350	
	Обязательства бюджету	360	
	Текущие доходы будущих периодов	370	
	Прочие текущие обязательства	380	
	Итого текущие обязательства (стр.310+стр.320+стр.330+стр.340+стр.350+стр.360+ стр.370+стр.380)	390	
	Всего пассивов (стр.260+стр.300+стр.390)	400	

ОТЧЕТ О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ

с _____ по _____ 20__ г.

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы, относящиеся к целевым средствам	010		
Расходы, относящиеся к целевым средствам	020		
Профицит (дефицит), относящийся к целевым средствам (стр.010-стр.020)	030		
Другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности)	040		
Другие расходы (за исключением расходов от экономической деятельности)	050		
Профицит (дефицит), относящийся к другим деятельности (стр.040-стр.050)	060		
Доходы от экономической деятельности	070		
Расходы от экономической деятельности	080		
Результат: прибыль (убыток) от экономической деятельности (стр.070-стр.080)	090		
Расходы по подоходному налогу	100		
Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода (стр.030+стр.060+стр.090-стр.100)	110		

Приложение 3

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ

с _____ по _____ 20__ г.

№ п/п	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6	7
1.	Целевые средства					
	Целевое финансирование из национального бюджета	010				
	Целевое финансирование из местного бюджета	020				
	Гранты	030				
	Финансовая и техническая помощь	040				
	Прочие целевые финансирования и поступления	050				

Приложение 4

БАЛАНС

на _____ 20__ г.

№ п/п	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
	Всего целевые средства (стр.010+стр.020+стр.030+стр.040+стр.050)	060				
2.	Нецелевые средства					
	Дарения	070				
	Финансовая помощь	080				
	Прочие нецелевые средства	090				
	Всего нецелевые средства (стр.070+стр.080+стр.090)	100				
3.	Вклады учредителей и членов					
	Вступительные и членские взносы	110				
	Прочие вклады	120				
	Всего вклады учредителей и членов (стр.110+стр.120)	130				
4.	Фонды					
	Первоначальные вклады учредителей	140				
	Фонд долгосрочных активов	150				
	Фонд самофинансирования	160				
	Прочие фонды	170				
	Всего фонды (стр.140+стр.150+стр.160+стр.170)	180				
5.	Прочие источники финансирования	190				
	Всего источники финансирования (стр.060+стр.100+стр.130+стр.180+стр.190)	200				

№ п/п	Показатели	Код стр.	Остаток на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4	5
Актив				
1.	Долгосрочные активы			
	Нематериальные активы	010		
	Незавершенные долгосрочные материальные активы	020		

№ п/п	Код стр.	Остаток на	
		начало отчетного периода	конец отчетного периода
	030		
	040		
	050		
	060		
	070		
2. Оборотные активы			
Материалы	080		
Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	090		
Незавершенное производство и продукция	100		
Коммерческая дебиторская задолженность и авансы выданные	110		
Дебиторская задолженность бюджета	120		
Дебиторская задолженность персонала	130		
Прочая текущая дебиторская задолженность, из которой:	140		
Дебиторская задолженность, относящаяся к целевым средствам	141		
Денежные средства	150		
Текущие финансовые инвестиции	160		
Прочие оборотные активы	170		
Итого оборотные активы (стр.080+стр.090+стр.100+стр.110+стр.120+стр.130+стр.140+стр.150+стр.160+стр.170)	180		
Всего активов (стр.070+стр.180)	190		
Пассив			
3. Собственный капитал			
Поправки результатов прошлых лет	200		
Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода	210		
Фонд долгосрочных активов	220		
Фонд самофинансирования	230		
Итого собственный капитал (стр.200+стр.210+стр.220+стр.230)	240		
4. Долгосрочные обязательства			
Долгосрочные целевые финансирование и поступления	250		
Долгосрочные финансовые обязательства	260		
Прочие долгосрочные обязательства	270		
Итого долгосрочные обязательства (стр.250+стр.260+стр.270)	280		

№ п/п	Код стр.	Остаток на	
		начало отчетного периода	конец отчетного периода
5. Текущие обязательства			
Текущие целевые финансирования и поступления	290		
Текущие финансовые обязательства	300		
Коммерческие обязательства и авансы полученные	310		
Обязательства персоналу	320		
Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	330		
Обязательства бюджету	340		
Текущие доходы будущих периодов	350		
Прочие текущие обязательства	360		
Итого текущие обязательства (стр.290+стр.300+стр.310+стр.320+стр.330+стр.340+стр.350+стр.360)	370		
Всего пассивов (стр.240+стр.280+стр.370)	380		

Приложение 5

ОТЧЕТ О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ
с _____ по _____ 20__ г.

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы, относящиеся к целевым средствам	010		
Расходы, относящиеся к целевым средствам	020		
Профицит (дефицит), относящийся к целевым средствам (стр.010-стр.020)	030		
Другие доходы	040		
Другие расходы	050		
Профицит (дефицит), относящийся к прочей деятельности (стр.040-стр.050)	060		
Расходы по подоходному налогу	070		
Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода (стр.030+стр.060-стр.100)	080		

Методические указания об особенностях бухгалтерского учета и представления информации в финансовых отчетах ссудо-сберегательных ассоциаций (Утверждены Приказом МФ № 166 от 30.12.2016 г.)

Введение

1. Настоящие методические указания разработаны исходя из необходимости регламентирования специфики бухгалтерского учета в ссудо-сберегательных ассоциациях.

Цель

2. Цель настоящих методических указаний заключается в описании особенностей бухгалтерского учета и финансовых отчетов в ссудо-сберегательных ассоциациях.

Сфера действия

3. Настоящие методические указания распространяются на ссудо-сберегательные ассоциации, их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, зарегистрированные в соответствии с законодательством Республики Молдова (далее – ассоциации).

Определения

4. В настоящих методических указаниях используемые понятия означают:

Операционная деятельность ассоциации – деятельность ассоциации по привлечению личных сбережений ее членов в виде вкладов, кредитов, займов и других средств (дарений, грантов и спонсорства) с целью выдачи ссуд и осуществления финансовых инвестиций в соответствии с инвестиционной политикой.

Условный (условная) актив (дебиторская задолженность) – возможный актив, возникающий в результате прошлых событий и существование которого подтверждается наступлением или ненаступлением одного или нескольких незапланированных будущих событий, не находящихся под полным контролем ассоциации.

Расходы операционной деятельности – расходы ассоциации, связанные с операциями по привлечению личных сбережений членов ассоциации, кредитов и займов, полученные от юридических и физических лиц, используемые для выдачи ссуд и осуществления финансовых инвестиций.

Условное обязательство – возможное обязательство, возникшее в результате прошлых событий и существование которого подтверждается наступлением или ненаступлением одного или нескольких незапланированных будущих событий, не находящихся под полным контролем ассоциации.

Проценты к получению – проценты, начисленные по предоставленным займам, подлежащие получению.

Проценты к уплате – проценты, начисленные по вкладам членов ассоциации, полученным кредитам и займам, подлежащие уплате.

Баланс сроков погашения – полное соответствие сроков оплаты дебиторской задолженности и других финансовых активов со сроками их оплаты на определенную дату.

Срок погашения – календарная дата уплаты дебиторской задолженности или погашения обязательства ассоциации.

Резерв для покрытия предоставленных займов и относящихся к ним процентов – вид отчислений, сформированных из расходов на покрытие возможных убытков, возникающих из не погашенных в срок предоставленных займов, неуплаты начисленных процентов.

Риск займа – риск частичного или полного непогашения предоставленного займа.

Учетные политики

5. Ассоциация разрабатывает свои учетные политики на каждый отчетный период согласно Закону о бухгалтерском учете и положениям Национальных стандартов бухгалтерского учета (далее – НСБУ).

6. Учетные политики включают:

- виды уставной деятельности;
- методы признания, оценки и учета элементов бухгалтерского учета;
- состав источников финансирования;
- порядок составления и использования первичных и сводных документов и бухгалтерских регистров;
- основу определения возможных убытков по предоставленным займам, а также порядок списания неблагоприятных займов;
- особенности, влияющие на признание активов и обязательств в балансе, и те, что определяют лишь регистрацию условных активов и обязательств;
- основу определения общих рисков, политику создания резервов для компенсации возможных убытков и их отражения в финансовых отчетах;
- прочие методологические аспекты бухгалтерского учета.

7. К учетным политикам прилагаются:

- формы первичных документов и бухгалтерских регистров, разработанные ассоциацией самостоятельно;
- перечень должностных лиц, ответственных за составление и подписание первичных документов и бухгалтерских регистров;

- рабочий план счетов, разработанный на основе Общего плана счетов;
- прочая информация, необходимая для бухгалтерского учета экономических фактов.

Общие правила

8. Ассоциация ведет бухгалтерский учет и составляет финансовые отчеты в соответствии с основными принципами и правилами, установленными Законом о бухгалтерском учете, НСБУ, Общим планом счетов бухгалтерского учета, настоящими методическими указаниями и другими нормативными актами.

9. Оценка предоставленных займов и дебиторской задолженности по начисленным к получению процентам, а также полученных сберегательных вкладов и обязательств по начисленным к получению процентам, осуществляется по номинальной стоимости. По данной стоимости осуществляется оценка инвестиций в созданный в рамках центральной ассоциации фонд ликвидности, а также займов, предоставленных ассоциациям центральной ассоциацией.

10. Инвестиции в ценные бумаги первоначально учитываются по первоначальной стоимости, которая включает цену приобретения и затраты, относящиеся к приобретению (комиссионные и гонорары, выплаченные консультантам, брокерам и дилерам, сборы, предусмотренные действующим законодательством, прочие затраты, связанные с приобретением).

11. Первоначальная стоимость ценных бумаг учитывается как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, неоплаченного или незарегистрированного капитала и/или увеличение обязательств, текущих доходов будущих периодов.

Бухгалтерский учет условных активов и полученных займов

12. Для осуществления операционной деятельности ассоциация привлекает финансовые средства в виде сберегательных вкладов своих членов, кредитов, займов от юридических и/или физических лиц. Подписание договора о привлечении финансовых средств считается прошлым экономическим фактом, который необходимо отразить на забалансовых счетах условного (условной) актива (дебиторской задолженности).

13. В состав условных активов входят:

- дебиторская задолженность ассоциации по полученным кредитам, займам, которые будут получены в случае совершения экономического факта в будущем;
- права на получение (поступление) сберегательных вкладов от членов ассоциации;
- права на получение (поступление) займов от центральной ассоциации за установленную плату;
- права на приобретение ценных бумаг (облигаций, акций, облигаций государственного казначейства, банковских сертификатов и др.).

14. При совершении будущего экономического факта (поступление сберегательных вкладов, кредитов, займов, приобретение ценных бумаг) ассоциация списывает ранее признанный на забалансовых счетах условный актив и отражает одновременно увеличение денежных средств, ценных бумаг, текущих или долгосрочных обязательств и доходов будущих периодов.

15. Начисленные к уплате проценты по полученным кредитам и займам учитываются и отражаются в финансовых отчетах в том отчетном периоде, в котором они были начислены. Начисленные проценты признаются текущими расходами, за исключением их капитализации, в случае создания актива с длинным производственным циклом согласно положениям НСБУ «Затраты по займам».

Пример 1. Ассоциация «У» 26 марта 201X года заключила с коммерческим банком «Z» договор о получении кредита в сумме 100 000 леев на 10 месяцев, с годовой процентной ставкой 15%, для обеспечения осуществления операционной деятельности. 1 апреля 201X года коммерческий банк «Z» перечислил ассоциации «У» запрошенную сумму. Проценты по предоставленному займу рассчитываются ежемесячно в последний день месяца.

На основании данных примера ассоциация «У» учитывает:

- 26 марта 201X года: отражение на забалансовых счетах права на получение кредита, запрошенного при заключении договора – как увеличение условных активов на сумму 100 000 леев;
- 1 апреля 201X года: получение денежных средств, запрошенных у коммерческого банка «Z» – как одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств на сумму 100 000 леев;
- 1 апреля 201X года: списание ранее признанного условного актива на забалансовых счетах – как уменьшение условных активов на сумму 100 000 леев;
- 30 апреля 201X года: начисление процентов за апрель – как одновременное увеличение расходов и текущих обязательств на сумму 1250 леев $[(100\,000 \text{ леев} \times 15\%) : 12 \text{ месяцев}]$.

Пример 2. 26 мая 201X года ассоциация «N» заключила с акционерным обществом «Z» договор о приобретении 800 облигаций по первоначальной стоимости 82 000 леев, по номинальной стоимости 80 000 леев, со сроком выкупа 3 года, с годовой процентной ставкой 15%, которая рассчитывается и оплачивается два раза в год: 1 июня и 31 декабря отчетного периода. 1 июня 201X года ассоциация «N» внесла плату за облигации, а 1 июня 201X+3 года они были выкуплены.

На основании данных примера ассоциация «N» учитывает:

- 26 мая 201X года: отражение на забалансовых счетах права на приобретение облигаций по первоначальной стоимости согласно заключенному договору – как увеличение условных активов на сумму 82 000 леев;
- 1 июня 201X года: отражение приобретенных по первоначальной стоимости облигаций – как увеличение долгосрочных финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств на сумму 82 000 леев;

- 1 июня 201X года: списание условного актива, ранее признанного на забалансовых счетах, – как уменьшение условных активов на сумму 82 000 леев;
- 31 декабря 201X года: отражение в текущих расходах доли участия разницы между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью облигаций – как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных финансовых инвестиций на сумму 133,34 леев $[(82\,000 \text{ леев} - 80\,000 \text{ леев}) : 6]$, где 6 – число семестров в период трех лет;
- 31 декабря 201X года: начисление процентов, предусмотренных в договоре, – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов на сумму 6000 леев $[(80\,000 \text{ леев} \times 15\%)]/2$.

На протяжении периода владения облигации будут оцениваться по первоначальной стоимости, если они не котируются на финансовом рынке, или по скорректированной стоимости, если их первоначальная стоимость отличается от номинальной стоимости.

- 1 июня 201X+3 года: выкуп облигаций акционерным обществом «Z» по номинальной стоимости 80 000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение долгосрочных финансовых инвестиций.

16. В случае принятия сберегательных вкладов от своих членов, а также займов от центральной ассоциации, ассоциация учитывает:

- при заключении договора – увеличение условных активов на забалансовых счетах;
- при поступлении денежных средств – одновременное увеличение денежных средств и текущих или долгосрочных финансовых обязательств. Одновременно списываются условные активы, ранее отраженные на забалансовых счетах.

Бухгалтерский учет условных обязательств, предоставленных займов и оказываемых услуг

17. Заключение ассоциацией договора о предоставлении займов ее членам является прошлым экономическим фактом, который обуславливает признание условного обязательства и его отражение на забалансовых счетах. Данный факт обязывает ассоциацию предоставить на установленную дату соответствующий займ (будущий экономический факт), который учитывается как увеличение долгосрочных и/или текущих финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств. Одновременно списывается ранее признанное условное обязательство.

18. Сумма процентов по предоставленному займу рассчитывается ежемесячно и/или ежедневно на основании процентной ставки, указанной в договоре, и отражается как одновременное увеличение дебиторской задолженности по начисленным процентам и текущих доходов. Возврат предоставленного займа учитывается как увеличение денежных средств и уменьшение предоставленного займа.

Пример 3. Ассоциация «N» 1 августа 201X года заключила договор о предоставлении займа в сумме 40 000 леев ее члену Чобану Иону на период до 10 месяцев, с годовой

процентной ставкой 18%. 5 августа 201X года ассоциация предоставила г-ну Чобану Иону запрошенную сумму, который ежемесячно 5-го числа выплачивает начисленные проценты. Предоставленный займ был погашен по истечении срока погашения 1 июня 201X+1 года.

На основании данных примера ассоциация «N» учитывает:

- 1 августа 201X года: отражение обязательства ассоциации предоставить запрашиваемый займ – как увеличение условных обязательств, отраженных на забалансовых счетах на сумму 40 000 леев;
- 5 августа 201X года: предоставление запрашиваемого г-ном Чобану Ионем займа – как увеличение предоставленных ссуд и уменьшение денежных средств на сумму 40 000 леев;
- 5 августа 201X года: списание условного обязательства ранее отраженного на забалансовом счете – как уменьшение условных обязательств на сумму 40 000 леев;
- 30 августа 201X года: начисление процентов по предоставленному займу – как одновременное увеличение дебиторской задолженности по начисленным процентам и текущих доходов на сумму 493,15 лея $[(40\,000 \text{ леев} \times 18\%)/365 \text{ дней} \times 25 \text{ дней}]$;
- 5 сентября 201X года: поступление денежных средств для покрытия ранее начисленной дебиторской задолженности – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности по начисленным процентам на сумму 493,15 лея (последние две операции повторяются ежемесячно);
- 1 июня 201X+1 года: поступление денежных средств от возврата предоставленного займа – как увеличение денежных средств и уменьшение предоставленных займов на сумму 40 000 леев.

19. Предоставление ассоциацией посреднических услуг в страховании в качестве агента bancassurance для страхования активов, урожая, другого имущества ее членов осуществляется на основании договоров, заключенных со страховой компанией. Ассоциация учитывает согласованные комиссионные как текущие доходы, а страховую премию – как обязательство перед страховой компанией с последующей выплатой.

Пример 4. Ассоциация «N» оказывает посреднические услуги от имени страховой компании для страхования урожая (винограда и фруктов), ожидаемого в 201X году сельскохозяйственным субъектом «Gloria». Сумма страховой премии согласно договору составляет 30 000 леев, согласованные в договоре комиссионные равны 15%.

На основании данных примера ассоциация «N» учитывает:

- поступление страховой премии – как одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств на сумму 30 000 леев;
- оплата страховой премии – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств на сумму 30 000 леев;
- признание дебиторской задолженности и дохода от начисленных комиссионных – как одновременное

увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов на сумму 4500 леев (30 000 леев × 15%);

- поступление ранее начисленных комиссионных – как увеличение денежных средств и уменьшение отраженной текущей дебиторской задолженности на сумму 4500 леев.

20. Предоставление консультаций своим членам и других услуг с письменного согласия органа надзора учитывается – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов, в последующем – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Бухгалтерский учет резервов для покрытия убытков по предоставленным займам и относящимся к ним процентам

21. В своей деятельности ассоциация может понести убытки по предоставленным займам, в случае когда они становятся полностью или частично невозвратными. Существуют идентифицированные убытки, которые можно определить на данный момент, и неидентифицированные убытки – которые присутствуют в портфеле займов и размер которых на данный момент не определен. Оба вида убытков признаются как текущие расходы и уменьшают общую сумму займов и относящихся к ним процентов.

22. Резервы создаются для покрытия возможных убытков по предоставленным займам, срок возвращения которых не истек, по невозвращенным истекшим займам, по не уплаченным в срок процентам, а также по условным элементам. Не разрешается создавать переоцененные резервы, так как они искажают размер финансового результата и собственного капитала. Создание резервов учитывается как одновременное увеличение расходов и текущих резервов.

23. Ассоциация создает резервы вследствие классификации предоставленных займов и начисленных процентов в зависимости от степени риска, определяемого в соответствии с нормами, установленными действующим законодательством.

24. Ассоциация устанавливает порядок списания безнадежных займов и дебиторской задолженности по начисленным процентам в своих учетных политиках, если законодательством не предусматривается иное. После анализа каждого индивидуального случая платежеспособности бенефициара и твердой уверенности в том, что представленный займ не будет возвращен и полагающиеся проценты не будут выплачены, данные займы списываются за счет ранее созданных резервов.

25. Списание займов и безнадежной дебиторской задолженности по начисленным процентам из-за неуверенности в том, что они будут возвращены, учитывается как одновременное уменьшение текущих резервов, предоставленных займов и/или дебиторской задолженности по начисленным процентам. Одновременно списанные суммы отражаются как увеличение элементов бухгалтерского учета, зарегистрированных на забалансовых счетах.

Пример 5. 1 ноября 201X года ассоциация «Y» в результате оценки ситуации портфеля предоставленных займов установила, что бенефициар Которобай Георге просрочил на 130 дней платеж по займу в сумме 5000 леев и начисленным процентам в сумме 493 леев. Согласно политикам ассоциации, предоставленный займ и проценты по нему были классифицированы в категорию безнадежных. На 1 февраля 201X+1 года финансовое положение бенефициара Которобая Георге демонстрирует невозможность исполнения обязательств перед ассоциацией, поэтому уполномоченный орган ассоциации решил списать предоставленный займ и дебиторскую задолженность по начисленным процентам на общую сумму 5493 лея за счет ранее созданных резервов.

На основании данных примера ассоциация «Y» учитывает:

- 1 ноября 201X года: создание резерва для покрытия предоставленного займа и дебиторской задолженности по начисленным процентам – как одновременное увеличение расходов и текущих резервов на сумму 5493 лея (5000 леев + 493 лея);
- 1 февраля 201X+1 года: списание невозвращенного безнадежного займа и безнадежной дебиторской задолженности по начисленным процентам за счет ранее созданного резерва – как одновременное уменьшение текущих резервов (в аналитическом учете – отдельно по каждому резерву для покрытия предоставленного займа и дебиторской задолженности по начисленным процентам) на сумму 5493 лея (5000 леев + 493 лея);
- 1 февраля 201X+1 года: отражение на забалансовых счетах предоставленного займа и безнадежной дебиторской задолженности по начисленным процентам, списанных за счет резервов, на сумму 5493 лея (5000 леев + 493 лея).

26. В случае, если предоставленный заем и дебиторская задолженность по ранее начисленным процентам, списанные за счет резервов, могут быть погашены бенефициаром (наличие письменного заявления или заключения дебитора, подтверждающего уплату списанных сумм), они отражаются в составе балансовых элементов бухгалтерского учета как одновременное увеличение предоставленных займов, дебиторской задолженности по начисленным процентам и текущих доходов. Одновременно отражается уменьшение забалансовых элементов бухгалтерского учета путем списания безнадежной дебиторской задолженности.

Пример 6. На условиях предыдущего примера допустим, что через три месяца после списания займа и безнадежной дебиторской задолженности по начисленным процентам 1 мая 201X+1 года бенефициар Которобай Георге подал заявление, в котором обязуется оплатить списанные суммы, а 10 мая 201X+1 года оплатил 5493 лея.

На основании данных примера ассоциация «Y» учитывает:

- 1 мая 201X+1: отражение на балансовых счетах, ранее списанных, предоставленного займа и дебиторской задолженности по начисленным процентам – как одновременное увеличение предоставленных займов, дебиторской задолженности

по начисленным процентам и текущих доходов на сумму 5493 лея (5000 леев + 493 лея);

- 1 мая 201X+1 года: списание предоставленного займа и дебиторской задолженности по начисленным процентам, отраженных на забалансовых счетах, – как уменьшение забалансовых элементов бухгалтерского учета на общую сумму 5493 лея;
- 10 мая 201X+1 года: поступление денежных средств – как увеличение денежных средств и уменьшение предоставленных займов, дебиторской задолженности по начисленным процентам на сумму 5493 лея.

27. Если ранее созданный резерв для покрытия убытков по предоставленным займам и дебиторской задолженности по начисленным процентам не используется, данный резерв аннулируется путем списания на текущие расходы.

Пример 7. Изменив условия примера 6 допустим, что в период до списания предоставленных безнадежных займов и безнадежной дебиторской задолженности по начисленным процентам собственными усилиями ассоциация добивается положительного разрешения проблемы и в течение двух недель соответствующие суммы погашаются.

В данном случае ассоциация учитывает:

- поступление денежных средств – как увеличение денежных средств и уменьшение предоставленных займов и дебиторской задолженности по начисленным процентам на сумму 5493 лея (5000 леев + 493 лея);
- списание ранее созданных и неиспользованных резервов – как уменьшение текущих резервов и увеличение текущих доходов на общую сумму 5493 лея.

28. Для представления релевантной информации о возможных рисках и убытках по предоставленным займам и дебиторской задолженности по процентам, а также о финансовом положении ассоциации в приложениях к финансовым отчетам отражается стоимость резервов, созданных для покрытия рисков, будущих убытков и прочих непредвиденных рисков.

Бухгалтерский учет фонда ликвидности

29. Инвестирование денежных средств ассоциацией в фонд ликвидности учитывается как увеличение текущих финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств. Центральная ассоциация отражает денежные средства, полученные для создания фонда ликвидности, как увеличение денежных средств и текущих обязательств.

30. Размещение центральной ассоциацией средств фонда ликвидности в коммерческих банках в виде депозитов до востребования (или срочных депозитов) и/или государственных ценных бумаг учитывается как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств. Признанные к получению центральной ассоциацией доходы от инвестирования средств фонда ликвидности учитываются как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов, а начисленные центральной ассоциацией к получению соответ-

ствующей ассоциацией проценты – как одновременное увеличение расходов и текущих обязательств.

31. Центральная ассоциация учитывает операции, связанные с фондом ликвидности, включая доходы от осуществленных инвестиций и расходы на управление денежными средствами фонда ликвидности, отдельно от операций с собственными денежными средствами.

Пример 8. Ассоциация «У» на основании заключенного договора инвестирует в фонд ликвидности у центральной ассоциации 100 000 леев с годовой процентной ставкой 11%. На ту же дату центральная ассоциация размещает всю накопленную от ассоциаций сумму в размере 500 000 леев, включая долю ассоциации «У», на депозитных счетах банка на 6 месяцев с годовой процентной ставкой 20%. Центральная ассоциация начисляет и выплачивает ассоциации проценты два раза в год.

На основании данных примера данные операции учитываются:

ассоциацией «У»:

- инвестирование денежных средств в фонд ликвидности – как увеличение текущих финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств на сумму 100 000 леев;
- начисление доходов по процентам – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов на сумму 5484,93 лея [$100\,000 \text{ леев} \times 11\% / 365 \text{ дней} \times 182 \text{ дня}$];
- поступление денежных средств от начисленных процентов вследствие инвестирования в фонд ликвидности – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности на сумму 5484,93 лея.

Центральной ассоциацией:

- поступление денежных средств от ассоциации «У» для создания фонда ликвидности – как одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств на сумму 100 000 леев;
- размещение денежных средств на счете банковского депозита – как увеличение текущих финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств на сумму 500 000 леев;
- начисление процентов к получению за июль 201X года – как увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов на сумму 8493 лея ($500\,000 \text{ леев} \times 20\% / 365 \text{ дней} \times 31 \text{ день}$); за 6 месяцев сумма доходов составит 49 863,01 лея ($500\,000 \text{ леев} \times 20\% / 365 \text{ дней} \times 182 \text{ дня}$);
- поступление денежных средств в виде процентов в июле 201X года – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности на сумму 8493 лея; за 6 месяцев будут перечислены 49 863,01 лея;
- начисление процентов к уплате – как увеличение расходов и текущих обязательств в сумме 5 484,93 лея;
- погашение текущего обязательства перед ассоциацией по начисленным процентам – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств на сумму 5 484,93 лея;
- уменьшение финансовых инвестиций при истечении срока банковского депозита – как увеличение

денежных средств и уменьшение текущих финансовых инвестиций на сумму 500 000 леев.

32. В случае размещения денежных средств фонда ликвидности в государственные ценные бумаги ведение их учета осуществляется в соответствии с положениями НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции».

33. Ассоциация может изъять денежные средства, инвестированные в фонд ликвидности, и/или получить займ в центральной ассоциации. Эти сделки учитываются как увеличение денежных средств и уменьшение текущих финансовых инвестиций и/или как увеличение денежных средств и текущего обязательства. Начисление процентов по полученному займу в центральной ассоциации учитывается как одновременное увеличение обязательств и текущих расходов.

Пример 9. 1 марта 201X года ассоциация «Y» на основании инвестиционного договора инвестировала в фонд ликвидности 34 000 леев с годовой процентной ставкой 12% и ежемесячным начислением процентов, перечислив денежные средства 4 марта 201X года. Ассоциация «Y» 1 декабря 201X года запросила от центральной ассоциации займ в сумме 170 000 леев на один год с годовой процентной ставкой 18%, с полагающимся комиссионными 1%, и денежные средства были перечислены 5 декабря 201X года.

На основании данных примера данные операции учитываются:

ассоциацией «Y»:

- 1 марта 201X года: отражение условного обязательства на забалансовых счетах – как увеличение условных обязательств на сумму 34 000 леев;
- 4 марта 201X года: инвестирование денежных средств в фонд ликвидности – как увеличение текущих финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств на сумму 34 000 леев;
- 4 марта 201X года: списание условного обязательства, отраженного на забалансовых счетах, – как уменьшение условных обязательств на сумму 34 000 леев;
- 31 марта 201X года: начисление ежемесячных процентов (за первый месяц) к получению – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов на сумму 301,81 лея (34 000 леев × 12%/365 дней × 27 дней).
- 1 апреля 201X года: поступление денежных средств от центральной ассоциации для погашения дебиторской задолженности по начисленным процентам – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности на сумму 301,81 лея;

аналогично последние две операции будут отражаться ежемесячно.

- 1 декабря 201X года: отражение условного обязательства по кредиту, запрошенному на основании подписанного договора о займе, – как увеличение условных обязательств на сумму 170 000 леев;
- 5 декабря 201X года: отражение комиссионных – как одновременное увеличение расходов и текущих обязательств на сумму 1700 леев;
- 5 декабря 201X года: поступление денежных средств полученного займа – как одновременное

увеличение денежных средств и текущих обязательств на сумму 170 000 леев;

- 5 декабря 201X года: погашение обязательства по комиссионным – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств на сумму 1700 леев;
- 5 декабря 201X года: списание условной дебиторской задолженности, отраженной на забалансовых счетах, после поступления денежных средств – как уменьшение условной дебиторской задолженности на сумму 170 000 леев;
- 31 декабря 201X года: начисление процентов по полученному займу – как одновременное увеличение расходов и текущих обязательств на сумму 2263,56 лея (170 000 леев × 18%/365 дней × 27 дней);
- 2 января 201X+1 года: перечисление денежных средств центральной ассоциации для погашения обязательства по начисленным процентам до 31 декабря 201X года – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств на сумму 2263,56 лея.

Центральной ассоциацией:

- 1 марта 201X года: отражение условной дебиторской задолженности на забалансовых счетах на основании подписанного договора об инвестировании в фонд ликвидности – как увеличение условной дебиторской задолженности на сумму 34 000 леев;
- 4 марта 201X года: поступление денежных средств – как одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств на сумму 34 000 леев;
- 4 марта 201X года: списание условной дебиторской задолженности, отраженной на забалансовых счетах, – как уменьшение условной дебиторской задолженности на сумму 34 000 леев;
- 31 марта 201X года: начисление процентов по поступившим денежным средствам – как одновременное увеличение расходов и текущих обязательств на сумму 301,81 лея;
- 1 апреля 201X года: перечисление денежных средств ассоциации «Y» для погашения обязательств по начисленным процентам – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств на сумму 301,81 лея;

Аналогично последние две операции будут отражаться ежемесячно.

- 1 декабря 201X года: отражение условного обязательства, отраженного на забалансовых счетах, относящихся к займу, запрошенному ассоциацией «Y» в соответствии с подписанным договором, – как увеличение условных обязательств на сумму 170 000 леев;
- 5 декабря 201X года: перечисление денежных средств ассоциации «Y» для выполнения ранее отраженного обязательства – как увеличение текущих инвестиций и уменьшение денежных средств на сумму 170 000 леев;
- 5 декабря 201X года: списание условного обязательства, ранее отраженного на забалансовых

- счетах – как уменьшение условных обязательств на сумму 170 000 леев;
- 5 декабря 201X года: отражение доходов от комиссионных в размере 1% от предоставленного займа – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов на сумму 1700 леев (170 000 леев × 1%);
- 31 декабря 201X года: начисление процентов к получению по предоставленному займу – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов на сумму 2263,56 леев (170 000 леев × 18% / 365 леев × 27 леев);
- 2 января 201X+1 года: поступление денежных средств для погашения обязательства по начисленным процентам и комиссионных – как одновременное увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности на сумму 3963,56 лея (2263,56 лея + 1700 леев).

Представление финансовых отчетов

34. Ассоциация составляет и представляет финансовые отчеты согласно положениям Закона о бухгалтерском учете и настоящих методических указаний.

35. Ассоциация раскрывает в финансовых отчетах следующую информацию:

- 1) наименование ассоциации и другие идентификационные элементы;
- 2) период, охватываемый финансовыми отчетами;
- 3) операционная деятельность;
- 4) форма собственности;
- 5) организационно-правовая форма;
- 6) единица измерения.

36. Финансовые отчеты составляются по формам, представленным в приложениях к настоящим методическим указаниям, и включают:

1. Баланс (приложение 1);
2. Отчет о прибыли и убытках (приложение 2);
3. Отчет об изменениях собственного капитала (приложение 3);
4. Отчет о движении денежных средств (приложение 4);
5. Примечания к финансовым отчетам.

Баланс

37. Баланс представляет финансовую позицию ассоциации и включает информацию об остатках, имеющихся на отчетную дату по:

Активы

38. По строке 010 «Денежные средства в кассе и на текущих счетах» отражается сумма денежных средств в кассе и на текущих банковских счетах в национальной валюте и в иностранной валюте.

39. По строке 020 «Прочие элементы денежных средств» указывается сумма денежных средств на других банковских счетах в национальной валюте и в иностранной валюте, на банковских карточках, в пути, а также стоимость денежных документов (почтовые марки, лечеб-

но-оздоровительные путевки, приобретенные билеты на поездку и др.).

40. По строке 030 «Финансовые инвестиции» отражается стоимость долгосрочных и текущих финансовых инвестиций, отраженных согласно положениям НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции», и инвестиций в фонд ликвидности.

41. По строке 040 «Предоставленные займы» указывается сумма займов, выданных ассоциацией своим членам.

42. По строке 050 «Дебиторская задолженность по процентам» указывается сумма дебиторской задолженности по начисленным процентам по предоставленным займам и осуществленным ассоциацией финансовым инвестициям.

43. По строке 060 «Резервы для покрытия предоставленных займов и полагающихся процентов» указывается в скобках сумма резервов, созданных для покрытия возможных убытков вследствие риска невозвращения предоставленных займов и неуплаты дебиторской задолженности по начисленным процентам.

44. По строке 070 «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» указывается бухгалтерская стоимость незавершенных и используемых долгосрочных нематериальных и материальных активов, земельных участков, которая определяется согласно НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы».

45. По строке 080 «Прочие активы» отражается бухгалтерская стоимость материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, зарегистрированных в соответствии с положениями НСБУ «Запасы», стоимость выданных авансов, сумма дебиторской задолженности персонала и другой дебиторской задолженности, относящейся к лизингу, имущественному найму, дебиторской задолженности страховых компаний по начисленным суммам возмещения, дебиторской задолженности органов социального страхования, расходов будущих периодов и прочие бухгалтерские элементы, не включенные по указанным строкам.

46. По строке 090 «Всего активов» отражается бухгалтерская стоимость всех активов ассоциации, рассчитанная следующим образом: (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050 + стр.060 + стр.070 + стр.080).

Обязательства

47. По строке 100 «Сберегательные вклады» отражается сумма полученных от членов ассоциации сберегательных вкладов.

48. По строке 110 «Полученные кредиты и займы» указываются суммы кредитов и займов, полученных от юридических и/или физических лиц.

49. По строке 120 «Процентные обязательства» отражается сумма процентов к уплате, начисленных ассоциацией по сберегательным вкладам, полученным кредитам и займам.

50. По строке 130 «Прочие обязательства» указывается сумма обязательств ассоциации персоналу, органам социального и медицинского страхования (включая индивидуальное страхование), бюджету по налогам и сборам, другим юридическим и физическим лицам и по доходам будущих периодов.

51. По строке 140 «Итого обязательств» отражается общая сумма обязательств, рассчитанная следующим образом: (стр.100 + стр.110 + стр.120 + стр.130).

Собственный капитал

52. По строке 150 «Паи и неоплаченный капитал» указывается общая сумма паев членов ассоциации и неоплаченного капитала, определенная на основании законодательства о деятельности ассоциаций.

53. По строке 160 «Резервы» отражается общая сумма резервного капитала, уставных резервов и прочих создаваемых ассоциацией резервов.

54. По строке 170 «Поправки результатов прошлых лет» указывается результат прошлых лет, выявленный в отчетном периоде: прибыль – положительными цифрами, убыток – в скобках.

55. По строке 180 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» отражается сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет, которая определяется согласно НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

56. По строке 190 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» указывается сумма чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода, в скобках, определенная в отчете о прибыли и убытках.

57. По строке 200 «Использованная прибыль отчетного периода» отражается в скобках сумма использованной прибыли отчетного периода для создания резервов, указанных по строке 160, и в иных целях.

58. По строке 210 «Прочие элементы собственного капитала» указываются другие элементы собственного капитала, которые не указаны по строкам элементов собственного капитала 150-210.

59. По строке 220 «Итого собственный капитал» указывается общая сумма элементов собственного капитала, рассчитанная следующим образом: (стр. 150 + стр. 160 + стр. 170 + стр. 180 + стр. 190 + стр. 200 + стр. 210).

60. По строке 230 «Всего пассивов» указывается общая сумма обязательств и собственного капитала, рассчитанная следующим образом: (стр.140 + стр.220).

Отчет о прибыли и убытках

61. Отчет о прибыли и убытках характеризует финансовые достижения ассоциации и содержит информацию о: доходах, расходах и финансовых результатах, рассчитанных как разница между доходами и расходами отчетного периода.

62. Отчет о прибыли и убытках составляется на основе классификации расходов по назначению (функциям) согласно приложению 2.

63. По строке 010 «Доходы от процентов» отражается сумма доходов от начисленных в рамках операционной деятельности процентов и включают:

- проценты по предоставленным ассоциацией займам;
- проценты по финансовым инвестициям;
- комиссионные за предоставление займов.

64. По строке 020 «Расходы по процентам» указывается сумма расходов по процентам, начисленным в рамках операционной деятельности по:

- принятым сберегательным вкладам;
- полученным кредитам и/или займам;
- комиссионным за полученные кредиты и/или займы.

65. По строке 030 «Чистый результат от формирования и списания резервов» указывается разница между доходами от списания неиспользованных резервов и расходами, связанными с их формированием:

- доходы от списания неиспользованных резервов включают суммы резервов, сформированных для покрытия начисленных и неиспользованных процентов в случае уплаты дебиторской задолженности, а также резервов для покрытия не погашенных в срок займов, которые в дальнейшем были погашены до их списания из состава балансовых элементов, и доходы от возмещения ранее списанных сумм расходов в течение отчетного периода;
- расходы по формированию резервов включают расходы, возникшие в связи с формированием резервов для покрытия возможных убытков от не погашения в срок предоставленных займов, а также неуплаты относящихся процентов.

Если доходы от списания резервов превышают расходы, связанные с их формированием, результат указывается обычными цифрами, в противном случае – разница указывается в скобках.

66. По строке 040 «Валовая прибыль (валовой убыток)» отражается разница между доходами от начисленных процентов и расходами от начисленных процентов, скорректированными на чистый результат от формирования и списания резервов, рассчитанная следующим образом: (стр.010 – стр.020 + стр.030).

67. По строке 050 «Прочие операционные доходы» отражаются доходы, полученные в процессе осуществления операционной деятельности, но которые не могут быть отнесены к доходам по процентам. Они включают доходы от:

- консалтинговых услуг, связанных с операционной деятельностью;
- оказания посреднических услуг в страховании в качестве агента bancassurance;
- процентов за просрочку и начисленной к уплате пени по непогашенным в срок займам, признаются как доходы на момент их получения;
- возмещения материального ущерба, нанесенного ассоциации;
- излишков активов, установленных в процессе инвентаризации;
- других операций, связанных с операционной деятельностью.

68. По строке 060 «Административные расходы» отражаются расходы, которые определяются согласно НСБУ «Расходы», по обслуживанию и управлению ассоциацией в целом.

69. По строке 070 «Прочие расходы на операционную деятельность» отражаются расходы, которые связаны с осуществлением операционной деятельности ассоциации, но которые не могут быть отнесены к расходам по процентам, определенным согласно НСБУ «Расходы».

70. По строке 080 «Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами от осуществляемой в отчетном

периоде операционной деятельности, рассчитанная следующим образом: (стр.040 + стр.050 – стр.060 – стр.070).

71. По строке 090 «Результат от другой деятельности: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами от другой осуществляемой в отчетном периоде деятельности.

Доходы от другой деятельности включают доходы:

- по начисленным или подлежащим начислению дивидендам и/или долям участия в капитале других ассоциаций;
- полученные в результате передачи прав пользования нематериальными активами и их выбытия, за исключением излишка активов, установленно-го во время инвентаризации;
- от положительных курсовых валютных и суммовых разниц;
- от возмещений для покрытия чрезвычайных потерь;
- возникшие в результате других экономических фактов, не относящихся к операционной деятельности.

Расходы другой деятельности включают расходы:

- по выбытию долгосрочных нематериальных активов, за исключением недостач и повреждений, установленных во время инвентаризации;
- по отрицательным курсовым валютным и суммовым разницам;
- в виде пожертвований и спонсорства;
- возникшие в результате чрезвычайных событий;
- возникшие в результате других экономических фактов, не относящихся к операционной деятельности.

72. По строке 100 «Прибыль (убыток) до налогообложения» указывается финансовый результат до налогообложения, рассчитанный следующим образом: (стр.080 + стр.090).

73. По строке 110 «Расходы по подоходному налогу» отражаются расходы по подоходному налогу, которые определяются согласно НСБУ «Расходы».

74. По строке 120 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» указывается финансовый результат после налогообложения, который рассчитывается как разница между прибылью (убытком) до налогообложения и расходами по подоходному налогу следующим образом: (стр.100 – стр.110). Данный показатель должен совпадать с показателем строки 190 баланса.

Отчет об изменениях собственного капитала

75. Отчет об изменениях собственного капитала раскрывает наличие и изменение элементов собственного капитала в течение отчетного периода и содержит следующую информацию:

- *паи и неоплаченный капитал* – долевые участия членов и неоплаченный капитал;
- *резервы и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)* – уставные резервы и прочие резервы, поправки результатов прошлых лет, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет, чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода, использованная прибыль отчетного периода, а также результат от перехода к новым бухгалтерским нормам;
- *прочие элементы собственного капитала*.

76. Элементы собственного капитала ассоциации определяются в соответствии с требованиями действующего законодательства, регулирующего деятельность ассоциаций.

77. По каждому элементу капитала указывается остаток на начало отчетного периода, увеличения и уменьшения в течение данного периода и остаток на конец отчетного периода.

78. Остаток на начало отчетного периода относящейся к поправкам результатов прошлых лет чистой прибыли (чистому убытку) отчетного периода и использованной прибыли отчетного периода вследствие реформации баланса за предыдущий отчетный период, всегда равняется нулю.

79. Остаток каждого элемента собственного капитала на начало и на конец отчетного периода, представленный в отчете об изменениях собственного капитала, и остаток соответствующего элемента из баланса ассоциации должны быть идентичными.

80. Размер элементов, которые увеличивают собственный капитал, таких как паи членов, резервы, чистая прибыль отчетного периода, отражается в отчете об изменениях собственного капитала в обычном порядке. Размер элементов, которые уменьшают собственный капитал, таких как неоплаченный капитал, непокрытый убыток прошлых лет, чистый убыток отчетного периода и использованная прибыль отчетного периода, отражается в скобках.

81. Отчет об изменениях собственного капитала составляется согласно приложению 3.

82. По строке 010 «Паи» отражаются остаток и изменения, связанные с паями членов ассоциации.

83. По строке 020 «Неоплаченный капитал» отражаются в скобках остаток и изменения в дебиторской задолженности собственников, связанные с взносами на увеличение стоимости паев и дополнительных взносов на покрытие убытков предыдущих периодов.

84. По строке 030 «Итого паи и неоплаченный капитал» указывается итог, рассчитанный следующим образом: стр.010 + стр.020.

85. По строке 040 «Резервы» указываются остаток и изменения в резервах, за исключением институционального резерва, сформированного в соответствии с законодательством и уставом ассоциации на основании решения уполномоченного органа управления.

86. По строке 050 «Поправки результатов прошлых лет» отражаются остатки и изменения суммы прибыли (убытка), полученные в результате корректировки ошибок, допущенных в прошлых годах, выявленных в отчетном периоде, которые определяются согласно НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

87. По строке 060 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» отражаются остаток и изменения нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) прошлых лет. Остаток на начало отчетного периода определяется после реформации баланса за предыдущий отчетный период согласно НСБУ «Представление финансовых отчетов».

88. По строке 070 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» отражается чистая прибыль без скобок или чистый убыток в скобках текущего отчетного периода, которые определяются в отчете о прибыли и убытках.

89. По строке 080 «Использованная прибыль отчетного периода» указывается в скобках прибыль, использованная в отчетном периоде для создания резервов и в других целях, согласно решению уполномоченного органа управления ассоциации.

90. По строке 090 «Итого резервы и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» указывается итог, рассчитанный следующим образом: стр.040 + стр.050 + стр.060 + стр.070 + стр.080.

91. По строке 100 «Прочие элементы собственного капитала» отражаются остаток и изменения в общей сумме элементов собственного капитала, которые не были включены по строкам 010-090 отчета об изменениях собственного капитала.

92. По строке 110 «Всего собственный капитал» указывается итог элементов собственного капитала, рассчитанный следующим образом: стр.030 + стр.090 + стр.100.

Отчет о движении денежных средств

93. Отчет о движении денежных средств характеризует остаток и движение денежных средств в отчетном периоде.

94. Отчет о движении денежных средств отражает поступления и выплаты денежных средств отдельно от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, с отдельным представлением курсовых валютных и суммовых разниц.

95. Отчет о движении денежных средств составляется на основе кассового метода учета нарастающим итогом с начала отчетного периода, согласно которому поступления и выплаты денежных средств в этом периоде определяются на основании данных счетов учета денежных средств.

96. В отчете о движении денежных средств не отражаются:

- 1) внутреннее движение денежных средств (например, снятие денежных средств с текущих счетов, пополнение банковских карточек ассоциации, перевод денежных средств с одного текущего счета на другой, приобретение/продажа иностранной валюты);
- 2) сделки на бартерной основе (обмен активами/услугами);
- 3) конвертация обязательств в элементы собственного капитала.

97. Отчет о движении денежных средств составляется в соответствии с приложением 4 и включает следующую информацию:

Движение денежных средств от операционной деятельности – движение денежных средств, связанное с операциями ассоциации по привлечению вкладов, полученным кредитам и займам, а также предоставленным займам и процентам по ним, которое включает:

- движение денежных средств, полученных от операционных доходов и расходов;
- движение денежных средств, полученных от увеличения (уменьшения) активов;

- движение денежных средств, полученных от увеличения (уменьшения) обязательств.

Движение денежных средств, полученных от операционных доходов и расходов

98. По строке 010 «Проценты полученные» отражаются денежные средства, полученные от процентов по предоставленным займам.

99. По строке 020 «Проценты выплаченные» указываются проценты, выплаченные членам ассоциаций в виде денежных средств по принятым сберегательным вкладам и кредиторам – по полученным кредитам и займам, а также по суммам, инвестированным в фонд ликвидности.

100. По строке 030 «Поступления от возврата займов и погашения безнадежной дебиторской задолженности, ранее списанных» отражаются полученные денежные средства от возврата займов и погашения безнадежной дебиторской задолженности, которые ранее были списаны.

101. По строке 040 «Выплаты работникам, органам социального и медицинского страхования» отражаются денежные средства, выплаченные работникам в счет оплаты труда и других операций (за исключением предоставленных займов) и органам социального и медицинского страхования в виде взносов обязательного государственного социального страхования и медицинского страхования работодателей и работников.

102. По строке 050 «Выплата подоходного налога» отражаются выплаты денежных средств в бюджет, относящихся к подоходному налогу от предпринимательской деятельности.

103. По строке 060 «Прочие поступления» указываются суммы поступлений денежных средств, полученные от операционной деятельности, не отраженные по строкам 010 и 030, полученных от:

- комиссионных по предоставленным займам;
- процентов по банковским депозитам и по инвестициям в фонд ликвидности;
- процентов за просрочку и пени в связи с предоставленными и не возвращенными в срок займами;
- процентов за просрочку и пени, начисленной по ранее списанным и отраженным на забалансовых счетах займам;
- консалтинговых услуг;
- оказания услуг посредничества в страховании в качестве агента bancassurance;
- субсидий, дарения, премий и спонсорства;
- прочие поступления, не связанные с инвестиционной и финансовой деятельностью.

104. По строке 070 «Прочие выплаты» отражаются суммы прочих выплат денежных средств от операционной деятельности, не отраженных по строкам 020, 040 и 050, которые включают денежные выплаты в виде:

- выплаты штрафов, пени и возмещений;
- выплаты других налогов и сборов, за исключением подоходного налога;
- прочих выплат, не связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью.

105. По строке 080 «Итого чистое движение денежных средств» отражается разница между денежными средствами, поступившими и выплаченными в отчетном периоде от операционной деятельности, рассчитанная

следующим образом: всего (стр.010 – стр.020 + стр.030 – стр.040 – стр.050 + стр.060 – стр.070).

Движение денежных средств, полученных от увеличения (уменьшения) активов

106. По строке 090 «Поступления от возврата предоставленных займов» отражаются денежные средства, поступившие от возврата предоставленных займов.

107. По строке 100 «Поступления от возмещения банковских депозитов и инвестиций в фонд ликвидности» указываются денежные средства, поступившие от возмещения банковских депозитов и инвестиций в фонд ликвидности.

108. По строке 110 «Выплаты по предоставлению займов» отражаются денежные средства, выплаченные в форме предоставленных займов.

109. По строке 120 «Выплаты в банковские депозиты и в фонд ликвидности» отражаются денежные средства, выплаченные в банковские депозиты и в фонд ликвидности.

110. По строке 130 «Поступления (выплаты) по прочим(м) активам» указывается разница между поступившими и выплаченными денежными средствами по операциям, не включенным в строки 090-120, которые приводят к увеличению/уменьшению активов.

111. По строке 140 «Итого движение денежных средств, полученных от увеличения (уменьшения) активов» отражается разница между поступившими и выплаченными денежными средствами, в отчетном периоде, зависящими от чистого изменения (увеличение/уменьшение) активов, рассчитанная следующим образом: всего (стр.090 + стр.100 – стр.110 – стр.120 + стр.130).

Движение денежных средств, полученных от увеличения (уменьшения) обязательств

112. По строке 150 «Поступления по сберегательным вкладам» указываются денежные средства, полученные в виде сберегательных вкладов от членов ассоциации.

113. По строке 160 «Поступления в виде полученных кредитов и займов» указываются денежные средства, полученные в виде кредитов и займов, за исключением тех, которые не используются в операционной деятельности.

114. По строке 170 «Выплаты, связанные с возвратом предоставленных вкладов» отражаются денежные средства для возврата сберегательных вкладов членам ассоциации.

115. По строке 180 «Выплаты, связанные с возвратом полученных кредитов и займов» указываются денежные средства для возврата кредитов и займов, за исключением тех, которые не используются в операционной деятельности.

116. По строке 190 «Поступления (выплаты), связанные с другими обязательствами» указывается разница между поступившими и выплаченными денежными средствами по операциям, не включенным в строки 150-180, которые приводят к увеличению/уменьшению других обязательств.

117. По строке 200 «Итого движение денежных средств от увеличения (уменьшения) обязательств» отражается разница между поступившими и выплаченными денежными средствами в отчетном периоде, зависящими от чистого изменения (увеличение или уменьшение) других обязательств, рассчитанная следующим образом: (стр.150 + стр.160 – стр.170 – стр.180 ± стр.190).

118. По строке 210 «Чистое движение денежных средств от операционной деятельности» указывается разница между поступившими и выплаченными денежными средствами в отчетном периоде от операционной деятельности, рассчитанная следующим образом: (± стр.080 ± стр.140 ± стр.200).

Движение денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности – движение денежных средств, обусловленное деятельностью ассоциации в области финансовых инвестиций в ценные бумаги и доли участия, приобретением и продажей нематериальных активов, а также движение денежных средств, связанное с деятельностью, которая приводит к изменениям в составе собственного капитала, и средств, полученных в долг.

119. По строке 220 «Поступления от продажи ценных бумаг» отражаются денежные средства, полученные от продажи ценных бумаг.

120. По строке 230 «Дивиденды полученные» указываются суммы дивидендов, полученные по долям участия (акции) в уставном капитале других субъектов.

121. По строке 240 «Выплаты на приобретение ценных бумаг» отражаются денежные средства, выплаченные в связи с приобретением ценных бумаг.

122. По строке 250 «Поступления (выплаты) от операций с капиталом» отражаются поступившие денежные средства, от внесения паевых взносов членами ассоциации, увеличения паев, продажи ранее выкупленных у владельцев паев и выплаты, связанные с выкупом собственных паев ассоциации.

123. По строке 260 «Прочие поступления (выплаты) от инвестиционной и финансовой деятельности» отражается разница между поступившими и выплаченными денежными средствами от инвестиционной и финансовой деятельности, не включенными в строки 220-250, которые включают:

- денежные поступления и выплаты за проданные, приобретенные и/или созданные долгосрочные активы;
- денежные выплаты в виде кредитов и займов, не отраженные по строке 180;
- денежные поступления для компенсации чрезвычайных убытков и др.;
- денежные выплаты в результате убытков от чрезвычайных событий (хищение и экспроприация денежных средств, пожар, наводнение, политические события, в результате которых денежные средства были уничтожены), покрытие расходов, связанных с устранением последствий стихийных бедствий, и т.д.;
- прочие поступления и выплаты.

124. По строке 270 «Чистое движение денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности» указывается разница между поступившими и выплаченными денежными средствами в отчетном периоде от инвестиционной и финансовой деятельности, рассчитанная следующим образом: (стр.220 + стр.230 – стр.240 ± стр.250 ± стр.260).

125. По строке 280 «Всего чистое движение денежных средств» отражается движение денежных средств в отчетном периоде от операционной, инвестиционной и

финансовой деятельности, рассчитанное следующим образом: (\pm стр.210 \pm стр.270).

126. По строке 290 «Курсовые валютные и суммовые разницы» отражается чистый размер положительных и отрицательных курсовых валютных и суммовых разниц на отчетную дату.

127. По строке 300 «Остаток денежных средств на начало отчетного периода» указывается остаток денежных средств на счетах учета денежных средств на начало текущего отчетного периода.

128. По строке 310 «Остаток денежных средств на конец отчетного периода» указывается остаток денежных средств на счетах учета денежных средств и денежных документов на конец текущего отчетного периода, рассчитанный следующим образом: (\pm стр.280 \pm стр.290 + стр.300).

Примечания к финансовым отчетам

129. Примечания к финансовым отчетам включают приложения и объяснительную записку.

130. Приложения содержат информацию, которая детализирует элементы финансовых отчетов и включают:

1. Общие сведения (приложение 5.1)
2. Классификацию предоставленных займов и начисленных процентов по ним для создания резервов (приложение 5.2)
3. Раскрытие отдельных балансовых статей бухгалтерского учета (приложение 5.3)
4. Приложение к отчету о прибыли и убытках (приложение 5.4)
5. Пояснительную записку о забалансовых элементах бухгалтерского учета (приложение 5.5).

131. Объяснительная записка содержит дополнительную информацию, которая не включена в финансовые отчеты и приложения к ним. Объем, структура и форма представления объяснительной записки устанавливается каждой ассоциацией самостоятельно, в зависимости от информационных потребностей пользователей финансовых отчетов.

132. Кроме информации, предусмотренной Законом о бухгалтерском учете, НСБУ и другими нормативными актами, объяснительная записка должна включать следующие разделы:

- информация о соответствии финансовых отчетов положениям НСБУ и настоящим методическим указаниям;
- раскрытие учетных политик;
- характер дебиторской задолженности (активов) и условных обязательств;
- неопределенные факторы, которые возможно повлияют на будущие финансовые результаты;
- оценка финансовых последствий или сообщение о невозможности осуществления такой оценки;
- детальная информация о способе группировки и управления дебиторской задолженности и обязательств по срокам погашения;
- информация о дебиторской задолженности по предоставленным займам и обязательствах по полученным займам, с процентами к получению и к уплате по срокам погашения;

- информация о концентрации активов, обязательствах и элементов бухгалтерского учета, отраженных на забалансовых счетах (обязательства, гарантии, условные активы);
- расчетная база, использованная для определения остатка невозвращенного займа, признания доходов от процентов по данным займам, влияния неначисленных процентов на финансовые результаты;
- информация о методах классификации предоставленных займов, дебиторской задолженности по начисленным процентам и создании резервов для покрытия рисков, будущих убытков и прочих непредусмотренных рисков;
- детальная информация о перечислении сумм аффилированным сторонам по более низкой процентной ставке, чем неаффилированным сторонам, либо других привилегированных условиях;
- информация о политике предоставления займов аффилированным сторонам о суммарных и абсолютных показателях и их удельном весе, в процентах, по:
 - a) каждому займу и вкладу, невозвращенным суммам на начало и на конец отчетного периода, неблагоприятным займам (просроченным, сомнительным и безнадежным) на протяжении периода;
 - b) каждому виду доходов и расходов, связанных с процентами и комиссионными;
 - c) сумме расходов, признанных на протяжении отчетного периода убытками от резервов для покрытия неблагоприятных займов (просроченных, сомнительных и безнадежных), и дебиторской задолженности по относящимся процентам;
- анализ финансово-экономической деятельности ассоциации;
- прочей информации.

Переходные положения

133. Настоящие методические указания применяются начиная с даты вступления в силу. Информация предыдущего отчетного периода переносится в формы финансовых отчетов, предусмотренные настоящими методическими указаниями.

Приложение 1

БАЛАНС
на _____ 20__

Актив	Код строк	Остаток на	
		начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4
Денежные средства в кассе и на текущих счетах	010		
Прочие элементы денежных средств	020		

Актив	Код строк	Остаток на	
		начало отчетного периода	конец отчетного периода
Финансовые инвестиции	030		
Предоставленные займы	040		
Дебиторская задолженность по процентам	050		
Резервы для покрытия предоставленных займов и полагающихся процентов	060	()	()
Долгосрочные нематериальные и материальные активы	070		
Прочие активы	080		
ВСЕГО АКТИВОВ (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050 + стр.060 + стр.070 + стр.080)	090		
Пассив			
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Сберегательные вклады	100		
Полученные кредиты и займы	110		
Процентные обязательства	120		
Прочие обязательства	130		
Итого обязательств (стр.100+ стр.110+стр.120+стр.130)	140		
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Паи и неоплаченный капитал	150		
Резервы	160		
Поправки результатов прошлых лет	170	x	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	180		
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	190	x	
Использованная прибыль отчетного периода	200	x	()
Прочие элементы собственного капитала	210		
Итого собственный капитал (стр.150+стр.160+стр.170+стр.180+стр.190+стр.200+стр.210)	220		
ВСЕГО ПАССИВОВ (стр.140+стр.220)	230		

Приложение 2

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ И УБЫТКАХ
с _____ по _____ 20__

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы от процентов	010		
Расходы по процентам	020		

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
Чистый результат от формирования и списания резервов	030		
Валовая прибыль (валовой убыток) (стр.010 – стр.020 + стр.030)	040		
Прочие операционные доходы	050		
Административные расходы	060		
Прочие расходы на операционную деятельность	070		
Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток) , (стр.040 + стр.050 – стр.060 – стр.070)	080		
Результат от другой деятельности: прибыль (убыток)	090		
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.080 + стр.090)	100		
Расходы по подоходному налогу	110		
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода (стр.100 – стр.110)	120		

Приложение 3

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА
с _____ по _____ 20__

№	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
1.	Паи и неоплаченный капитал					
	Паи	010				
	Неоплаченный капитал	020	()	()	()	()
	Итого паи и неоплаченный капитал (стр.010 + стр.020)	030				
2.	Резервы и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)					
	Резервы	040				
	Поправки результатов прошлых лет	050				
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	060				
	Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	070	x			

№	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
	Использованная прибыль отчетного периода	080	x	()	()	()
	Итого резервы и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (стр.040 + стр.050 + стр.060 + стр.070 + стр.80)	090				
3.	Прочие элементы собственного капитала	100				
4.	Всего собственный капитал (стр.030 + стр.090 + стр.100)	110				

Приложение 4

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
с _____ по _____ 20__

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
1. Движение денежных средств от операционной деятельности			
1.1 Движение денежных средств, генерируемые операционными доходами и расходами			
Проценты полученные	010		
Проценты выплаченные	020		
Поступления от возврата займов и погашения безнадежной дебиторской задолженности, ранее списанных	030		
Выплаты работникам, органам социального и медицинского страхования	040		
Выплата подоходного налога	050		
Прочие поступления	060		
Прочие выплаты	070		
Итого чистое движение денежных средств (стр.010-стр.020+стр.030-стр.040-стр.050+стр.060-стр.070)	080		
1.2 Движение денежных средств от увеличения (уменьшения) активов			
Поступления от возврата предоставленных займов	090		

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
Поступления от возмещения банковских депозитов и инвестиций в фонд ликвидности	100		
Выплаты по предоставлению займов	110		
Выплаты в банковские депозиты и в фонд ликвидности	120		
Поступления (выплаты) по прочим(м) текущих(м) активов	130		
Итого движение денежных средств от увеличения (уменьшения) активов (стр.090+стр.100-стр.110-стр.120+стр.130)	140		
1.3 Движение денежных средств от увеличения (уменьшения) обязательств			
Поступления по сберегательным вкладам	150		
Поступления в виде полученных кредитов и займов	160		
Выплаты, связанные с возвратом предоставленных вкладов	170		
Выплаты, связанные с возвратом полученных кредитов и займов	180		
Поступления (выплаты), связанные с другими обязательствами	190		
Итого движение денежных средств от увеличения (уменьшения) обязательств (стр.150+стр.160-стр.170-стр.180±стр.190)	200		
Чистое движение денежных средств от операционной деятельности (±стр.080±стр.140±стр.200)	210		
2. Движение денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности			
Поступления от продажи ценных бумаг	220		
Дивиденды полученные	230		
Выплаты на приобретение ценных бумаг	240		
Поступления (выплаты) от операций с капиталом	250		
Прочие поступления (выплаты) от инвестиционной и финансовой деятельности	260		
Чистое движение денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности (стр.220+стр.230-стр.240±стр.250±стр.260)	270		
Всего чистое движение денежных средств (±стр.210±стр.270)	280		
Курсовые валютные и суммовые разницы	290		
Остаток денежных средств на начало отчетного периода	300		

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		пре- дыду- щий	те- ку- щий
Остаток денежных средств на конец отчетного периода (+стр.280+стр.290+стр.300)	310		

Приложение 5.1

Общие сведения

1. Регистрационное удостоверение ассоциации, выданное Государственной регистрационной палатой.

Регистрационный номер ____ Дата регистрации ____
Серия ____ Номер _____

2. Действующая лицензия: Номер _____ Дата выдачи _____
Срок действия _____

Вид деятельности _____ Орган, выдавший лицензию _____

3. Среднесписочная численность работников за отчетный период _____ человек, в том числе по категориям:

1) административный персонал _____ человек

4. Численность работников на 31 декабря 20__
_____ человек

5. Оплата труда работников субъекта в отчетном периоде _____ леев

6. Оплата труда членов административных советов, органов управления и надзора и других обязательств, возникших или принятых в связи с пенсиями нынешних членов или бывших членов этих органов, по категориям _____ леев.

7. Авансы и займы, выданные членам органов, указанным в пункте 6 _____ леев, в том числе возвращенные _____ леев.

8.

Численность членов ассоциации, всего	Человек	
в том числе женщины	Человек	
Численность заемщиков, всего	Человек	
в том числе женщины	Человек	
Численность вкладчиков, всего	Человек	
в том числе женщины	Человек	
Максимальная сумма займа, предоставленного одному заемщику	x	x
а) обеспеченный	Леев	
б) необеспеченный	Леев	
Стоимость активов, числящихся в качестве залога:		
а) залоговая стоимость	Леев	
б) балансовая стоимость	Леев	
Стоимость активов, полученных в качестве залога:		
а) залоговая стоимость	Леев	
б) балансовая стоимость	Леев	

9. Наличие иностранной валюты, пересчитанной на национальную валюту Республики Молдова – всего _____ леев, в том числе (наименование и код валюты):

1) _____

2) _____

3) _____

10. Связанные денежные средства – всего _____ леев.

11. № __ филиалов.

Приложение 5.2

Классификация предоставленных займов и начисленных процентов по ним для создания резервов на _____ 20__

Категория займа/процентов	Код стр.	Сумма, леев				Отчисления на образование резервов (%)		Сумма резервов, леев	
		За- ймы	в том числе		Про- центы	Заем	Проценты	Заем	Про- центы
			обеспеченные	необеспеченные					
1	2	3	4	5	6	7	8	9=3*7	10=6*8
Стандартные	010								
Контролируемые	020								
Просроченные	030								
Сомнительные	040								
Безнадежные	050								
Итого	060					x	x	x	x
Сумма начисленных резервов – всего	070	x	x	x	x	x	x		

Категория за-йма/процентов	Код стр.	Сумма, леев				Отчисления на обра-зование резервов (%)		Сумма резер-вов, леев	
		За-ймы	в том числе		Про-центы	Заем	Проценты	Заем	Про-центы
			обеспеченные	необеспеченные					
Сумма фактиче-ски созданных резервов	080	x	x	x	x	x	x		
Избыток (дефи-цит) резервов	090	x	x	x	x	x	x		

Приложение 5.3

Раскрытие отдельных балансовых статей
на _____ 20__

Показатели	Код стр.	На конец отчетного пе-риода, леев	
		Ито-го	В том числе долго-срочные
1	2	3	4
Наличные денежные средства в кассе, всего (стр.020+стр.030)	010		x
в национальной валюте	020		x
в иностранной валюте	030		x
Денежные средства на текущих счетах, всего (стр.050+стр.060)	040		x
в национальной валюте	050		x
в иностранной валюте	060		x
Прочие денежные средства, всего (стр.080+...+стр.110)	070		x
на банковских картах	080		x
денежные средства на других бан-ковских счетах	090		x
денежные переводы в пути	100		x
денежные документы и прочие денежные средства	110		x
Долгосрочные нематериальные и материальные активы, всего (стр.130+стр.140+стр.150...+стр.160)	120		
Долгосрочные нематериальные активы, всего (стр.131+...стр.134)	130		
лицензии	131		
программное обеспечение	132		
долгосрочные нематериальные активы, полученные в хозяйствен-ное ведение	133		
прочие долгосрочные нематери-альные активы	134		
Амортизация и обесценивание долгосрочных нематериальных активов	140	()	()
Долгосрочные материальные активы, всего (стр.151+...стр.155)	150		
здания	151		
транспортные средства	152		
вычислительная техника	153		

Показатели	Код стр.	На конец отчетного пе-риода, леев	
		Ито-го	В том числе долго-срочные
активы, полученные в финансовый лизинг	154		
другие долгосрочные материаль-ные активы	155		
Амортизация и обесценивание долгосрочных материальных активов	160	()	()
Прочие активы, всего (стр.180+...+стр.260)	170		
материалы	180		
малоценные и быстроизнашиваю-щиеся предметы, нетто	190		
дебиторская задолженность по тор-говым счетам и авансы выданные	200		
дебиторская задолженность пер-сонала	210		
дебиторская задолженность бюджета	220		
дебиторская задолженность свя-занных сторон	230		
предстоящая дебиторская задол-женность	240		
расходы будущих периодов	250		
прочие	260		
Прочие обязательства, всего (стр.310+...+стр.400)	300		
обязательства по торговым счетам и авансы полученные	310		
обязательства перед персоналом по оплате труда	320		
обязательства перед персоналом по прочим операциям	330		
обязательства по социальному и медицинскому страхованию	340		
обязательства по расчетам с бюд-жетом	350		
доходы будущих периодов	360		
обязательства перед учредителями	370		
целевые финансирование и по-ступления	380		
предстоящие обязательства	390		
прочие	400		

Приложение к отчету о прибыли и убытках
с _____ по _____ 20__

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		пре- дыдущий	те- кущий
1	2	3	4
Доходы от процентов по предоставленным займам (стр.011+стр.012)	010		
долгосрочные займы	011		
краткосрочные займы	012		
Прочие доходы в виде процентов, всего (стр.021+стр.022+стр.023+стр.024)	020		
инвестиции в фонд ликвидности	021		
банковские депозиты	022		
прочие финансовые инвестиции	023		
комиссионные по предоставленным займам	024		
Расходы по процентам, всего (стр.031+стр.033)	030		
рассчитанные по сберегательным вкладам	031		
рассчитанные по полученным кредитам/займам	032		
комиссионные по полученным кредитам и/или займам	033		
Чистый результат от создания и списания резервов (стр.041-стр.042)	040		
доходы от списания резервов	041		
расходы по созданию резервов	042		
Прочие операционные доходы, всего (стр.051+стр.052+стр.053+стр.054)	050		
посреднические услуги в страховании	051		
проценты за задержку и пени	052		
прочие	053		
Административные расходы, всего (стр.061+...+стр.068)	060		
на содержание персонала	061		
амортизация и содержание долгосрочных нематериальных и материальных активов	062		
налоги, сборы и платежи, за исключением подоходного налога	063		
выплаченные комиссионные	064		
командировочные	065		
консультационные и аудиторские услуги	066		
операционный лизинг	067		
прочие	068		
Прочие расходы от операционной деятельности, всего (стр.071+стр.072)	070		
в виде штрафов и пени	071		
прочие	072		
Доходы от прочей деятельности, всего (стр.081+...+стр.086)	080		

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		пре- дыдущий	те- кущий
начисленные или подлежащие начислению дивиденды и/или доли участия в капитале других субъектов	081		
передача прав пользования активами и их выбытие	082		
положительные курсовые валютные и суммовые разницы	083		
пожертвования, спонсорство, гранты и от безвозмездно поступивших активов	084		
возмещения для покрытия чрезвычайных потерь	085		
прочие	086		
Расходы от прочей деятельности, всего (стр.091+...+стр.095)	090		
выбытие прочих активов	091		
отрицательные курсовые валютные и суммовые разницы	092		
пожертвования, спонсорство и гранты	093		
расходы, связанные с результатом чрезвычайных событий	094		
прочие	095		

Приложение 5.5

Пояснительная записка
о забалансовых элементах бухгалтерского учета
на _____ 20__

Показатели	Код стр.	Оста- ток на начало отчет- ного перио- да	Посту- пле- ния/ увели- чение	Вы- бы- тия/ По- га- ше- ния	Оста- ток на конец отчет- ного пери- ода
1	2	3	4	5	6=3+4- 5
Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг	010				
Долгосрочные материальные активы, переданные в операционный лизинг	020				
Безнадежная дебиторская задолженность и финансовые инвестиции, списанные, всего (стр.031+...+стр.035):	030				

Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Поступления/увеличение	Выбытия/Погашения	Остаток на конец отчетного периода
списанные займы	031				
начисленные проценты списанные	032				
проценты за просрочку по списанным займам	033				
штрафные санкции по начисленным процентам по списанным займам	034				
прочие списанные финансовые инвестиции	035				
Условная дебиторская задолженность и обязательства, всего (стр.041+...+стр.045):	040				
условная дебиторская задолженность, связанная с получением сберегательных вкладов	041				
условная дебиторская задолженность, связанная с получением займов	042				
условные обязательства, связанные с предоставлением займов	043				

Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Поступления/увеличение	Выбытия/Погашения	Остаток на конец отчетного периода
безотзывные обязательства о продлении срока для погашения займов	044				
прочие условные обязательства	045				
Предоставленные и полученные гарантии, всего (стр.051+...+стр.053):	050				
обеспечение полученных обязательств и платежей	051				
обеспечение выданных обязательств и платежей	052				
выданные обеспечения и поручительства	053				
Прочие средства и обязательства, отраженные на забалансовых счетах, всего (стр.061+стр.062):	060				
ценности, полученные во владение	061				
прочие средства и обязательства	062				

Методические указания о бухгалтерском учете для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность

(Утверждены Приказом МФ № 118 от 06.08.2013 г., с последующими изменениями и дополнениями)

Введение

1. Настоящие методические указания разработаны на основе Закона о бухгалтерском учете № 113-XVI от 27 апреля 2007 года и Налогового кодекса № 1163-XIII от 24 апреля 1997 года.

Цель

2. Цель настоящих методических указаний состоит в установлении правил ведения бухгалтерского учета для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Сфера действия

3. Настоящие методические указания распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства, индивидуальных предпринимателей и других физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность (далее – физические лица-предприниматели), которые применяют кассовый метод, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость или обладателями предпринимательского патента.

4. Настоящие методические указания не регламентируют бухгалтерский учет физических лиц-предпринимателей, которые применяют систему бухгалтерского учета путем двойной записи и метод начислений согласно стандартам бухгалтерского учета.

Определения

5. В настоящих методических указаниях используемые понятия означают:

Предпринимательская деятельность – деятельность по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг, осуществленная физическим лицом-предпринимателем самостоятельно, по собственной инициативе, от его имени, на собственный риск и под его имущественную ответственность, для получения доходов.

Расходы – денежные суммы или ценности в иной форме, оплаченные в процессе осуществления предпринимательской деятельности, а также начисленный износ основных средств /нематериальной собственности.

Простая система бухгалтерского учета – бухгалтерская система, предусматривающая одностороннее отражение экономических фактов с использованием регистрации путем простой записи по методу «приход-расход» без применения счетов бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

Кассовый метод – метод, согласно которому доходы признаются в налоговом периоде, в котором были получены денежные суммы или компенсации в иной форме, а расходы – в периоде, в котором они были фактически оплачены, за исключением износа основных средств, амортизации нематериальной собственности.

Денежные средства – денежные средства в национальной и иностранной валюте, находящиеся в кассе, на текущих счетах в банках, в том числе на банковских карточках.

Доходы – денежные суммы или ценности в иной форме, полученные в процессе осуществления предпринимательской деятельности.

Общие правила

6. Физическое лицо-предприниматель ведет бухгалтерский учет по простой системе согласно Налоговому кодексу и настоящим методическим указаниям.

7. Бухгалтерский учет деятельности физического лица-предпринимателя может вестись:

- 1) непосредственно физическим лицом-предпринимателем;
- 2) службой бухгалтерского учета (штатным бухгалтером);
- 3) консультационной фирмой, аудиторским обществом или аудитором – индивидуальным предпринимателем.

8. Ответственность за ведение бухгалтерского учета несет физическое лицо-предприниматель.

9. Бухгалтерский учет для физического лица-предпринимателя ведется в национальной валюте. В случае осуществления операций в иностранной валюте их учет ведется как в национальной, так и в иностранной валюте.

10. Физическое лицо-предприниматель обязано составлять первичные документы, бухгалтерские регистры, налоговые и другие отчеты, предусмотренные законодательством.

11. Первичные документы, относящиеся к доходам и расходам, составляются в момент осуществления операции, а если это невозможно – непосредственно после осуществления операции согласно типовым формам и/или формам, разработанным самостоятельно, которые должны содержать обязательные элементы, предусмотренные Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности (приложение 1).

12. Физическое лицо-предприниматель обязано применять первичные документы строгой отчетности в случаях, установленных Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности (приложение 2) и согласно тре-

бованиям, предусмотренным Постановлением Правительства № 294 от 17.03.1998 г.

13. Бухгалтерские регистры, включая ведомости, составляются согласно формам и требованиям, предусмотренным настоящими методическими указаниями. В зависимости от информационных потребностей и особенностей деятельности, физическое лицо-предприниматель может включать дополнительные элементы в бухгалтерские регистры с условием соблюдения состава информации, предусмотренной настоящими методическими указаниями, а также правил составления и применения таких регистров.

14. Запись данных в первичных документах и в бухгалтерских регистрах осуществляется по необходимости чернилами, шариковой ручкой, с помощью печатной машинки или на компьютере.

15. В первичных документах и бухгалтерских регистрах не допускаются помарки и иные аналогичные действия, а также оставление свободных строк между записанными в них операциями. Ошибки исправляются путем зачеркивания одной линией ошибочного текста или цифр, чтобы их можно было прочесть, а над ними записывается правильный текст или цифра. Исправление производится на всех экземплярах первичного документа или бухгалтерского регистра и подтверждается подписью лица, которое составило документ или регистр, с указанием даты исправления.

Исправления в кассовых, банковских документах, по поставке и приобретению ценностей и услуг не допускаются. При допущении ошибок в таких документах ошибочный документ аннулируется и составляется новый.

16. В случае утери, изъятия или уничтожения документов физическое лицо-предприниматель обязано их восстановить в течение двух месяцев со дня обнаружения данного факта.

17. Физическое лицо-предприниматель обязано хранить первичные документы, бухгалтерские регистры и другие документы, относящиеся к организации и ведению бухгалтерского учета в сроки и согласно правилам, установленным Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. В случае прекращения деятельности физического лица-предпринимателя документы передаются в архив согласно правилам, предусмотренными Государственным органом надзора и управления архивного фонда Республики Молдова.

Учет доходов и расходов

18. Доходы физического лица-предпринимателя включают:

- 1) доходы от продажи ценностей;
- 2) доходы от оказания услуг;
- 3) полученные авансы;
- 4) страховые возмещения;
- 5) проценты по предоставленным займам и другим инвестициям;
- 6) комиссионные;
- 7) другие доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

19. В состав доходов физического лица-предпринимателя не включаются:

- 1) суммы, полученные от имени третьих лиц по среднечисленным договорам (например, комиссионные, поручительства);
- 2) полученные кредиты и займы.

20. Расходы физического лица-предпринимателя включают:

- 1) расходы по запасам и услугам, оказанным третьими лицами;
- 2) расходы по износу основных средств и амортизации нематериальной собственности, используемой в предпринимательской деятельности;
- 3) расходы по оплате труда, направленной к выплате;
- 4) взносы обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования работодателя и физического лица-предпринимателя;
- 5) выплаты обязательного страхования собственности и персонала (работников);
- 6) проценты и комиссионные по кредитам и займам, полученные в целях предпринимательской деятельности;
- 7) выплаченные авансы;
- 8) прочие расходы, связанные с предпринимательской деятельностью.

21. В состав расходов физического лица-предпринимателя не включаются:

- 1) расходы по приобретению земельных участков;
- 2) расходы, связанные с приобретением или созданием собственности, по которой начисляется износ/амортизация;
- 3) предоставленные займы, банковские депозиты и другие финансовые инвестиции;
- 4) личные расходы, не связанные с предпринимательской деятельностью.

22. Если расходы, понесенные физическим лицом-предпринимателем, включают расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, совмещенные с личными расходами собственника, в бухгалтерском учете производятся записи только тогда, когда расходы, относящиеся к предпринимательской деятельности, превышают личные и только в той части расходов, которая относится к осуществлению предпринимательской деятельности. Физическое лицо-предприниматель распределяет расходы в зависимости от назначения и способа их осуществления.

Пример 1. Индивидуальное предприятие оплатило коммунальные услуги в общей сумме 4000 леев за отопление здания, в котором:

- вариант I: три четверти (3/4) площади используется как магазин, а четверть (1/4) как жилье семьи физического лица-предпринимателя;
- вариант II: три четверти (3/4) площади используется как жилье семьи физического лица-предпринимателя, а четверть (1/4) – как магазин.

На основании данных примера, в бухгалтерском учете индивидуального предприятия:

- в случае варианта I отражаются расходы по коммунальным услугам в сумме 3000 леев (4000 леев : 4 × 3);
- в случае варианта II не отражаются расходы по коммунальным услугам.

23. Физическое лицо-предприниматель учитывает доходы и расходы в *Книге-журнале доходов и расходов* (далее – *Книга-журнал*) согласно модели, представленной в приложении 3.

24. Физическое лицо-предприниматель отражает доходы на дату фактического получения денежных средств (получения компенсации в иной форме) от продажи ценностей, оказания услуг и из других источников, а расходы – на дату оплаты приобретенных ценностей и полученных услуг, выплат по заработной плате и другим расходам, начисления износа/амортизации.

Пример 2. Фермерское хозяйство 10 февраля 201X года продало сельскохозяйственную продукцию на сумму 9000 леев, оплата за которую была получена 17 марта 201X года. 15 февраля 201X года фермер купил семена на сумму 1580 леев, которые были оплачены 20 марта 201X года. Семена были высеяны 5 апреля 201X года.

На основании данных примера в *Книге-журнале* фермерского хозяйства будут отражены:

- 17 марта 201X года – полученные доходы от продажи продукции в сумме 9000 леев;
- 20 марта 201X года – расходы по приобретению и оплате семян в сумме 1580 леев.

25. Физическое лицо-предприниматель, у которого имеются нанятые работники, составляет *Ведомость учета оплаты труда* с указанием следующих элементов: название ведомости, название физического лица-предпринимателя, по каждому работнику – персональные данные, остаток задолженности перед работником на начало периода, сумма начисленной оплаты труда, сумма удержаний (по видам), сумма, направленная на выплату, фактически выплаченная сумма, подпись работника и другие данные, требуемые согласно действующим нормативным документам, указанным в приложении 4.

26. При составлении *Книги-журнала* физическое лицо-предприниматель должно соблюдать следующие требования:

- 1) *Книга-журнал* открывается на каждый отчетный период (налоговый период);
- 2) *Книга-журнал* составляется в одном экземпляре на бумажном носителе или в электронной форме;
- 3) в случае составления *Книги-журнала* на бумажном носителе его страницы пронумеровываются и прошнуровываются. На последней странице *Книги-журнала* указываются дата и количество страниц, подтвержденные подписью и печатью физического лица-предпринимателя;
- 4) в случае составления *Книги-журнала* в электронной форме обеспечивается его распечатка на бумажном носителе. В конце отчетного периода страницы *Книги-журнала*, распечатанные на бумажном носителе, могут быть, по необходимости, прошнурованы в хронологическом порядке с указанием даты и количества страниц, подтвержденных подписью и печатью физического лица-предпринимателя;
- 5) записи осуществляются в хронологическом порядке на основании первичных документов;

6) доходы и расходы в иностранной валюте отражаются в *Книге-журнале* согласно официальному курсу Национального банка Молдовы (НБМ) на дату получения доходов или осуществления расходов (платежей);

7) в *Книге-журнале* отражаются только доходы и расходы, связанные с предпринимательской деятельностью;

8) суммы доходов и расходов подсчитываются в конце отчетного периода или, по необходимости, в каждом месяце (квартале) нарастающим итогом с начала отчетного периода.

27. *Книга-журнал* заполняется следующим образом:

- 1) в графе 1 указывается порядковый номер записи в *Книге-журнале* с начала года;
- 2) в графе 2 указывается дата отражения операции в *Книге-журнале*;
- 3) в графе 3 указываются название, номер и дата оправдательного документа, на основании которого была осуществлена регистрация операции;
- 4) в графе 4 указывается краткое содержание операции, отраженной в оправдательном документе;
- 5) в графе 5 указывается сумма доходов, признанных по каждой операции на основе кассового метода. В строке «Итого» этой графы записывается итоговая сумма доходов отчетного периода, а по строке «Финансовый результат» – прибыль, полученная в текущем отчетном периоде;
- 6) в графе 6 указывается сумма доходов, не признанных в налоговых целях (например, суммы, полученные в виде субсидий, дарений, возмещений убытков от стихийных бедствий);
- 7) в графе 7 указывается сумма расходов, признанных по каждой операции. В строке «Итого» этой графы указывается итоговая сумма расходов отчетного периода, а по строке «Финансовый результат» – убыток, понесенный в текущем отчетном периоде;
- 8) в графе 8 указывается сумма расходов, не признанных в налоговых целях (например, расходы, относящиеся к услугам, предоставленным физическому лицу-предпринимателю обладателями предпринимательского патента, штрафы и пени по налогам и платежам в бюджет).

28. Порядок заполнения *Книги-журнала* представлен в примере приложения 5.

Учет собственности, по которой начисляется износ/амортизация

29. Собственность, используемая в предпринимательской деятельности, включает основные средства, по которым начисляется износ, и нематериальную собственность, по которой начисляется амортизация.

30. Основные средства представляют собой материальные активы, срок эксплуатации которых превышает один год и первоначальная стоимость единицы которых превышает предел, установленный Налоговым кодексом (например, здания, машины и оборудование, инструмен-

ты, виноградники, сады, рабочий скот – лошади, быки, продуктивные животные – коровы).

31. Нематериальная собственность представляет собой неденежные активы, не имеющие материальной формы и срок использования которых больше одного года (например, лицензии, патенты, информационные программы).

32. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальной собственности ведется по каждому учетному объекту, предназначенному для обособленного использования, или комплексу компонентов, подлежащих использованию в целом.

33. Собственность, по которой начисляется износ/амортизация, отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериальной собственности*, которая включает следующие элементы: название ведомости, наименование физического лица-предпринимателя, наименование объекта, дата получения (дата начала создания), дата ввода в действие (эксплуатацию, использование), первоначальная стоимость (себестоимость), сумма износа/амортизации, накопленного до начала отчетного периода, сумма износа/амортизации, начисленного в отчетном периоде, дата выбытия объекта и другая уместная информация.

34. Каждый учетный объект отражается по первоначальной стоимости, которая включает покупную стоимость или стоимость создания и расходы по приведению объекта в рабочее состояние (на транспортировку, погрузку, разгрузку, установку).

35. Учетный объект, который используется как в процессе предпринимательской деятельности, так и в личных целях, отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериального имущества* по первоначальной стоимости только в части, относящейся к осуществлению предпринимательской деятельности.

Пример 3. Индивидуальное предприятие располагает зданием общей стоимостью 180 000 леев, три четверти (3/4) которого используется как магазин и четверть (1/4) – как жилье для семьи физического лица-предпринимателя.

На основании данных примера первоначальная стоимость здания, используемого в предпринимательской деятельности, составляет 135 000 леев (180 000 леев : 4 × 3) и отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериального имущества*.

36. Первоначальная стоимость основных средств и нематериальной собственности, приобретенных или созданных до начала предпринимательской деятельности, определяется за вычетом суммы износа/амортизации, которая была бы начислена до начала использования соответствующих объектов в предпринимательской деятельности.

37. Износ основных средств и амортизации нематериальной собственности, используемых в предпринимательской деятельности, начисляется согласно порядку, предусмотренному налоговым законодательством (Налоговый кодекс, Положение о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения, утвержденное Постановлением Правительства РМ № 289 от 14.03.2007 г.). Сумма износа/амортизации, на-

численного за отчетный период, отражается как расходы в *Книге-журнале*.

38. Физическое лицо-предприниматель отражает как текущие расходы отчетного периода:

- 1) расходы по содержанию и обслуживанию основных средств, используемых в предпринимательской деятельности;
- 2) расходы на ремонт основных средств в пределах, разрешенных к вычету в соответствующем году согласно Налоговому кодексу.

39. Расходы на ремонт основных средств сверх предела, разрешенного к вычету согласно Налоговому кодексу, относятся на увеличение стоимости отремонтированного объекта.

40. Физическое лицо-предприниматель при выбытии (продаже, ликвидации и т.д.) объекта отражает в учете:

- 1) стоимость объекта, на которую не начислен износ/амортизация, как расходы в *Книге-журнале*;
- 2) выбытие объекта в *Ведомости учета основных средств и нематериальной собственности*;
- 3) получение денежных средств или иной формы компенсации от отчуждения объекта как доходы в *Книге-журнале*.

Пример 4. Индивидуальное предприятие продало компьютер, первоначальная стоимость которого составляет 17 000 леев. Износ, накопленный на дату продажи, составил 9 000 леев. От продажи компьютера получены денежные средства:

- вариант I – 10 000 леев;
- вариант II – 7 000 леев.

На основании данных примера субъект отражает:

- выбытие компьютера в *Ведомости учета основных средств и нематериальной собственности*;
- стоимость компьютера, на которую не был начислен износ, как расходы в сумме 8 000 леев (17 000 леев – 9 000 леев) в графе 7 *Книги-журнала*;
- доходы от продажи компьютера в сумме: 10 000 леев – для варианта I или 7 000 леев – для варианта II в графе 5 *Книги-журнала*.

Результат, полученный от продажи компьютера, составит для варианта:

- I – прибыль в сумме 2 000 леев (10 000 леев – 8 000 леев);
- II – убыток в сумме 1 000 леев (7 000 леев – 8 000 леев).

Учет запасов

41. Запасы физического лица-предпринимателя включают: материалы, сырье, животных на выращивании и откорме, инструменты, инвентарь и другие активы, стоимость единицы которых не превышает предела, установленного Налоговым кодексом, незавершенное производство, готовую продукцию, товары.

42. Учет запасов ведется в стоимостном, количественно-стоимостном или количественном выражении и объявлен для:

- 1) предпринимателей-физических лиц, которые располагают запасами, предназначенными для производственного процесса, или запасами готовой продукции;

- 2) крестьянских (фермерских) хозяйств, которые перерабатывают сельскохозяйственную продукцию в целях получения дохода;
- 3) предпринимателей-физических лиц, которые осуществляют торговую деятельность (продают товары).

43. Запасы отражаются в *Ведомости учета запасов*, которая должна содержать следующие элементы: название ведомости, наименование физического лица-предпринимателя, наименование запасов; единица измерения, начальный остаток, поступления, выбытия и конечный остаток, другая уместная информация.

Учет денежных средств

44. Денежные средства, включая находящиеся на банковских счетах, отражаются в учете физического лица-предпринимателя в соответствии с действующими нормативными актами по осуществлению кассовых и расчетных операций в народном хозяйстве Республики Молдова (приложение 6).

45. При осуществлении операций в иностранной валюте (расчеты с зарубежными дебиторами и кредиторами, при командировании работников за рубежом) денежные средства, полученные/уплаченные в иностранной валюте, пересчитываются в национальную валюту по официальному курсу Национального банка Молдовы на дату получения/выплаты валютных средств.

Пример 5. *Индивидуальное предприятие получило 20 декабря 201X года от иностранного поставщика товары стоимостью 300 \$, которые были оплачены 15 января 201X+1 года, когда обменный курс составил 12,45 лея/доллар США.*

На основании данных примера физическое лицо-предприниматель отражает в *Книге-журнале* на дату оплаты товаров расходы в сумме 3735 леев ($300 \$ \times 12,45$ лея/доллар США).

Инвентаризация имущества

46. Физическое лицо-предприниматель обязано осуществлять общую инвентаризацию собственности в начале деятельности не реже одного раза в год и при прекращении деятельности.

47. Инвентаризация собственности осуществляется лицом или комиссией, назначенной физическим лицом-предпринимателем.

48. При инвентаризации собственности составляется инвентаризационная опись, в которой основные средства и нематериальная собственность отражаются в количественном и стоимостном выражении, фактическое наличие запасов – только в количественном выражении, а денежные средства – по номинальной стоимости. Инвентаризационная опись подписывается лицом (членами комиссии), осуществившим инвентаризацию, и утверждается физическим лицом-предпринимателем.

Пример 6. *15 декабря 201X года фермерское хозяйство осуществило инвентаризацию хозяйственного инвентаря и составило инвентаризационную опись, приведенную ниже.*

Инвентаризационная опись хозяйственного инвентаря от 15 декабря 201X года

№ п/п	Код или наименование	Характеристика	Единица измерения	Фактический инвентарь	Инвентарь, отраженный в бухгалтерском учете
A	1	2	3	4	5
1	Лопата	стальная	шт.	7	7
2	Сапа	большая стальная	шт.	14	15
3	Сапа	маленькая стальная	шт.	9	9
	...				
	Итого	x	x		

Фамилия и имя

Подпись

Отчеты физического лица-предпринимателя

49. Отчеты физического лица-предпринимателя включают налоговые отчеты, отчеты по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования и другие отчеты, которые составляются в сроки и согласно формам и нормам, установленным законодательством.

Дата вступления в силу

50. Настоящие методические указания вступают в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1*

Обязательные элементы первичных документов, предусмотренные в ст.19 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности:

- a) наименование и номер документа;
- b) дата составления документа;
- c) наименование, адрес, IDNO (фискальный код) субъекта, от имени которого составлен документ;
- d) наименование, адрес, IDNO (фискальный код) получателя документа, а в случае физических лиц – идентификационный номер;
- e) содержание экономических фактов;
- f) количественные и стоимостные единицы, в которых выражаются экономические факты;
- g) должность, фамилия, имя и подпись (в том числе цифровая) лиц, ответственных за осуществление и отражение экономических фактов.

При составлении первичных документов для лиц, не зарегистрированных в качестве субъектов предпринимательской деятельности, отражение положений, предусмотренных пунктом d), необязательно.

В первичных документах, составленных для внутренних нужд субъектов, соблюдение положений, предусмотренных пунктами с) и d), необязательно.

* Ссылки на нормативные акты представлены на дату введения в действие настоящих методических указаний.

Приложение 2*

Случаи обязательного применения первичных документов строгой отчетности, предусмотренные в ст. 20 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности:

- отчуждение активов с передачей права собственности, за исключением ценных бумаг;
- оказание услуг;
- осуществление перевозок активов в рамках территориально дезинтегрированного субъекта и за пределы субъекта без передачи права собственности;
- приобретение активов и услуг у поставщиков-граждан;
- передача активов в лизинг, аренду, имущественный наем.

* Ссылки на нормативные акты представлены на дату введения в действие настоящих методических указаний.

Приложение 3

(наименование физического лица-предпринимателя)

Книга-журнал доходов и расходов за 201__ г.

Запись		Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
№ п/п	дата			ито-го	в том числе непризнанные в налоговых целях	ито-го	в том числе непризнанные в налоговых целях
1	2	3	4	5	6	7	8
Итого							
Результат (прибыль/убыток)							

Дата

(подпись ответственного лица)

Нормативные акты по оплате труда и удержанию налогов у источника выплаты

- Трудовой кодекс Республики Молдова № 154-XV от 28.03.2003 г.
- Закон об оплате труда № 847-XV от 14.02.2002 г.
- Налоговый кодекс № 1163-XIII от 24.04.1997 г.
- Постановление Правительства № 743 от 11.06.2002 г. об оплате труда работников хозрасчетных предприятий.
- Постановление Правительства № 426 от 26.04.2004 г. об утверждении Порядка исчисления средней заработной платы.
- Постановление Правительства № 535 от 07.05.2003 г. об утверждении Порядка исчисления и выплаты суммы компенсации потерь части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты.
- Постановление Правительства № 152 от 19.02.2004 г. о размере компенсационных доплат за работу в неблагоприятных условиях.
- Постановление Правительства № 165 от 09.03.2010 г. о гарантированном минимальном размере заработной платы в реальном секторе.
- Постановление Правительства № 15 от 19.01.2009 г. об установлении размера минимальной заработной платы по стране.
- Постановление Правительства № 130 от 06.02.1998 г. о лимитировании некоторых видов расходов, разрешенных к вычету из валового дохода.
- Постановление Правительства № 10 от 05.01.2012 г. об утверждении Положения об откомандировании работников субъектов Республики Молдова.
- Постановление Правительства № 10 от 19.01.2010 г. об утверждении Положения об удержании подоходного налога с заработной платы и других выплат, осуществляемых работодателем в пользу работника, и бланков, подтверждающих удержание подоходного налога у источника выплаты.

* Ссылки на нормативные акты представлены на дату введения в действие настоящих методических указаний.

Приложение 5

Пример заполнения Книги-журнала доходов и расходов

Исходные данные. Фермерское хозяйство, которое применяет кассовый метод, осуществило в декабре 201X года следующие экономические операции: получение 10.12.201X денежных средств в сумме 15 000 леев от продажи пшеницы урожая предыдущего года; оплата 14.12.201X года приобретенных семян овощных культур в сумме 230 леев; получение 15.12.201X года оплаты за оказание пахотных услуг стоимостью 850 леев; оплата 21.12.201X года ветеринарных услуг, оказанных хозяйству владельцем предпринимательского патента, в сумме 175 леев; получение 27.12.201X года возмещения в сумме 2300 леев от страховой компании по покрытию

убытков от наводнения; оплата 28.12.201X года купленного дизельного топлива стоимостью 1480 леев; начисление 31.12.201X года износа основных средств за текущий год в сумме 1540 леев.

На основании приведенных в примере данных фермерское хозяйство отражает эти операции в Книге-журнале следующим образом:

**Выписка из Книги-журнала доходов и расходов
за декабрь 201X года**

Запись		Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
№ п/п	дата			всего	в том числе непризнанные в налоговых целях	всего	в том числе непризнанные в налоговых целях
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.12.1X	Накладная PV 567 234, приходный ордер № 105	Получение денежных средств от продажи пшеницы	15 000			
2.	14.12.1X	Налоговая накладная BP 3 452 342, платежное поручение № 96	Оплата купленных овощных семян			230	
3.	15.12.1X	Акт приемки услуг EB 45 367, приходный ордер № 106	Оказание пахотных услуг	850			
4.	21.12.1X	Расходный ордер № 97	Оплата ветеринарных услуг			175	175
5.	27.12.1X	Приходный ордер № 107	Получение страхового возмещения	2300	2300		
6.	28.12.1X	Налоговая накладная PB 675 421, расходный ордер № 98	Оплата купленного дизельного топлива			1480	
7.	31.12.1X	Ведомость начисления износа в налоговых целях	Начисление износа основных средств			1540	
Всего				18 150	2300	3425	175
Учетный финансовый результат (прибыль/убыток)				14 725*			
Налогооблагаемый результат (прибыль/убыток)				12 250**			

* 14 725 леев = 18 150 леев – 3425 леев

** 12 250 леев = (18 150 леев – 2300 леев) – (3425 леев – 175 леев)

Приложение 6*

Нормативные акты по осуществлению кассовых и расчетных операций в народном хозяйстве Республики Молдова

1. Закон № 845-XII от 03.01.1992 г. о предпринимательстве и предприятиях.
2. Закон № 62-XVI от 21.03.2008 г. о валютном регулировании.
3. Постановление Правительства № 764 от 25.11.1992 г. об утверждении Правил ведения кассовых операций в народном хозяйстве Республики Молдова.
4. Постановление Правительства № 474 от 28.04.1998 г. о применении контрольно-кассовых машин с фискальной памятью при расчетах наличными.
5. Постановление Национального банка № 373 от 15.12.2005 г. об утверждении Регламента о кредитовом переводе.
6. Постановление Национального банка № 374 от 15.12.2005 г. об утверждении Регламента о прямом дебетовании.
7. Постановление Национального банка № 62 от 24.02.2005 г. об утверждении Регламента о банковских карточках.
8. Постановление Национального банка № 297 от 25.11.2004 г. об утверждении Регламента по открытию, изменению и закрытию счетов в лицензированных банках Республики Молдова.

* Ссылки на нормативные акты представлены на дату введения в действие настоящих методических указаний.

Методические указания о бухгалтерском учете для физических лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия (Утверждены Приказом МФ № 216 от 28.12.2018 г.)

Введение

1. Настоящие методические указания разработаны на основе Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017 г. и Налогового кодекса № 1163/1997.

Цель

2. Цель настоящих методических указаний состоит в установлении порядка ведения бухгалтерского учета для физических лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия.

Сфера действия

3. Настоящие методические указания распространяются на физических лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия (далее – физическое лицо), применяющих кассовый метод и относящихся к следующим категориям:

- нотариусы, осуществляющие деятельность на основе Закона № 69/2016 г. об организации нотариальной деятельности;
- адвокаты, осуществляющие деятельность на основе Закона № 1260/2002 г. об адвокатуре;
- судебные исполнители, осуществляющие деятельность на основе Закона № 113/2010 о судебных исполнителях;
- медиаторы, осуществляющие деятельность на основе Закона № 137/2015 г. о медиации;
- авторизованные управляющие, осуществляющие деятельность на основе Закона № 161/2014 г. об авторизованных управляющих.

4. Настоящие методические рекомендации не применяются физическими/юридическими лицами, ведущими бухгалтерский учет путем двойной записи на основе метода начисления согласно стандартам бухгалтерского учета, включая объединенные адвокатские кабинеты, организации, осуществляющие медиацию.

Определения

5. В настоящих методических рекомендациях используемые понятия означают:

Профессиональная деятельность в сфере правосудия – постоянная деятельность, осуществляемая в рамках предусмотренных законом форм организации деятельности физического лица – нотариуса, адвоката, судебного

исполнителя, медиатора, авторизованного управляющего в соответствии с законодательством в этих сферах.

Расходы – выплаты, осуществленные для приобретения ценностей, оплаты работ и/или услуг по осуществлению профессиональной деятельности в сфере правосудия, включая начисленную амортизацию основных средств/ нематериальных активов.

Простая система бухгалтерского учета – одностороннее отражение экономических фактов по методу «приход-расход» без применения счетов бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

Кассовый метод учета – метод бухгалтерского учета, в соответствии с которым элементы бухгалтерского учета признаются по мере получения/выплаты денежных средств или компенсации в другой форме.

Денежные средства – денежные средства в национальной и иностранной валюте в кассе и на текущих счетах в банке, включая банковские карточки.

Доходы – денежные суммы или ценности в иной форме, полученные в процессе осуществления профессиональной деятельности в сфере правосудия.

Понятия, используемые в настоящих методических рекомендациях и не предусмотренные в пункте 5, определены в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, Налоговом кодексе и других нормативных актах, регламентирующих данные сферы.

Общие правила

6. Физическое лицо ведет простую систему бухгалтерского учета согласно Закону о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, Налоговому кодексу и настоящим методическим указаниям.

7. Бухгалтерский учет деятельности физического лица может вестись:

- 1) непосредственно физическим лицом;
- 2) службой бухгалтерского учета (штатным бухгалтером);
- 3) консультационной фирмой, субъектом аудита.

8. Ответственность за ведение бухгалтерского учета несет физическое лицо.

9. Бухгалтерский учет ведется в национальной валюте. В случае осуществления операций в иностранной валюте их учет ведется как в национальной, так и в иностранной валюте.

10. Физическое лицо обязано составлять первичные документы, бухгалтерские регистры, налоговые декларации и другие отчеты, предусмотренные законодательством.

11. Первичные документы, относящиеся к доходам и расходам, составляются в момент осуществления (проведения) экономических фактов, а если это невозможно – непосредственно после осуществления (проведения) экономических фактов согласно типовым формам и/или формам, разработанным самостоятельно, которые должны содержать обязательные элементы, предусмотренные статьей 11 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

12. Физическое лицо обязано использовать первичные документы строгой отчетности в случаях, установленных Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, и согласно требованиям, предусмотренным Постановлением Правительства № 294/1998.

13. Бухгалтерские регистры, включая ведомости, составляются согласно формам и требованиям, предусмотренным настоящими методическими указаниями. В зависимости от информационных потребностей и особенностей деятельности физическое лицо может включать дополнительные элементы в бухгалтерские регистры с условием соблюдения состава информации, предусмотренной настоящими методическими указаниями, а также правил составления и применения таких регистров.

14. Запись данных в первичных документах и в бухгалтерских регистрах осуществляется, по необходимости, чернилами, шариковой ручкой или в электронной форме.

15. В первичных документах и бухгалтерских регистрах не допускаются помарки и иные аналогичные действия, а также оставление свободных строк между записанными в них операциями. Ошибки исправляются путем зачеркивания одной линией ошибочного текста или цифр, чтобы их можно было прочесть, а над ними записывается правильный текст или цифра. Исправление производится на всех экземплярах первичного документа или бухгалтерского регистра и подтверждается фамилией, именем и подписью лица, которое составило документ или регистр, с указанием даты исправления.

Исправления в первичных кассовых и платежных документах не допускаются. При допущении ошибок в таких документах ошибочный документ аннулируется и составляется новый.

16. В случае утери, изъятия или уничтожения бухгалтерских документов физическое лицо обязано их восстановить в течение трех месяцев со дня обнаружения данного факта.

17. Физическое лицо обязано хранить первичные документы, бухгалтерские регистры и другие документы, относящиеся к организации и ведению бухгалтерского учета в сроки и согласно правилам, установленным Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. В случае прекращения деятельности физического лица документы передаются в архив согласно правилам, предусмотренным Государственным органом надзора и управлением архивного фонда Республики Молдова.

Учет доходов и расходов

18. Доходы физического лица включают:

- 1) выплаты, представляющие собой оплату труда физического лица;

- 2) платы за совершение нотариальных актов и издержки нотариального производства;
- 3) вознаграждения;
- 4) сборы за совершение актов судебного исполнителя;
- 5) вознаграждения (фиксированный гонорар и/или гонорар за успех дела) и возмещение расходов;
- 6) полученные авансы;
- 7) сумма издержек, связанных с исполнительным производством, уплаченная кредиторами в размере, превышающем расходы, понесенные за счет издержек;
- 8) другие доходы, полученные от профессиональной деятельности в сфере правосудия.

19. В состав доходов физического лица не включаются:

- 1) суммы, полученные от имени третьих лиц по посредническим договорам;
- 2) залоговые суммы, суммы, вытекающие из принудительного исполнения, издержки исполнительного производства;
- 3) государственная пошлина;
- 4) полученные кредиты и займы и др.

20. Расходы физического лица включают:

- 1) расходы по аренде и содержанию помещений;
- 2) расходы по приобретенным запасам и услугам, оказанным третьими лицами;
- 3) расходы по амортизации основных средств и нематериальных активов, используемых в профессиональной деятельности в сфере правосудия;
- 4) расходы по оплате труда, направленной к выплате;
- 5) взносы обязательного государственного социального и обязательного медицинского страхования работодателя, и взносы обязательного медицинского страхования в фиксированной сумме для физического лица в сфере правосудия;
- 6) расходы по страхованию профессиональной гражданской ответственности;
- 7) проценты и комиссионные по кредитам и займам, полученные в целях профессиональной деятельности в сфере правосудия;
- 8) расходы по банковским комиссионным;
- 9) выплаченные авансы;
- 10) расходы по ведению архива;
- 11) взносы;
- 12) расходы по обучению и профессиональной переподготовке;
- 13) другие расходы, связанные с профессиональной деятельностью в сфере правосудия.

21. В состав расходов физического лица не включаются:

- 1) расходы по приобретению земельных участков;
- 2) расходы, связанные с приобретением или созданием активов для использования в личных целях;
- 3) личные расходы, которые не связаны с профессиональной деятельностью в сфере правосудия;
- 4) расходы, относящиеся к издержкам, связанным с исполнительным производством судебного исполнителя.

Пример 1. Адвокатский кабинет арендует с 1.02.201X г. помещение для осуществления своей деятельности. Ежемесячная арендная плата составляет 2000 леев. Оплата производится до 10 числа следующего

месяца согласно договору аренды. 12.02.201X г. адвокатский кабинет оплатил работы по ремонту помещения в сумме 3300 леев. 14.02.201X г. приобрел канцелярские принадлежности на сумму 1650 леев. 15.03.201X г. получил вознаграждение согласно договору № 14 в сумме 15 500 леев, 15.04.201X г. получил аванс согласно договору № 02 в сумме 12 000 леев и 20.05.201X г. получил вознаграждение согласно договору № 02 в сумме 23 000 леев (за исключением полученного аванса). 24.05.201X г. приобрел автопокрышки для личного автомобиля в сумме 13 000 леев.

На основании данных из примера, адвокатский кабинет отразит в бухгалтерском учете на 31.05.201X г.:

Расходы:

- по аренде – 8000 леев (2000 леев × 4 мес.);
- по ремонту помещения – 3300 леев;
- по приобретению канцелярских принадлежностей – 1650 леев;

Доходы:

- вознаграждение согласно договору № 14 – 15 500 леев;
- полученный аванс согласно договору № 02 – 12 000 леев;
- вознаграждение согласно договору № 02 – 23 000 леев.

Исходя из осуществленных операций облагаемый доход адвокатского кабинета составит 37 550 леев (15 500 леев + 12 000 леев + 23 000 леев – 8000 леев – 3300 леев – 1650 леев). Сумма 13 000 леев, оплаченная за приобретенные автопокрышки, представляет личные расходы.

Пример 2. Бюро авторизованных управляющих, в рамках которого осуществляют деятельность на основе договора 4 авторизованных управляющих, зарегистрировало следующие бухгалтерские операции:

- оплата обязательства за коммунальные услуги в сумме 2260 леев;
- арендная плата – 5000 леев;
- приобретение канцелярских принадлежностей в сумме 1500 леев;
- расходы на текущий ремонт – 10 000 леев;
- оплата накладной за консультационные услуги (ведение бухгалтерского учета) – 3000 леев.

Согласно договору, понесенные расходы будут распределяться между управляющими в равных долях.

Таким образом, расходы бюро авторизованных управляющих составляют 21 760 леев (2260 леев + 5000 леев + 1500 леев + 10 000 леев + 3000 леев).

Расходы каждого управляющего составят – 5440 леев (21 760 леев / 4).

22. Если расходы, понесенные физическим лицом, включают расходы, связанные с осуществлением профессиональной деятельности в сфере правосудия, совмещенные с личными расходами, в бухгалтерском учете производятся записи только тогда, когда расходы, относящиеся к профессиональной деятельности в сфере правосудия, превышают личные и только в той части расходов, которая относится к осуществлению профессиональной деятельности в сфере правосудия. Физическое лицо распределяет расходы в зависимости от назначения и способа их осуществления.

Пример 3. Бюро медиации оплатило коммунальные услуги по зданию, в котором оно располагается, в общей сумме 8000 леев, из которых:

- вариант I: три четверти (3/4) площади используется как офис для бюро, а четверть (1/4) – как жилое помещение для семьи физического лица;
- вариант II: три четверти (3/4) площади используется как жилое помещение для семьи физического лица, а четверть (1/4) – как офис.

На основании данных из примера в бухгалтерском учете физического лица:

- в случае варианта I отражаются расходы по коммунальным услугам в сумме 6000 леев (8000 леев : 4 × 3);
- в случае варианта II не отражаются расходы по коммунальным услугам.

23. Физическое лицо учитывает доходы и расходы в *Книге-журнале доходов и расходов* (далее – *Книга-журнал*) согласно модели, представленной в приложении 1.

24. При составлении *Книги-журнала* физическое лицо должно соблюдать следующие требования:

- 1) *Книга-журнал* открывается на каждый отчетный период (налоговый период);
- 2) *Книга-журнал* составляется в одном экземпляре на бумажном носителе или в электронной форме;
- 3) в случае составления *Книги-журнала* на бумажном носителе его страницы пронумеровываются в хронологическом порядке и прошнуровываются. На последней странице *Книги-журнала* указываются дата и количество страниц, подтвержденные подписью и печатью физического лица, по необходимости;
- 4) в случае составления *Книги-журнала* в электронной форме обеспечивается его распечатка на бумажном носителе. В конце отчетного периода страницы *Книги-журнала*, распечатанные на бумажном носителе, могут быть прошнурованы в хронологическом порядке с указанием даты и количества страниц, подтвержденных подписью и печатью, по необходимости, физического лица;
- 5) записи осуществляются в хронологическом порядке на основании первичных документов;
- 6) доходы и расходы в иностранной валюте отражаются в *Книге-журнале* в национальной валюте согласно официальному курсу Национального банка Молдовы на дату получения доходов или осуществления расходов (платежей);
- 7) в *Книге-журнале* отражаются только доходы и расходы, связанные с профессиональной деятельностью в сфере правосудия;
- 8) суммы доходов и расходов подсчитываются в конце отчетного периода или, по необходимости, в каждом месяце (квартале) нарастающим итогом с начала отчетного периода.

25. *Книга-журнал* заполняется следующим образом:

- 1) в графе 1 указывается порядковый номер записи в *Книге-журнале* с начала отчетного периода;
- 2) в графе 2 указывается дата отражения операции в *Книге-журнале*;
- 3) в графе 3 указываются название, номер и дата оправдательного документа, на основании которого была осуществлена регистрация операции;

- 4) в графе 4 указывается краткое содержание операции, отраженной в оправдательном документе;
- 5) в графе 5 указывается сумма доходов, признанных по каждой операции на основе кассового метода. В строке «Итого» этой графы записывается итоговая сумма доходов отчетного периода;
- 6) в графе 6 указывается сумма необлагаемых доходов (например, страховые суммы и возмещения, полученные по договорам страхования и сострахования, компенсации морального ущерба, доходы, полученные от списания задолженностей перед национальным публичным бюджетом);
- 7) в графе 7 указывается сумма расходов, признанных по каждой операции на основе кассового метода. В строке «Итого» этой графы указывается итоговая сумма расходов отчетного периода;
- 8) в графе 8 указывается сумма расходов, которые не подлежат вычету согласно Главе 3 Налогового кодекса (например, личные и семейные расходы, другие расходы, которые не относятся к профессиональной деятельности).

26. Порядок заполнения *Книги-журнала* представлен в примере приложения 2.

27. Физическое лицо отражает доходы на дату фактического получения денежных средств в форме платежей, вознаграждений, сборы за совершение актов, компенсации расходов и др., а расходы – на дату оплаты приобретенных ценностей и полученных услуг, выплат по заработной плате и другим расходам, начисления амортизации.

Пример 4. Адвокатский кабинет заключил договор на юридические услуги на сумму 12000 леев 16 февраля 201X г., оплата за которые была получена 25 марта 201X г. 21 февраля 201X г. адвокатский кабинет запросил ремонт компьютера у специализированного субъекта на сумму 2580 леев, которая была оплачена 27 марта 201X г.

На основании данных из примера в *Книге-журнале* адвокатского кабинета отражаются:

- 25 марта 201X г. – доходы, полученные от оказания юридических услуг в сумме 12000 леев;
- 27 марта 201X г. – расходы, связанные с ремонтом компьютера и оплаченные в сумме 2580 леев.

28. Физическое лицо, у которого имеются нанятые работники, составляет *Ведомость учета оплаты труда* с указанием следующих элементов: название ведомости, название физического лица, по каждому работнику – персональные данные, остаток задолженности на начало периода, сумма начисленной оплаты труда, сумма удержаний (по видам), сумма, направленная на выплату, фактически выплаченная сумма, подпись работника и другие уместные данные, требуемые согласно действующим нормативным документам, указанным в приложении 3.

Учет собственности, по которой начисляется амортизация

29. Собственность, используемая в профессиональной деятельности в сфере правосудия, включает основные средства и нематериальные активы, по которым начисляется амортизация.

30. Основные средства представляют собой активы, срок эксплуатации которых превышает один год, стоимость единицы которых превышает предел, установленный налоговым законодательством.

31. Нематериальные активы представляет собой нематериальные активы, не имеющие материальной формы, срок использования которых больше одного года.

32. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов ведется по каждому учетному объекту, предназначенному для обособленного использования или комплексу компонентов, подлежащих использованию в целом.

33. Собственность, по которой начисляется амортизация, отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов*, которая включает следующие элементы: название ведомости, наименование физического лица, наименование объекта, дата получения (дата начала создания), дата ввода в действие (эксплуатацию, использование), первоначальная стоимость, сумма амортизации, накопленной до начала отчетного периода, сумма амортизации, начисленной в отчетном периоде, дата выбытия объекта и другая уместная информация.

34. Каждый учетный объект отражается по первоначальной стоимости, которая включает покупную стоимость или стоимость создания и расходы по приведению объекта в рабочее состояние для использования по назначению (на транспортировку, погрузку, разгрузку, страхование, установку).

35. Учетный объект, который используется как в процессе профессиональной деятельности, так и в личных целях, отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов* по первоначальной стоимости только в части, относящейся к осуществлению профессиональной деятельности в сфере правосудия.

Пример 5. Бюро судебного исполнителя располагает зданием общей стоимостью 250 000 леев, три четверти (3/4) которого используется как офис бюро и четверть (1/4) – как жилье для семьи физического лица судебного исполнителя.

На основании данных примера первоначальная стоимость здания, используемого в профессиональной деятельности в сфере правосудия, составляет 187 500 леев (250 000 леев : 4 × 3) и отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов*.

36. Первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретенных или созданных до начала профессиональной деятельности в сфере правосудия, определяется за вычетом суммы амортизации, которая была бы начислена до начала использования соответствующих объектов в профессиональной деятельности в сфере правосудия.

37. Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в профессиональной деятельности в сфере правосудия, начисляется согласно порядку, предусмотренному налоговым законодательством (Налоговый кодекс, Положение о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения, утвержденное Постановлением Правительства № 289/2007 г.). Сумма амортизации, начисленной за отчетный период, отражается как расходы в *Книге-журнале*.

38. Физическое лицо отражает как текущие расходы отчетного периода:

- 1) расходы по содержанию и обслуживанию основных средств, используемых в профессиональной деятельности в сфере правосудия;
- 2) расходы на ремонт основных средств в пределах, разрешенных к вычету в соответствующем году согласно Налоговому кодексу, др.

39. Расходы на ремонт основных средств сверх предела, разрешенного к вычету согласно Налоговому кодексу, относятся на увеличение стоимости отремонтированного объекта.

40. Физическое лицо при выбытии (продаже, ликвидации и т. д.) объекта отражает в учете:

- 1) стоимость объекта, на которую не начислена амортизация, как расходы в *Книге-журнале*;
- 2) выбытие объекта в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов*;
- 3) получение денежных средств или иной формы компенсации от отчуждения объекта как доходы в *Книге-журнале*.

Пример 6. Нотариус продал компьютер, первоначальная стоимость которого составляет 23 000 леев. Амортизация, накопленная на дату продажи, равна 11 000 леев. От продажи компьютера получено 9000 леев.

На основании данных из примера нотариус отражает:

- выбытие компьютера в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов*;
- стоимость компьютера, на которую не была начислена амортизация, как расходы в сумме 12 000 леев (23 000 леев – 11 000 леев) в графе 7 *Книги-журнала*;
- доходы от продажи компьютера в сумме: 9000 леев – в графе 5 *Книги-журнала*.

Результат, полученный от продажи компьютера, составит убыток в сумме 3000 леев (12 000 леев – 9000 леев).

Учет запасов

41. Запасы физического лица включают: материалы, товары, инструменты, мебель и другие активы, стоимость единицы которых не превышает предела, установленного Налоговым кодексом.

42. Учет запасов ведется в количественно-стоимостном выражении и обязателен для физических лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия.

43. Запасы отражаются в *Ведомости учета запасов*, которая должна содержать следующие элементы: название ведомости, наименование физического лица, наименование запасов, единица измерения, начальный остаток, поступления, выбытия и конечный остаток, другая уместная информация.

Учет денежных средств

44. Денежные средства, включая находящиеся на банковских счетах, отражаются в учете физического лица в соответствии с нормативными актами по осуществлению кассовых и расчетных операций в народном хозяйстве Республики Молдова (приложение 4).

45. При осуществлении операций в иностранной валюте (расчеты с зарубежными дебиторами и кредиторами, при командировании работников за рубежом) денежные средства, полученные/уплаченные в иностранной валюте, пересчитываются в национальную валюту по официальному курсу Национального банка Молдовы на дату получения/выплаты валютных средств.

Пример 7. Бюро медиации осуществило медиацию трансграничного судебного процесса что привело к сделке 20 декабря 201X г., где одним из участников судебного процесса является субъект. Сумма вознаграждения составляет 500 долл. США, которая была выплачена 15 января 201X+1 г., а официальный обменный курс составил 18,45 лея/доллар США.

На основании данных из примера медиатор отражает в *Книге-журнале* на дату получения вознаграждения доход в сумме 9225 леев (500 долларов США × 18,45 лея/доллар США).

46. Физическое лицо, осуществляющее профессиональную деятельность в сфере правосудия, при получении наличными вознаграждения и оплаты за осуществленную деятельность выписывает квитанцию, за исключением авторизованного управляющего, который выдает кассовый чек, а после оказания профессиональной деятельности в сфере правосудия – налоговую накладную. В случае возмещения наличными понесенных расходов, физическое лицо, осуществляющее профессиональную деятельность в сфере правосудия, выписывает квитанцию и налоговую накладную.

Инвентаризация имущества

47. Физическое лицо обязано проводить общую инвентаризацию собственности в начале деятельности, не реже одного раза в год, при прекращении деятельности и в других случаях, предусмотренных Положением о проведении инвентаризации.

48. Инвентаризация собственности осуществляется лицом или комиссией, по необходимости, назначенной физическим лицом.

49. При инвентаризации собственности составляется инвентаризационная опись, в которой основные средства, нематериальные активы и запасы отражаются в количественном и стоимостном выражении, а денежные средства – по номинальной стоимости. Инвентаризационная опись подписывается лицом (членами комиссии), осуществившим инвентаризацию, и утверждается физическим лицом.

Пример 8. Адвокатский кабинет 15 декабря 20X1 г. осуществил инвентаризацию инструментов и мебели и составил инвентаризационную опись, приведенную ниже:

Инвентаризационная опись активов адвокатского кабинета от 15 декабря 201X г.

№ п/п	Код или наименование	Характеристика	Единица измерения	Фактический инвентарь	Инвентарь, отраженный в бухгалтерском учете	Стоимость
A	1	2	3	4	5	
1	Dell 3528	Ноутбук	шт.	1	1	
2	Epson V30	Сканер	шт.	1	1	

№ п/п	Код или наименование	Характеристика	Единица измерения	Фактический инвентарь	Инвентарь, отраженный в бухгалтерском учете	Стоимость
3	HP1102	Принтер	шт.	1	1	
4	052, 053	Рабочий стол	шт.	2	2	
5	041–045	Стулья	шт.	5	5	
	Итого	х	х			

Фамилия и имя

Подпись

Запись		Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
№ п/п	дата			итого	в том числе необлагаемые доходы	итого	в том числе расходы, не подлежащие вычету
Налогооблагаемый доход (убыток) (итого гр.5 – итого гр.6 – итого гр.7 + итого гр.8)							

дата _____

(подпись ответственного лица)

Приложение 2

Отчеты физического лица

50. Отчеты физического лица включают: налоговые декларации, отчеты по взносам социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования, которые составляются в сроки и согласно формам и нормам, установленным законодательством.

Дата вступления в силу

51. Настоящие методические указания вступают в силу со дня опубликования в Официальном мониторе Республики Молдова.

Приложение 1

(наименование физического лица)

Книга-журнал доходов и расходов за 20__ г.

Запись		Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
№ п/п	дата			итого	в том числе необлагаемые доходы	итого	в том числе расходы, не подлежащие вычету
1	2	3	4	5	6	7	8
Итого							

Пример заполнения Книги-журнала доходов и расходов

Исходные данные. Бюро медиации осуществило в декабре 201X г. следующие экономические операции:

- 10.12.201X г. получение аванса в счет вознаграждения за деятельность медиатора в размере 1640 леев;
- 14.12.201X г. оплата купленного картриджа для принтера в сумме 540 леев;
- 15.12.201X г. получение вознаграждения за деятельность медиатора в размере 17 500 леев;
- 21.12.201X г. оплата купленных 2 пакетов бумаги для принтера в сумме 184 леев;
- 27.12.201X г. получение аванса в счет вознаграждения за деятельность медиатора в сумме 3200 леев;
- 27.12.201X г. получение вознаграждения за деятельность медиатора согласно договору № 18 от 15.11.201X г., уменьшенного на сумму аванса, полученного от 10.12.201X г. в размере 7360 леев (9000 леев – 1640 леев);
- 28.12.201X г. оплата купленного дизельного топлива в размере 2580 леев;
- 31.12.201X г. начисление амортизации основных средств за отчетный период в сумме 1870 леев;
- 31.12.201X г. получение денежных средств по компенсации медиатору расходов, связанных с медиацией – 3200 леев.

На основании данных примера, медиатор отражает эти операции в Книге-журнале следующим образом:

Выписка из Книги-журнала доходов и расходов за декабрь 201X г.

Запись		Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
№ п/п	дата			все	в том числе необлагаемые доходы	все	в том числе расходы, не подлежащие вычету
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.12.1X г.	Квитанция EM 322211 от 10.12.201X г.	Получение наличными аванса в счет оплаты вознаграждения согласно договору медиации № 18 от 15.11.1X г.	1640	0,00	0,00	0,00

Запись		Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
№ п/п	дата			всего	в том числе необлагаемые доходы	всего	в том числе расходы, не подлежащие вычету
2.	14.12.1X г.	Налоговая накладная BP 3452342 от 10.12.201X г., платежное поручение № 96 от 10.12.201X г.	Оплата купленного картриджа для принтера	0,00	0,00	540	0,00
3.	15.12.1X г.	Налоговая накладная PV 567235 от 14.12.201X г., квитанция № 322212 от 14.12.201X г.	Получение денежных средств за деятельность медиатора согласно договору медиации № 16 от 11.09.1X г.	17 500	0,00	0,00	0,00
4.	21.12.1X г.	Налоговая накладная WZ 235659 от 18.12.201X г., кассовый чек № 97 от 18.12.201X г.	Оплата бумаги, купленной для принтера	0,00	0,00	184	0,00
5.	27.12.1X г.	Квитанция № 322213 от 26.12.201X г.	Получение аванса в размере вознаграждения согласно договору медиации № 19 от 27.12.1X г.	3200	0,00	0,00	0,00
6.	27.12.1X г.	Налоговая накладная PV 567236 от 26.12.201X г., платежное поручение от 26.12.201X г.	Получение вознаграждения на расчетный счет согласно договору медиации № 18 от 15.11.1X г.	7360	0,00	0,00	0,00
7.	28.12.1X г.	Налоговая накладная PB 675421 от 27.12.201X г., кассовый чек № 98 от 27.12.201X г.	Оплата купленного дизельного топлива	0,00	0,00	2580	0,00
8.	31.12.1X г.	Ведомость начисления амортизации в налоговых целях	Начисление амортизации основных средств	0,00	0,00	1870	0,00
9.	31.12.1X г.	Налоговая накладная PV 567237 от 30.12.201X г., квитанция № EM 322214 от 30.12.201X г.	Получение медиатором денежных средств по компенсации расходов, связанных с медиацией	3 200	0,00	0,00	0,00
Всего				31 900	0,00	5174	0,00
Налогооблагаемый доход (убыток) (итого гр.5 – итого гр.6 – итого гр.7 + итого гр.8)						26 726	

Приложение 3

Нормативные акты по оплате труда и удержанию налогов у источника выплаты

1. Трудовой кодекс Республики Молдова № 154-XV от 28.03.2003 г.
2. Закон об оплате труда № 847-XV от 14.02.2002 г.
3. Налоговый кодекс № 1163-XIII от 24.04.1997 г.
4. Закон о размере, порядке и сроках уплаты взносов обязательного медицинского страхования № 1593-XV от 26.12.2002 г.
5. Закон об обязательном медицинском страховании № 1585-XIII от 27.02.2002 г.
6. Постановление Правительства № 743 от 11.06.2002 г. об оплате труда работников хозрасчетных предприятий.
7. Постановление Правительства № 426 от 26.04.2004 г. об утверждении Порядка исчисления средней заработной платы.

8. Постановление Правительства № 535 от 7.05.2003 г. об утверждении Порядка исчисления и выплаты суммы компенсации потерь части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты.

9. Постановление Правительства № 152 от 19.02.2004 г. о размере компенсационных доплат за работу в неблагоприятных условиях.

10. Постановление Правительства № 165 от 9.03.2010 г. о гарантированном минимальном размере заработной платы в реальном секторе.

11. Постановление Правительства № 550 от 9.07.2014 об установлении размера минимальной заработной платы по стране.

12. Постановление Правительства № 693 от 11.07.2018 г. об определении налоговых обязательств по подоходному налогу.

13. Постановление Правительства № 10 от 5.01.2012 г. об утверждении Положения об откомандировании работников субъектов Республики Молдова.

14. Постановление Правительства № 697 от 22.08.2014 г. об утверждении Положения об удержании подоходного налога с заработной платы и других выплат, осуществленных работодателем в пользу работника, а также выплат в пользу физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, предоставляющих услуги и/или выполняющих работы.

15. Приказ министра финансов № 09 от 15.01.2018 г. об утверждении типового формуляра Декларации о подоходном налоге лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере правосудия.

Приложение 4

**Нормативные акты по осуществлению
кассовых и расчетных операций в народном
хозяйстве Республики Молдова**

1. Закон № 845-XII от 3.01.1992 г. о предпринимательстве и предприятиях.

2. Закон № 62-XVI от 21.03.2008 г. о валютном регулировании.

3. Постановление Правительства № 764 от 25.11.1992 г. об утверждении Правил ведения кассовых операций в народном хозяйстве Республики Молдова.

4. Постановление Правительства № 474 от 28.04.1998 г. о применении контрольно-кассовых машин с фискальной памятью при расчетах наличными.

5. Постановление Национального банка Молдовы № 157 от 1.08.2013 г. об утверждении, изменении, дополнении и аннулировании некоторых нормативных актов Национального банка Молдовы.

6. Постановление Национального банка Молдовы № 15 от 30.01.2014 г. о внесении изменений и о признании утратившими силу некоторых нормативных актов Национального банка Молдовы.

Методические указания по бухгалтерскому учету в индивидуальных кабинетах семейных врачей

(Утверждены Приказом МФ № 181 от 31.12.2019 г.)

Введение

1. Настоящие методические указания разработаны на основании Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017, Закона об охране здоровья № 411/1995 и Налогового кодекса № 1163/1997.

Цель

2. Цель настоящих методических указаний состоит в установлении порядка ведения бухгалтерского учета семейными врачами, которые осуществляют самостоятельную профессиональную деятельность в одной из форм организации профессиональной деятельности, предусмотренных ст. 36⁵ Закона об охране здоровья № 411/1995.

Сфера действия

3. Настоящие методические указания распространяются на семейных врачей, которые осуществляют самостоятельную профессиональную деятельность, – физических лиц, осуществляющих самостоятельную профессиональную деятельность в сфере здравоохранения (далее – физическое лицо) и применяющих кассовый метод.

4. Настоящие методические указания не применяются физическими/юридическими лицами, ведущими бухгалтерский учет путем двойной записи на основе метода начисления согласно стандартам бухгалтерского учета, включая центры семейных врачей.

Определения

5. В настоящих методических указаниях используемые понятия означают:

Расходы – выплаты, осуществленные для приобретения ценностей, оплаты работ и/или услуг по осуществлению профессиональной деятельности, включая начисленную амортизацию основных средств/ нематериальных активов.

Простая система бухгалтерского учета – одностороннее отражение экономических фактов по методу «приход-расход» без применения счетов бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

Кассовый метод учета – метод бухгалтерского учета, в соответствии с которым элементы бухгалтерского учета признаются по мере получения/выплаты денежных средств или компенсации в другой форме.

Денежные средства – денежные средства в национальной и иностранной валюте в кассе, на текущих счетах в банке, включая банковские карточки.

Доходы – денежные суммы или ценности в иной форме, полученные в процессе осуществления профессиональной деятельности.

Понятия, используемые в настоящих методических указаниях и не предусмотренные в настоящем пункте, определены в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, Налоговом кодексе и других нормативных актах, регламентирующих данные сферы.

Общие правила

6. Физическое лицо ведет простую систему бухгалтерского учета согласно Закону о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, Налоговому кодексу и настоящим методическим указаниям.

7. Бухгалтерский учет профессиональной деятельности физического лица может вестись:

- 1) непосредственно физическим лицом;
- 2) службой бухгалтерского учета (штатным бухгалтером);
- 3) консультационной фирмой, субъектом аудита.

8. Ответственность за ведение бухгалтерского учета несет физическое лицо.

9. Бухгалтерский учет ведется в национальной валюте. В случае осуществления операций в иностранной валюте их учет ведется как в национальной, так и в иностранной валюте.

10. Физическое лицо обязано составлять первичные документы, бухгалтерские регистры, налоговые декларации и другие отчеты, предусмотренные законодательством.

11. Первичные документы, относящиеся к доходам и расходам, составляются в момент осуществления (проведения) экономических фактов, а если это невозможно – непосредственно после осуществления (проведения) экономических фактов согласно типовым формам и/или формам, разработанным самостоятельно, которые должны содержать обязательные элементы, предусмотренные статьей 11 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

12. Физическое лицо обязано использовать первичные документы строгой отчетности в случаях, установленных Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, и согласно требованиям, предусмотренным Постановлением Правительства № 294/1998.

13. Бухгалтерские регистры, включая ведомости, составляются согласно формам и требованиям, предусмотренным настоящими методическими указаниями. В зависимости от информационных потребностей и особенностей деятельности, физическое лицо может включать дополнительные элементы в бухгалтерские регистры с условием соблюдения состава информации, предусмо-

тренной настоящими методическими указаниями, а также правил составления и применения таких регистров.

14. Запись данных в первичных документах и в бухгалтерских регистрах осуществляется, по необходимости, чернилами, шариковой ручкой или в электронной форме.

15. В первичных документах и бухгалтерских регистрах не допускаются помарки и иные аналогичные действия, а также оставление свободных строк между записанными в них операциями. Ошибки исправляются путем зачеркивания одной линией ошибочного текста или цифр, чтобы их можно было прочесть, а над ними записывается правильный текст или цифра. Исправление производится на всех экземплярах первичного документа или бухгалтерского регистра и подтверждается фамилией, именем и подписью лица, которое составило документ или регистр, с указанием даты исправления.

Исправления в первичных кассовых и платежных документах не допускаются. При допущении ошибок в таких документах ошибочный документ аннулируется и составляется новый.

16. В случае утери, изъятия или уничтожения бухгалтерских документов физическое лицо обязано их восстановить в течение трех месяцев со дня обнаружения данного факта.

17. Физическое лицо обязано хранить первичные документы, бухгалтерские регистры и другие документы, относящиеся к организации и ведению бухгалтерского учета, в сроки и согласно правилам, установленным Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Учет доходов и расходов

18. Доходы физического лица включают:

- 1) финансовые средства, полученные на основании договоров, заключенных с Национальной медицинской страховой компанией для оказания первичной медицинской помощи;
- 2) финансовые средства от предоставления медицинских услуг в рамках факультативного медицинского страхования в соответствии с условиями договора;
- 3) субсидии;
- 4) другие доходы, полученные от профессиональной деятельности, разрешенной законодательством.

19. Расходы физического лица включают:

- 1) расходы по аренде и содержанию помещений;
- 2) расходы по приобретенным запасам и услугам, оказанным третьими лицами;
- 3) расходы по амортизации основных средств и нематериальных активов, используемых в профессиональной деятельности;
- 4) расходы по оплате труда работников, по необходимости;
- 5) взносы обязательного государственного социального и обязательного медицинского страхования физического лица (работодателя);
- 6) взнос обязательного медицинского страхования, исчисленный в виде фиксированной суммы физического лица;
- 7) проценты и комиссионные по кредитам и займам, полученным в целях профессиональной деятельности;

8) расходы по банковским комиссионным;

9) выплаченные авансы;

10) расходы по обучению и профессиональной переподготовке;

11) другие расходы, связанные с профессиональной деятельностью.

20. В состав расходов физического лица не включаются:

1) расходы, связанные с приобретением или созданием активов для использования в личных целях;

2) личные расходы, которые не связаны с профессиональной деятельностью.

Пример 1. Индивидуальный кабинет семейного врача арендует с 1.01.202X г. помещение для осуществления профессиональной деятельности. Ежемесячная арендная плата составляет 3000 леев. Оплата производится до 10 числа следующего месяца согласно договору аренды. 12.01.202X г. индивидуальный кабинет семейного врача оплатил работы по ремонту помещения в сумме 3300 леев. 14.01.202X г. приобрел канцелярские принадлежности на сумму 1650 леев. 15.04.202X г. приобрел медикаменты на сумму 1200 леев.

15.03.202X г. получил финансовые средства на основании договоров, заключенных с Национальной медицинской страховой компанией для оказания первичной медицинской помощи, – 15 800 леев. В период 15.01.202X г. – 30.06.202X г. получил доходы от оказания платных медицинских услуг населению – 23 500 леев.

24.06.202X г. приобрел кофемашину для использования в личных целях в сумме 3 000 леев.

На основании данных из примера индивидуальный кабинет семейного врача отразит в бухгалтерском учете на 30.06.202X г.:

Расходы:

- по аренде – 18 000 леев (3000 леев × 6 мес.);
- по ремонту помещения – 3300 леев;
- по приобретению канцелярских принадлежностей – 1650 леев;
- по приобретению медикаментов – 1200 леев.

Доходы:

- финансовые средства на основании договоров для оказания первичной медицинской помощи – 15 800 леев;
- доходы от оказания платных медицинских услуг населению – 23 500 леев.

Исходя из осуществленных операций облагаемый доход индивидуального кабинета семейного врача составит 16 950 леев (15 800 леев + 23 500 леев – 18 000 леев – 3300 леев – 1650 леев – 1200 леев). Сумма 3000 леев, оплаченная за кофемашину, представляет личные расходы.

21. Если расходы, понесенные физическим лицом, включают расходы, связанные с осуществлением профессиональной деятельности, совмещенные с личными расходами, в бухгалтерском учете производятся записи только тогда, когда расходы, относящиеся к профессиональной деятельности, превышают личные и только в той части расходов, которая относится к осуществлению профессиональной деятельности. Физическое лицо распределяет расходы в зависимости от назначения и способа их осуществления.

Пример 2. Индивидуальный кабинет семейного врача оплатил коммунальные услуги по зданию, в котором он располагается, в общей сумме 10 000 леев, из которых:

- вариант I: три четверти (3/4) площади используется как помещение для деятельности индивидуально-кабинета семейного врача, а четверть (1/4) – как жилое помещение для семьи физического лица;
- вариант II: три четверти (3/4) площади используется как жилое помещение для семьи физического лица, а четверть (1/4) – как помещение для деятельности индивидуального кабинета семейного врача.

На основании данных из примера в бухгалтерском учете физического лица:

- в случае варианта I отражаются расходы по коммунальным услугам в сумме 7500 леев (10 000 леев : 4 × 3);
- в случае варианта II не отражаются расходы по коммунальным услугам.

22. Физическое лицо учитывает доходы и расходы в *Книге-журнале доходов и расходов* (далее – *Книга-журнал*) согласно модели, представленной в приложении 1.

23. При составлении *Книги-журнала* физическое лицо должно соблюдать следующие требования:

- 1) *Книга-журнал* открывается на каждый отчетный период (налоговый период);
- 2) *Книга-журнал* составляется в одном экземпляре на бумажном носителе или в электронной форме;
- 3) в случае составления *Книги-журнала* на бумажном носителе его страницы пронумеровываются в хронологическом порядке и прошнуровываются. На последней странице *Книги-журнала* указываются дата и количество страниц, подтвержденных подписью и печатью физического лица, по необходимости;
- 4) в случае составления *Книги-журнала* в электронной форме обеспечивается его распечатка на бумажном носителе. В конце отчетного периода страницы *Книги-журнала*, распечатанные на бумажном носителе, могут быть прошнурованы в хронологическом порядке с указанием даты и количества страниц, подтвержденных подписью и печатью, по необходимости, физического лица;
- 5) записи осуществляются в хронологическом порядке на основании первичных документов;
- 6) доходы и расходы в иностранной валюте отражаются в *Книге-журнале* в национальной валюте согласно официальному курсу Национального банка Молдовы на дату получения доходов или осуществления расходов (платежей);
- 7) в *Книге-журнале* отражаются только доходы и расходы, связанные с профессиональной деятельностью;
- 8) суммы доходов и расходов подсчитываются в конце отчетного периода или, по необходимости, в каждом месяце (квартале) нарастающим итогом с начала отчетного периода.

24. *Книга-журнал* заполняется следующим образом:

- 1) в графе 1 указывается порядковый номер записи в *Книге-журнале* с начала отчетного периода;
- 2) в графе 2 указывается дата отражения операции в *Книге-журнале*;

- 3) в графе 3 указываются название, номер и дата оправдательного документа, на основании которого была осуществлена регистрация операции;
- 4) в графе 4 указывается краткое содержание операции, отраженной в оправдательном документе;
- 5) в графе 5 указывается сумма доходов, признанных по каждой операции на основе кассового метода. В строке «Итого» этой графы записывается итоговая сумма доходов отчетного периода;
- 6) в графе 6 указывается сумма необлагаемых доходов;
- 7) в графе 7 указывается сумма расходов, признанных по каждой операции на основе кассового метода. В строке «Итого» этой графы указывается итоговая сумма расходов отчетного периода;
- 8) в графе 8 указывается сумма расходов, которые не подлежат вычету в налоговых целях.

25. Порядок заполнения *Книги-журнала* представлен в примере приложения 2.

26. Физическое лицо отражает доходы на дату фактического получения денежных средств в форме финансовых средств, платежей и др., а расходы – на дату оплаты приобретенных ценностей и полученных услуг, выплат по заработной плате работникам, относящихся к взносам обязательного государственного социального и обязательного медицинского страхования и другим расходам, начисления амортизации и др.

Пример 3. Индивидуальный кабинет семейного врача получил финансовые средства на основании договоров, заключенных с Национальной медицинской страховой компанией для оказания первичной медицинской помощи, в сумме 12 000 леев 25 марта 202X г. 21 февраля 202X г. индивидуальный кабинет семейного врача запросил ремонт компьютера у специализированного субъекта на сумму 2580 леев, которая была оплачена 27 марта 202X г.

На основании данных из примера в *Книге-журнале* индивидуального кабинета семейного врача отражаются:

- 25 марта 202X г. – доходы, полученные на основании договоров для оказания первичной медицинской помощи в сумме 12 000 леев;
- 27 марта 202X г. – расходы, связанные с ремонтом компьютера и оплаченные в сумме 2580 леев.

27. Физическое лицо, у которого имеются нанятые работники, составляет *Ведомость учета оплаты труда* с указанием следующих элементов: название ведомости, название физического лица, по каждому работнику – персональные данные, остаток задолженности на начало периода, сумма начисленной оплаты труда, сумма удержаний (по видам), сумма, направленная на выплату, фактически выплаченная сумма, подпись работника и другие уместные данные, требуемые согласно действующим нормативным документам, указанным в приложении 3.

Учет собственности, по которой начисляется амортизация

28. Собственность, используемая в профессиональной деятельности, включает основные средства и нематериальные активы, по которым начисляется амортизация.

29. Основные средства представляют собой активы, срок эксплуатации которых превышает один год, стоимость единицы которых превышает предел, установленный налоговым законодательством.

30. Нематериальные активы представляют собой неденежные активы, не имеющие материальной формы, срок использования которых больше одного года.

31. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов ведется по каждому учетному объекту, предназначенному для обособленного использования или комплексу компонентов, подлежащих использованию в целом.

32. Собственность, по которой начисляется амортизация, отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов*, которая включает следующие элементы: название ведомости, наименование физического лица, наименование объекта, дата получения (дата начала создания), дата ввода в действие (эксплуатация, использование), первоначальная стоимость, сумма амортизации, накопленная до начала отчетного периода, сумма амортизации, начисленная в отчетном периоде, дата выбытия объекта и другая уместная информация.

Для начисления амортизации основных средств и нематериальных активов физическое лицо может использовать Журнал учета и начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в налоговых целях.

33. Каждый учетный объект отражается по первоначальной стоимости, которая включает покупную стоимость или стоимость создания и расходы по приведению объекта в рабочее состояние для использования по назначению (на транспортировку, погрузку, разгрузку, страхование, установку).

34. Учетный объект, который используется как в процессе профессиональной деятельности, так и в личных целях, отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов* по первоначальной стоимости только в части, относящейся к осуществлению профессиональной деятельности.

Пример 4. Индивидуальный кабинет семейного врача располагает зданием общей стоимостью 130 000 леев, три четверти (3/4) которого используется как помещение для осуществления профессиональной деятельности и четверть (1/4) – как жилье для семьи физического лица семейного врача.

На основании данных примера первоначальная стоимость здания, используемого в профессиональной деятельности в сфере правосудия, составляет 97 500 леев (130 000 леев : 4 × 3) и отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов*.

35. Первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретенных или созданных до начала профессиональной деятельности, определяется за вычетом суммы амортизации, которая была бы начислена до начала использования соответствующих объектов в профессиональной деятельности.

36. Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в профессиональной деятельности, начисляется согласно порядку, предусмотренному налоговым законодательством. Сумма амортизации, начисленная за отчетный период, отражается как расходы в *Книге-журнале*.

37. Понесенные расходы по содержанию, обслуживанию и ремонту собственных основных средств, используемых в профессиональной деятельности, не приносящие дополнительные экономические выгоды, отражаются как текущие расходы отчетного периода, а не приносящие дополнительные экономические выгоды капитализируются.

38. Расходы, связанные с текущим или капитальным ремонтом основных средств, являющиеся предметом договора операционного лизинга, имущественного найма, концессии, аренды, безвозмездного пользования, поднайма допускаются к вычету в пределах 15 процентов исчисленной суммы имущественного найма, аренды или концессии, затраченной на протяжении налогового периода.

39. Физическое лицо при выбытии (продаже, ликвидации и т. д.) объекта отражает в учете:

- 1) стоимость объекта, на которую не начислена амортизация, как расходы в *Книге-журнале*;
- 2) выбытие объекта в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов*;
- 3) получение денежных средств или иной формы компенсации от отчуждения объекта как доходы в *Книге-журнале*.

Пример 5. Индивидуальный кабинет семейного врача продал компьютер, первоначальная стоимость которого составляет 17 000 леев. Амортизация, накопленная на дату продажи, равна 9 000 леев. От продажи компьютера получено 6 000 леев.

На основании данных из примера индивидуальный кабинет семейного врача отражает:

- выбытие компьютера в *Ведомости учета основных средств и нематериальных активов*;
- стоимость компьютера, на которую не была начислена амортизация, как расходы в сумме 8 000 леев (17 000 леев – 9 000 леев) в графе 7 *Книги-журнала*;
- доходы от продажи компьютера в сумме 6 000 леев – в графе 5 *Книги-журнала*.

Результат, полученный от продажи компьютера, составит убыток в сумме 2 000 леев (8 000 леев – 6 000 леев).

Учет запасов

40. Запасы физического лица включают: материалы, медицинские изделия, инвентарь, мебель и другие активы, стоимость единицы которых не превышает предела, установленного Налоговым кодексом.

41. Учет запасов ведется в количественно-стоимостном выражении и обязателен для физических лиц, осуществляющих профессиональную деятельность.

42. Запасы отражаются в *Ведомости учета запасов*, которая должна содержать следующие элементы: название ведомости, наименование физического лица, наименование запасов, единица измерения, начальный остаток, поступления, выбытия и конечный остаток, другая уместная информация.

Учет денежных средств

43. Денежные средства, включая находящиеся на банковских счетах, отражаются в учете физического лица в соответствии с нормативными актами по осуществлению

кассовых и расчетных операций в народном хозяйстве Республики Молдова (приложение 4).

44. При осуществлении операций в иностранной валюте денежные средства, полученные/уплаченные в иностранной валюте, пересчитываются в национальную валюту по официальному курсу Национального банка Молдовы на дату получения/выплаты валютных средств.

Инвентаризация имущества

45. Физическое лицо обязано проводить общую инвентаризацию собственности в начале деятельности, не реже одного раза в год, при прекращении деятельности и в других случаях, предусмотренных Положением о проведении инвентаризации.

46. Инвентаризация собственности осуществляется лицом или комиссией, по необходимости, назначенной физическим лицом.

47. При инвентаризации собственности составляется инвентаризационная опись, в которой основные средства, нематериальные активы и запасы отражаются в количественном и стоимостном выражении, а денежные средства – по номинальной стоимости. Инвентаризационная опись подписывается лицом (членами комиссии), осуществившим инвентаризацию, и утверждается физическим лицом.

Пример 6. Индивидуальный кабинет семейного врача 15 декабря 202X г. осуществил инвентаризацию инвентаря и мебели и составил инвентаризационную опись, приведенную ниже:

Инвентаризационная опись активов индивидуального кабинета семейного врача от 15 декабря 202X г.

№ п/п	Код или наименование	Характеристика	Единица измерения	Фактический инвентарь	Инвентарь, отраженный в бухгалтерском учете	Стоимость
1	2	3	4	5	6	7
1	Dell 3528	Ноутбук	шт.	1	1	
2	HP1102	Принтер	шт.	1	1	
3	052-055	Рабочий стол	шт.	4	4	
4	041-050	Стулья	шт.	10	10	
5	026	Весы медицинские вертикальные	шт.	1	1	
6	028	Весы детские	шт.	1	1	
7	015	Аппарат для измерения кровяного давления	шт.	1	1	
8	118-121	Постельное белье	шт.	4	4	
	Итого	х	х			

Фамилия и имя

Подпись

Отчеты физического лица

48. Отчеты физического лица включают: налоговые декларации и отчеты согласно формам и правилам, установленным законодательством.

Дата вступления в силу

49. Настоящие методические указания вступают в силу со дня опубликования в Официальном мониторе Республики Молдова.

Приложение 1

(наименование физического лица)

Книга-журнал доходов и расходов за 20__ г.

№ п/п	дата	Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
				итого	в том числе необлагаемые доходы	итого	в том числе расходы, не подлежащие вычету
1	2	3	4	5	6	7	8
Итого							
Налогооблагаемый доход (убыток) (итого гр.5 – итого гр.6 – итого гр.7 + итого гр.8)							

Дата _____

(подпись ответственного лица)

Приложение 2

Пример заполнения Книги-журнала доходов и расходов

Исходные данные. Индивидуальный кабинет семейного врача осуществил в декабре 202X г. следующие экономические операции:

- 10.12.202X г. получение финансовых средств на основании договоров, заключенных с Национальной медицинской страховой компанией для оказания первичной медицинской помощи в сумме 15 600 леев;
- 10.12.202X г. получение финансовых средств от предоставления медицинских услуг в рамках факультативного медицинского страхования в соответствии с условиями договора – 500 леев;
- 11.12.202X г. получение денежных средств от оказания платных медицинских услуг населению – 1820 леев;
- 14.12.202X г. оплата купленного картриджа для принтера в сумме 540 леев;
- 15.12.202X г. получение денежных средств от оказания платных медицинских услуг населению – 1500 леев;
- 15.12.202X г. приобретение медикаментов – 1200 леев;
- 21.12.202X г. оплата купленных пакетов бумаги для принтера в сумме 250 леев;

- 28.12.202X г. оплата купленного дизельного топлива в размере 160 леев;
- 31.12.202X г. начисление амортизации основных средств за отчетный период в сумме 2560 леев;

На основании данных примера индивидуальный кабинет семейного врача отражает эти операции в Книге-журнале следующим образом:

Выписка из Книги-журнала доходов и расходов за декабрь 202X г.

Запись		Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
№ п/п	дата			всего	в том числе необлагаемые доходы	всего	в том числе расходы, не подлежащие вычету
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.12.2X г.	Платежное поручение № 125 от 09.12.202X г.	Поступление финансовых средств на основании договоров, заключенных с Национальной медицинской страховой компанией для оказания первичной медицинской помощи	15 600,00	0,00	0,00	0,00
2.	10.12.2X г.	Платежное поручение № 128 от 09.12.202X г.	Поступление финансовых средств от предоставления медицинских услуг в рамках факультативного медицинского страхования	500,00	0,00	0,00	0,00
3.	11.12.2X г.	Кассовый чек KL 223445 от 11.12.2X г.	Поступление денежных средств от оказания платных медицинских услуг населению	1820,00	0,00	0,00	0,00
4.	14.12.2X г.	Налоговая накладная PD 2546178 от 10.12.2X г., платежное поручение от 10.12.2X г.	Оплата купленного картриджа для принтера	0,00	0,00	540,00	0,00
5.	15.12.2X г.	Кассовый чек KL 223448 от 15.12.2X г.	Поступление денежных средств от оказания платных медицинских услуг населению	1500,00	0,00	0,00	0,00
6.	16.12.2X г.	Налоговая накладная TU 258964 от 15.12.2X г.	Покупка медикаментов	0,00	0,00	1200,00	0,00
7.	21.12.2X г.	Налоговая накладная TU 258964 от 18.12.2X г.	Оплата бумаги, купленной для принтера	0,00	0,00	250,00	0,00
8.	28.12.2X г.	Налоговая накладная RT 145874 от 27.12.2X г.	Оплата приобретенного дизельного топлива	0,00	0,00	160,00	0,00
9.	31.12.2X г.	Ведомость начисления амортизации в налоговых целях	Начисление амортизации основных средств	0,00	0,00	2560,00	0,00
Всего				19 420,00	0,00	4710,00	0,00
Налогооблагаемый доход (убыток) (итого гр.5 – итога гр.6 – итога гр.7 + итога гр.8)				14 710,00			

Приложение 3

Нормативные акты по оплате труда и удержанию налогов у источника выплаты

1. Трудовой кодекс Республики Молдова № 154/2003.
2. Закон об оплате труда № 847/2002.

3. Налоговый кодекс № 1163/1997.
4. Закон о размере, порядке и сроках уплаты взносов обязательного медицинского страхования № 1593/2002.
5. Закон об обязательном медицинском страховании № 1585/2002.
6. Постановление Правительства № 743/2002 об оплате труда работников хозрасчетных предприятий.
7. Постановление Правительства № 426/2004 об утверждении Порядка исчисления средней заработной платы.
8. Постановление Правительства № 535/2003 об утверждении Порядка исчисления и выплаты суммы компенсации потерь части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты.
9. Постановление Правительства № 152/2004 о размере компенсационных доплат за работу в неблагоприятных условиях.
10. Постановление Правительства № 165/2010 о гарантированном минимальном размере заработной платы в реальном секторе.
11. Постановление Правительства № 550/2014 об установлении размера минимальной заработной платы по стране.
12. Постановление Правительства № 693/2018 об определении налоговых обязательств по подоходному налогу.
13. Постановление Правительства № 10/2012 об утверждении Положения об откомандировании работников субъектов Республики Молдова.
14. Постановление Правительства № 697/2014 об утверждении Положения об удержании подоходного налога с заработной платы и других выплат, осуществленных работодателем в пользу работника, а также выплат в пользу физических лиц, не осуществляющих предпри-

нимательскую деятельность, предоставляющих услуги и/или выполняющих работы.

15. Постановление Правительства № 837/2016 об утверждении Положения об оплате труда работников публичных медико-санитарных учреждений, включенных в систему обязательного медицинского страхования.

16. Приказ министра финансов № 146/2019 об утверждении формы DASS19 – Декларация о подоходном налоге лиц, осуществляющих профессиональную деятельность в сфере здравоохранения.

Приложение 4

Нормативные акты по осуществлению кассовых и расчетных операций в народном хозяйстве Республики Молдова

1. Закон № 845/1992 о предпринимательстве и предприятиях.
2. Закон № 270/2018 о единой системе оплаты труда в бюджетной сфере.
3. Закон № 62/2008 о валютном регулировании.
4. Постановление Правительства № 764/1992 об утверждении Правил ведения кассовых операций в народном хозяйстве Республики Молдова.
5. Постановление Правительства № 141/2019 о применении контрольно-кассового оборудования при осуществлении расчетов.
6. Постановление Национального банка Молдовы № 157/2013 об утверждении, изменении, дополнении и аннулировании некоторых нормативных актов Национального банка Молдовы.

Общий план счетов бухгалтерского учета

(Утвержден Приказом МФ № 119 от 06.08.2013 г.,
с последующими изменениями и дополнениями)

I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Общий План счетов бухгалтерского учета разработан на основании Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) и других нормативных актов по бухгалтерскому учету, с учетом требований раскрытия информации в финансовых отчетах и информационных потребностей субъекта.

Общий План счетов бухгалтерского учета распространяется на субъекты, которые ведут бухгалтерский учет на основе двойной записи, за исключением субъектов, которые применяют Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), и публичных учреждений.

Общий План счетов бухгалтерского учета регламентирует порядок отражения экономических фактов на счетах, который вытекает из положений Национальных стандартов бухгалтерского учета и других нормативных актов по бухгалтерскому учету. Отражение экономических фактов на счетах осуществляется в зависимости от их экономического содержания, с соблюдением принципов, норм и учетных политик субъекта.

Общий План счетов бухгалтерского учета состоит из трех разделов:

I. Общие положения

II. Перечень счетов бухгалтерского учета

III. Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета

В разделе I приведен общий порядок классификации, функционирования и кодирования счетов бухгалтерского учета.

Раздел II включает перечень классов, групп счетов, счетов первого порядка (синтетические счета) и счетов второго порядка (субсчета).

В разделе III дана характеристика классов, групп счетов и счетов первого порядка и приведены основные корреспондирующие счета по дебету и кредиту каждого синтетического счета.

Общий План счетов бухгалтерского учета содержит 9 классов:

1. Долгосрочные активы
2. Оборотные активы
3. Собственный капитал
4. Долгосрочные обязательства
5. Текущие обязательства
6. Доходы
7. Расходы
8. Управленческие счета
9. Забалансовые счета

Классы 1-5 включают балансовые счета, классы 6-7 – счета результатов, класс 8 – управленческие счета и класс 9 – забалансовые счета.

Балансовые счета предназначены для обобщения информации об активах, собственном капитале и обязательствах субъекта. На отчетную дату дебетовые или кредитовые сальдо этих счетов принимаются в расчет при исчислении показателей баланса.

Счета результатов предназначены для обобщения информации о доходах и расходах субъекта. На отчетную дату кредитовые обороты счетов доходов и дебетовые обороты счетов расходов принимаются в расчет при исчислении показателей отчета о прибыли и убытках.

Управленческие счета предназначены для обобщения информации о производственных затратах, торговой надбавке, выручке от продажи ценностей за наличный расчет, рефактурированных затратах и других элементах учета с транзитным характером. На отчетную дату управленческие счета закрываются с балансовыми счетами и/или счетами результатов.

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации об имуществе, не числящемся на балансе субъекта, но находящемся в его распоряжении, об условной дебиторской задолженности и условных обязательствах, предоставленных и полученных гарантиях, налоговых убытках и других аналогичных элементах.

Счета классов 1-8 функционируют на основе двойной записи, согласно которой записи осуществляются одновременно по дебету одного и кредиту другого счета.

Счета класса 9 функционируют на основе простой записи, согласно которой записи осуществляются в дебете или кредите одного счета без корреспонденции с другими счетами.

Кодирование счетов построено по десятичной системе, в соответствии с которой:

- классы счетов обозначены одной цифрой – от 1 до 9;
- группы счетов обозначены двумя цифрами, из которых: первая указывает код класса, в которую входит данная группа, а вторая – номер группы;
- счета первого порядка обозначены тремя цифрами из которых: первые две – составляют код группы, к которой относится данный счет, а третья – номер счета первого порядка;
- счета второго порядка обозначены четырьмя цифрами, из которых: первые три показывают код счета первого порядка, а четвертая – номер счета второго порядка соответствующего синтетического счета.

Счета первого порядка классов 1-7 являются обязательными для всех субъектов, а счета первого порядка классов 8-9 и счета второго порядка всех классов имеют рекомендательный характер и применяются по мере необходимости, исходя из особенностей деятельности субъекта и требований по раскрытию информации в финансовых отчетах, а также для целей анализа и контроля.

Субъекты могут вводить дополнительные счета второго порядка классов 1-7 и счета первого и второго порядка классов 8-9 в соответствии с их информационными потребностями без дублирования и искажения общего Плана счетов бухгалтерского учета.

Общий План счетов бухгалтерского учета включает активные и пассивные счета. Счета классов 1, 2, 7 и 8 (за исключением регулирующих счетов) являются активными, а счета классов 3-6 (за исключением регулирующих счетов) являются пассивными счетами.

В общем Плате счетов бухгалтерского учета используется терминология, содержащаяся в Национальных стандартах бухгалтерского учета и в других нормативных актах по бухгалтерскому учету.

На основании общего Плана счетов бухгалтерского учета субъект разрабатывает рабочий план счетов, который содержит полный перечень счетов первого и второго порядка, необходимых для ведения бухгалтерского учета, составления финансовых отчетов и других информационных потребностей.

II. ПЕРЕЧЕНЬ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

		КЛАСС 1. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
11		НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ		
	111	Незавершенные нематериальные активы		
	112	Нематериальные активы в эксплуатации		
		1121	Концессии, лицензии и товарные знаки	
		1122	Авторские права и охранные документы	
		1123	Программное обеспечение	
		1124	Прочие нематериальные активы	
	113	Амортизация нематериальных активов		
		1131	Амортизация концессий, лицензий и товарных знаков	
		1132	Амортизация авторских прав и охранных документов	
		1133	Амортизация программного обеспечения	
		1134	Амортизация прочих нематериальных активов	
	114	Обесценение нематериальных активов		
	115	Положительный гудвилл		
116	Отрицательный гудвилл			
117	Обесценение положительного гудвилла			
12		ДОЛГОСРОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ЗЕМЕЛЬНЫЕ УЧАСТКИ, ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ		
	121	Незавершенные долгосрочные материальные активы		
		1211	Незавершенное строительство	
		1212	Оборудование к установке	
		1213	Материальные активы до ввода в эксплуатацию	
		1214	Незавершенные последующие затраты	
	122	Земельные участки		
		1221	Земельные участки в процессе подготовки к использованию по назначению	
		1222	Земельные участки без сооружений	
		1223	Земельные участки с сооружениями	
		1224	Земельные участки с месторождениями	
		1225	Земельные участки с многолетними насаждениями	
		1226	Земельные участки, полученные в хозяйственное ведение	
		1227	Прочие земельные участки	
	123	Основные средства		
		1231	Здания	
		1232	Специальные сооружения	
		1233	Машины, оборудование и технические установки	
		1234	Транспортные средства	
		1235	Инвентарь и мебель	
	1236	Последующие затраты по объектам, не принятым на баланс		
	1237	Основные средства, полученные в финансовый лизинг		

	1238	Основные средства, полученные в хозяйственное ведение
	1239	Прочие основные средства
124		Амортизация основных средств
	1241	Амортизация зданий
	1242	Амортизация специальных сооружений
	1243	Амортизация машин, оборудования и технических установок
	1244	Амортизация транспортных средств
	1245	Амортизация инвентаря и мебели
	1246	Амортизация последующих затрат по объектам, не принятым на баланс
	1247	Амортизация основных средств, полученных в финансовый лизинг
	1248	Амортизация основных средств, полученных в хозяйственное ведение
	1249	Амортизация прочих основных средств
125		Минеральные ресурсы
126		Амортизация и обесценение минеральных ресурсов
127		Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов
128		Обесценение земельных участков
129		Обесценение основных средств
13		ДОЛГОСРОЧНЫЕ БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ
	131	Незавершенные долгосрочные биологические активы
	132	Долгосрочные биологические активы в эксплуатации
	133	Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов
	1331	Амортизация долгосрочных биологических активов
	1332	Обесценение долгосрочных биологических активов
14		ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНВЕСТИЦИИ
	141	Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны
	1411	Ценные бумаги
	1412	Доли участия
	1413	Депозиты
	1414	Предоставленные займы
	1415	Прочие финансовые инвестиции
	142	Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны
	1421	Акции и доли участия в аффилированных субъектах
	1422	Займы, предоставленные аффилированным субъектам
	1423	Предоставленные займы, относящиеся к интересам участия
	1424	Прочие финансовые инвестиции в аффилированные стороны
	143	Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций
	1431	Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций в неаффилированные стороны
	1432	Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций в аффилированные стороны
15		ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ
	151	Инвестиционная недвижимость
	152	Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости
	1521	Амортизация инвестиционной недвижимости
	1522	Обесценение инвестиционной недвижимости
16		ДОЛГОСРОЧНАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ И ДОЛГОСРОЧНЫЕ ВЫДАННЫЕ АВАНСЫ
	161	Долгосрочная дебиторская задолженность
	1611	Долгосрочная коммерческая дебиторская задолженность
	1612	Долгосрочная дебиторская задолженность по лизингу
	1613	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность
	162	Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон
	1621	Дебиторская задолженность, относящаяся к интересам участия
	1622	Прочая дебиторская задолженность аффилированных сторон
	163	Долгосрочные авансы, выданные
	1631	Авансы, выданные для нематериальных активов
	1632	Авансы, выданные для долгосрочных материальных активов
	1633	Авансы, выданные для запасов

	1634	Прочие долгосрочные авансы, выданные
17		ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ
	171	Долгосрочные расходы будущих периодов
	172	Прочие долгосрочные активы
КЛАСС 2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
21		ЗАПАСЫ
	211	Материалы
	2111	Сырье и основные материалы
	2112	Вспомогательные материалы
	2113	Запасные части
	2114	Топливо
	2115	Тара
	2116	Автопокрышки и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортного средства
	2117	Материалы сельскохозяйственного назначения
	2118	Материалы, временно переданные третьим лицам
	2119	Прочие материалы
	212	Оборотные биологические активы
	213	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы
	2131	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в запасе
	2132	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации
	2133	Временные сооружения и приспособления
	2134	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, временно переданные третьим лицам
	214	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов
	2141	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов
	2142	Износ временных сооружений и приспособлений
	215	Незавершенное производство
	2151	Незавершенная продукция
	2152	Незавершенные услуги
	2153	Незавершенные работы
	216	Продукция
	2161	Готовая продукция
	2162	Полуфабрикаты собственного производства
	2163	Побочная продукция
	2164	Продукция, временно переданная третьим лицам
	217	Товары
	2171	Ценности, приобретенные для перепродажи
	2172	Продукция, переданная для продажи в собственные магазины
	2173	Недвижимость, предназначенная для продажи
	2174	Товары, временно переданные третьим лицам
	218	Корректировки по обесценению запасов
	2181	Корректировки по обесценению материалов
	2182	Корректировки по обесценению оборотных биологических активов
	2183	Корректировки по обесценению малоценных и быстроизнашивающихся предметов
	2184	Корректировки по обесценению незавершенной продукции
	2185	Корректировки по обесценению продукции
	2186	Корректировки по обесценению товаров
22		КОММЕРЧЕСКАЯ И НАЧИСЛЕННАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ
	221	Коммерческая дебиторская задолженность
	2211	Коммерческая дебиторская задолженность внутри страны
	2212	Коммерческая дебиторская задолженность из-за рубежа
	2213	Прочая коммерческая дебиторская задолженность
	222	Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности
	223	Дебиторская задолженность аффилированных сторон
	2231	Дебиторская задолженность, относящаяся к долям участия
	2232	Прочая дебиторская задолженность аффилированных сторон

22	224	Текущие авансы выданные
	2241	Авансы, выданные для нематериальных активов
	2242	Авансы, выданные для материальных активов
	2243	Авансы, выданные для запасов
	2244	Прочие текущие авансы, выданные
	225	Дебиторская задолженность бюджета
	2251	Дебиторская задолженность по подоходному налогу
	2252	Дебиторская задолженность по налогу на добавленную стоимость
	2253	Дебиторская задолженность по акцизам
	2254	Дебиторская задолженность по другим налогам и сборам
	2255	Прочая дебиторская задолженность бюджета
	226	Дебиторская задолженность персонала
	2261	Дебиторская задолженность подотчетных лиц
	2262	Дебиторская задолженность по возмещению материального ущерба
	2263	Дебиторская задолженность по займам, выданным персоналу
	2264	Прочая дебиторская задолженность персонала
	23	ПРОЧАЯ ТЕКУЩАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ
	231	Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта
	2311	Дебиторская задолженность по лизингу
	2312	Дебиторская задолженность по начисленным процентам и роялти
2313	Дебиторская задолженность по начисленным дивидендам	
2314	Прочая дебиторская задолженность по доходам	
232	Предстоящая дебиторская задолженность	
2321	Предстоящая дебиторская задолженность по расчетам с бюджетом	
2322	Предстоящая дебиторская задолженность по лизингу	
2323	Прочая предстоящая дебиторская задолженность	
233	Текущая дебиторская задолженность по страхованию	
234	Прочая текущая дебиторская задолженность	
2341	Дебиторская задолженность по выбытию долгосрочных активов	
2342	Дебиторская задолженность по выбытию прочих оборотных активов	
2343	Дебиторская задолженность по субсидиям	
2344	Дебиторская задолженность по целевым финансированием и поступлениям	
2345	Дебиторская задолженность по часно-государственному партнерству	
2346	Дебиторская задолженность по предъявленным и признанным претензиям	
2347	Дебиторская задолженность по другим операциям	
24	ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА	
241	Касса	
2411	Касса в национальной валюте	
2412	Касса в иностранной валюте	
2413	Связанные денежные средства в кассе	
242	Текущие счета в национальной валюте	
2421	Несвязанные денежные средства на счетах	
2422	Связанные денежные средства на счетах	
243	Текущие счета в иностранной валюте	
2431	Денежные средства на счетах внутри страны	
2432	Денежные средства на счетах за рубежом	
2433	Связанные денежные средства на счетах	
244	Другие банковские счета	
2441	Аккредитивы	
2442	Банковские карточки	
2443	Денежные средства на прочих банковских счетах	
245	Денежные переводы в пути	
246	Денежные документы	
25	ТЕКУЩИЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНВЕСТИЦИИ	
251	Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	

	2511	Ценные бумаги
	2512	Доли участия
	2513	Депозиты
	2514	Выданные займы
	2515	Прочие текущие финансовые инвестиции
252		Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны
	2521	Акции и доли участия, имеющиеся в аффилированных сторонах
	2522	Займы, предоставленные аффилированным сторонам
	2523	Предоставленные займы, относящиеся к интересам участия
	2524	Прочие финансовые инвестиции в аффилированные стороны
253		Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок
254		Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций
	2541	Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций в неаффилированные стороны
	2542	Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций в аффилированные стороны
26		ПРОЧИЕ ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ
	261	Текущие расходы будущих периодов
	262	Прочие оборотные активы
КЛАСС 3. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
31		УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ, НЕЗАРЕГИСТРИРОВАННЫЙ КАПИТАЛ И ПРЕМИИ КАПИТАЛА
	311	Уставный капитал
	313	Неоплаченный капитал
	3131	Неоплаченный капитал по неоплаченным собственниками долям участия
	3132	Неоплаченный капитал по покрытию убытков предыдущих лет
	314	Незарегистрированный капитал
	3141	Незарегистрированные акции, выпущенные при создании общества
	3142	Доли участия до государственной регистрации увеличения уставного капитала
	315	Изъятый капитал
	316	Имущество, полученное от государства с правом собственности
	317	Премии капитала
32		РЕЗЕРВЫ
	321	Резервный капитал
	322	Уставные резервы
	323	Прочие резервы
33		НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ (НЕПОКРЫТЫЙ УБЫТОК)
	331	Поправки результатов прошлых лет
	332	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет
	333	Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода
	334	Использованная прибыль отчетного периода
	335	Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету
	336	Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода
34		ПРОЧИЕ ЭЛЕМЕНТЫ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА
	341	Фонды
	3411	Первоначальные вклады учредителей фондов
	3412	Фонд долгосрочных активов
	3413	Фонд самофинансирования
	3414	Прочие фонды
	342	Субсидии по долгосрочным активам субъектов с публичной собственностью
	343	Резервы от переоценки
	344	Прочие элементы собственного капитала
35		ИТОГОВЫЙ ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ
	351	Итоговый финансовый результат
КЛАСС 4. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
41		ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
	411	Долгосрочные кредиты банков
	4111	Кредиты банков в национальной валюте

	4112	Кредиты банков в иностранной валюте
	4113	Конвертируемые обязательства по кредитам банков
	4114	Прочие долгосрочные кредиты банков
412		Долгосрочные займы
	4121	Займы от неаффилированных сторон
	4122	Займы от аффилированных сторон
	4123	Займы путем эмиссии облигаций
	4124	Займы от персонала субъекта
	4125	Конвертируемые обязательства по займам
	4126	Прочие долгосрочные займы
414		Обязательства по долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций
	4141	Долгосрочные сберегательные вклады членов ссудо-сберегательных ассоциаций
	4142	Проценты, относящиеся к долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций
42		ПРОЧИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
421		Долгосрочные коммерческие обязательства
	4211	Коммерческие обязательства внутри страны
	4212	Коммерческие обязательства за рубежом
	4213	Обязательства по финансовому лизингу
	4214	Прочие долгосрочные коммерческие обязательства
422		Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам
	4221	Обязательства, относящиеся к интересам участия
	4222	Прочие обязательства аффилированным сторонами
423		Долгосрочные авансы полученные
	4231	Авансы, полученные в стране
	4232	Авансы, полученные из-за рубежа
424		Долгосрочные доходы будущих периодов
	4241	Субсидии
	4242	Прочие долгосрочные доходы будущих периодов
425		Долгосрочные целевые финансирование и поступления
426		Долгосрочные оценочные резервы
	4261	Оценочные резервы по вознаграждениям работникам
	4262	Оценочные резервы по гарантиям, предоставленным покупателям/клиентам
	4263	Оценочные резервы по налогам
	4264	Прочие оценочные резервы
427		Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение
428		Прочие долгосрочные обязательства
КЛАСС 5. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
51		ТЕКУЩИЕ ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
511		Краткосрочные кредиты банков
	5111	Кредиты банков в национальной валюте
	5112	Кредиты банков в иностранной валюте
	5113	Просроченные кредиты банков в национальной валюте
	5114	Просроченные кредиты банков в иностранной валюте
	5115	Прочие краткосрочные кредиты банков
	5116	Проценты по кредитам банков
512		Краткосрочные займы
	5121	Займы от неаффилированных сторон
	5122	Займы от аффилированных сторон
	5123	Займы путем эмиссии облигаций
	5124	Займы от персонала субъекта
	5125	Прочие краткосрочные займы
	5126	Проценты по займам

513		Обязательства по краткосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций		
	5131	Краткосрочные сберегательные вклады членов ссудо-сберегательных ассоциаций		
	5132	Проценты, относящиеся к краткосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций		
52	521	ТЕКУЩИЕ КОММЕРЧЕСКИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
		Текущие коммерческие обязательства		
		5211	Коммерческие обязательства внутри страны	
		5212	Коммерческие обязательства из-за рубежа	
		5213	Обязательства по лизингу	
		5214	Прочие текущие коммерческие обязательства	
	522	Текущие обязательства перед аффилированными сторонами		
		5221	Обязательства, связанные с интересами участия	
		5222	Прочие обязательства перед аффилированными сторонами	
	523	Текущие авансы полученные		
		5231	Авансы полученные в стране	
		5232	Авансы полученные из-за рубежа	
	53		ТЕКУЩИЕ НАЧИСЛЕННЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
		531	Обязательства персоналу по оплате труда	
			5311	Обязательства по оплате труда
		5312	Обязательства депонентам	
532		Обязательства персоналу по другим операциям		
		5321	Обязательства подотчетным лицам	
		5322	Обязательства персоналу по другим операциям	
533		Обязательства по социальному и медицинскому страхованию		
		5331	Обязательства бюджету государственного социального страхования	
		5332	Обязательства фондам обязательного медицинского страхования	
		5333	Прочие обязательства по социальному и медицинскому страхованию	
534		Обязательства бюджету		
		5341	Обязательства по подоходному налогу от предпринимательской и профессиональной деятельности	
		5342	Обязательства по подоходному налогу от оплаты труда	
		5343	Обязательства по подоходному налогу, удержанному у источника выплаты	
		5344	Обязательства по налогу на добавленную стоимость	
		5345	Обязательства по акцизам	
		5346	Обязательства по другим налогам и сборам	
		5347	Обязательства по санкциям	
		5348	Прочие обязательства бюджету	
535		Текущие доходы будущих периодов		
		5351	Субсидии	
		5352	Стоимость оборотных активов, полученных безвозмездно	
		5353	Прочие текущие доходы будущих периодов	
536		Обязательства собственникам		
		5361	Обязательства по начисленным дивидендам	
		5362	Обязательства по другим операциям	
537	Текущие целевые финансирование и поступления			
538	Текущие оценочные резервы			
	5381	Оценочные резервы по вознаграждениям работникам		
	5382	Оценочные резервы по гарантиям, предоставленным покупателям/клиентам		
	5383	Оценочные резервы по налогам		
	5384	Прочие оценочные резервы		
54		ПРОЧИЕ ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
	541	Предстоящие обязательства		
		5411	Предстоящие обязательства по расчетам с бюджетом	
		5412	Предстоящие обязательства по взносам обязательного медицинского страхования	
		5413	Прочие предстоящие обязательства	

	542	Обязательства по имущественному и личному страхованию
	543	Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение
	544	Прочие текущие обязательства
	5441	Обязательства по торговым санкциям
	5442	Обязательства по нецелевым средствам в некоммерческих организациях
	5443	Прочие текущие начисленные обязательства
КЛАСС 6. ДОХОДЫ		
61		ДОХОДЫ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
	611	Доходы от продаж
	6111	Доходы от реализации продукции
	6112	Доходы от реализации товаров
	6113	Доходы от оказания услуг
	6114	Доходы от выполнения работ
	6115	Доходы по договорам строительства
	6116	Доходы по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма)
	6117	Доходы по договорам микрофинансирования
	6118	Прочие доходы от продаж
	612	Другие доходы от операционной деятельности
	6121	Доходы от выбытия других оборотных активов
	6122	Доходы от санкций
	6123	Доходы от возмещения материального ущерба
	6124	Доходы от излишков долгосрочных и оборотных активов, выявленных при инвентаризации
	6125	Доходы от списания обязательств с истекшим сроком исковой давности
	6126	Доходы от корректировок по обесценению оборотных активов
	6127	Доходы от положительных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты
	6128	Прочие операционные доходы
	613	Доходы от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам
	6131	Доходы от процентов, относящихся к долгосрочным выданным ссудам/займам
	6132	Доходы от процентов, относящихся к краткосрочным выданным ссудам/займам
	616	Доходы, относящиеся к целевым средствам
	617	Другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности)
	618	Доходы от экономической деятельности
62		ДОХОДЫ ОТ ДРУГИХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
	621	Доходы от операций с долгосрочными активами
	6211	Доходы от выбытия нематериальных активов
	6212	Доходы от выбытия долгосрочных материальных активов
	6213	Доходы от выбытия инвестиционной недвижимости
	6214	Доходы от выбытия других долгосрочных активов
	6215	Доходы от восстановления убытков от обесценения долгосрочных активов
	6216	Доходы от списания отрицательного гудвилла
	6217	Прочие доходы от операций с долгосрочными активами
	622	Финансовые доходы
	6221	Доходы от интересов участия
	6222	Доходы от процентов
	6223	Доходы от прочих долгосрочных финансовых инвестиций
	6224	Доходы от корректировки стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций
	6225	Доходы от выбытия финансовых инвестиций
	6226	Доходы от курсовых валютных разниц
	6227	Доходы от суммовых разниц
	6228	Прочие финансовые доходы
	623	Чрезвычайные доходы
	6231	Доходы от компенсации убытков от стихийных бедствий
	6232	Доходы от компенсации убытков от других чрезвычайных событий
	6233	Прочие чрезвычайные доходы

КЛАСС 7. РАСХОДЫ

71		РАСХОДЫ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
	711	Себестоимость продаж
	7111	Балансовая стоимость реализованной продукции
	7112	Балансовая стоимость реализованных товаров
	7113	Себестоимость оказанных услуг
	7114	Себестоимость работ, выполненных третьей стороне
	7115	Себестоимость по договорам строительства
	7116	Себестоимость по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма)
	7117	Себестоимость по договорам микрофинансирования
	7118	Прочие затраты, связанные с доходами от продаж
	712	Расходы на реализацию
	7121	Расходы на коммерческий персонал
	7122	Расходы на амортизацию, содержание и ремонт долгосрочных активов коммерческого назначения
	7123	Расходы на упаковку и другие материалы, использованные при продаже продукции и товаров
	7124	Расходы на транспорт продукции и товаров
	7125	Расходы на рекламу и маркетинг
	7126	Расходы на ремонт и обслуживание продукции и товаров в гарантийный период
	7127	Расходы по безнадежной дебиторской задолженности
	7128	Расходы по возвратам и снижению цен
	7129	Прочие расходы на реализацию
	713	Административные расходы
	7131	Расходы на административный персонал
	7132	Расходы на амортизацию, содержание и ремонт долгосрочных активов административного назначения
	7133	Расходы по налогам и сборам, за исключением подоходного налога
	7134	Расходы на благотворительность и спонсирование
	7135	Расходы по услугам административного назначения
	7136	Представительские расходы
	7137	Расходы на командировки административного персонала
	7138	Прочие административные расходы
714	Другие расходы операционной деятельности	
7141	Балансовая стоимость и расходы по прочим выбывшим оборотным активам	
7142	Расходы по санкциям	
7144	Расходы по недостачам и потерям от порчи долгосрочных и оборотных активов	
7145	Расходы по списанной дебиторской задолженности, за исключением коммерческой	
7146	Расходы по корректировкам по обесценению оборотных активов	
7147	Расходы от отрицательных разниц между официальным курсом НБМ и курсом покупки-продажи иностранной валюты	
7148	Прочие операционные расходы	
715	Расходы по начисленным процентам	
7151	Расходы по начисленным процентам, относящиеся к сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций	
7152	Расходы по начисленным процентам, относящиеся к полученным займам/кредитам	
716	Расходы, относящиеся к целевым средствам	
717	Другие расходы (за исключением расходов от экономической деятельности)	
718	Расходы от экономической деятельности	
72		РАСХОДЫ ДРУГИХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
	721	Расходы, связанные с долгосрочными активами
	7211	Балансовая стоимость и расходы по выбывшим нематериальным активам
	7212	Балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным материальным активам
	7213	Балансовая стоимость и расходы по выбывшим долгосрочным финансовым инвестициям
	7214	Балансовая стоимость и расходы по прочим выбывшим долгосрочным активам
7215	Убытки от обесценения долгосрочных активов	

	7216	Убытки от списания положительного гудвилла
	7217	Расходы по оценочным резервам, относящимся к долгосрочным активам
	7218	Прочие расходы по долгосрочным активам
722		Финансовые расходы
	7221	Расходы по процентам
	7222	Расходы по корректировкам стоимости долгосрочных и текущих финансовых инвестиций
	7223	Расходы по выбытию финансовых инвестиций
	7224	Расходы по курсовым валютным разницам
	7225	Расходы по суммовым разницам
	7226	Прочие финансовые расходы
723		Чрезвычайные расходы
	7231	Расходы от стихийных бедствий
	7232	Расходы от других чрезвычайных событий
	7233	Прочие чрезвычайные расходы
73		РАСХОДЫ ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ
	731	Расходы по подоходному налогу
КЛАСС 8. УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ СЧЕТА		
81		КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ СЧЕТА
	811	Основная деятельность
	812	Вспомогательная деятельность
82		РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЕ СЧЕТА
	821	Косвенные производственные затраты
	822	Косвенные затраты по договорам на строительство
	823	Общие затраты по договорам на строительство
	824	Другие распределяемые затраты
83		ДРУГИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ СЧЕТА
	831	Торговая надбавка
	832	Выручка от продажи ценностей за наличный расчет
	833	Возврат и снижение цен проданных ценностей
	834	Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам
	835	Обслуживающие производства и хозяйства
	836	Рефактурированные затраты
КЛАСС 9. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
	911	Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный найм)
	912	Ценности, полученные для монтажа
	913	Долгосрочные материальные активы, переданные в финансовый лизинг
	914	Ценности, полученные на ответственное хранение
	915	Ценности, полученные для переработки или ремонта
	916	Ценности, полученные по договорам комиссии
	917	Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц
	918	Бланки строгой отчетности
	919	Списанная безнадежная дебиторская задолженность
	920	Условная дебиторская задолженность
	921	Условные обязательства
	922	Предоставленные гарантии
	923	Полученные гарантии
	924	Налоговые убытки
	925	Налоговые льготы

III. ХАРАКТЕРИСТИКА И ПОРЯДОК ПРИМЕНЕНИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

КЛАСС 1 «ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ»

Счета класса 1 «Долгосрочные активы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных активов, которые включают: нематериальные активы, долгосрочные материальные активы, долгосрочные биологические активы, долгосрочные финансовые инвестиции, инвестиционную недвижимость, долгосрочную дебиторскую задолженность, долгосрочные выданные авансы и другие долгосрочные активы.

ГРУППА 11 «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»

Счета группы 11 «Нематериальные активы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете нематериальных активов регламентируются НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», «Обесценение активов» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 111 «Незавершенные нематериальные активы»

Счет 111 «Незавершенные нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, приобретенных или находящихся в процессе создания и подготовки к использованию по назначению.

Счет 111 «Незавершенные нематериальные активы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости незавершенных нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счетов: 124, 211, 213, 214, 226, 313, 314, 421, 422, 425, 427, 511, 512, 521, 522, 531, 532, 533, 537, 543, 612 и др.

По кредиту счета 111 «Незавершенные нематериальные активы» отражается выбытие/уменьшение стоимости незавершенных нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счетов: 112, 114, 714, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 111 «Незавершенные нематериальные активы» дебетовое и представляет собой стоимость незавершенных нематериальных активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 112 «Нематериальные активы»

Счет 112 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, переданных в эксплуатацию.

Счет 112 «Нематериальные активы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости нематериальных активов, переданных в эксплуатацию, в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 313, 314, 425, 427, 521, 522, 537, 543, 612 и др.

По кредиту счета 112 «Нематериальные активы» отражается выбытие/уменьшение стоимости нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счетов: 113, 114, 714, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 112 «Нематериальные активы» дебетовое и представляет собой стоимость нематериальных активов, переданных в эксплуатацию, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 113 «Амортизация нематериальных активов»

Счет 113 «Амортизация нематериальных активов» предназначен для обобщения информации о наличии и движении амортизации нематериальных активов, переданных в эксплуатацию.

Счет 113 «Амортизация нематериальных активов» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается начисление/увеличение амортизации нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 331, 341, 712, 713, 811, 812, 821 и др.

По дебету счета 113 «Амортизация нематериальных активов» отражается списание/уменьшение амортизации нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счетов 112, 331 и др.

Сальдо счета 113 «Амортизация нематериальных активов» кредитовое и представляет собой сумму амортизации нематериальных активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 114 «Обесценение нематериальных активов»

Счет 114 «Обесценение нематериальных активов» предназначен для обобщения информации о наличии и движении обесценения незавершенных и переданных в эксплуатацию нематериальных активов.

Счет 114 «Обесценение нематериальных активов» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается признание/увеличение убытков от обесценения нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счетов 331, 721.

По дебету счета 114 «Обесценение нематериальных активов» отражается списание/восстановление убытков от обесценения нематериальных активов в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 112, 621 и др.

Сальдо счета 114 «Обесценение нематериальных активов» кредитовое и представляет собой сумму накопленного обесценения нематериальных активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 115 «Положительный гудвилл»

Счет 115 «Положительный гудвилл» предназначен для обобщения информации о наличии и движении положительного гудвилла.

Счет 115 «Положительный гудвилл» является активным счетом. По дебету данного счета отражается увеличение положительного гудвилла, признанного на дату передачи части чистых активов, приобретенных субъектом в корреспонденции с кредитом счетов: 141, 142, 251, 252, 421, 428, 521, 544 и др.

По кредиту счета 115 «Положительный гудвилл» отражается уменьшение/списание положительного гудвилла и признание убытков от его обесценения в корреспонденции с дебетом счета: 721.

Сальдо счета 115 «Положительный гудвилл» дебетовое и представляет собой размер положительного гудвилла, определяемый в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 116 «Отрицательный гудвилл»

Счет 116 «Отрицательный гудвилл» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отрицательного гудвилла.

Счет 116 «Отрицательный гудвилл» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается увеличение отрицательного гудвилла, признанного на дату передачи части чистых активов, приобретенных субъектом в корреспонденции с дебетом счетов: 112, 121, 122, 123, 131, 132, 141, 142, 151, 211, 213, 217, 251, 252 и др.

По дебету счета 116 «Отрицательный гудвилл» отражается уменьшение/списание отрицательного гудвилла в корреспонденции с кредитом счета: 621.

Сальдо счета 116 «Отрицательный гудвилл» кредитовое и представляет собой размер отрицательного гудвилла, определяемый в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 117 «Обесценение положительного гудвилла»

Счет 117 «Обесценение положительного гудвилла» предназначен для обобщения информации об обесценении положительного гудвилла.

Счет 117 «Обесценение положительного гудвилла» является пассивным счетом (ректификационным). По кредиту данного счета отражается признание/увеличение убытков от обесценения долгосрочных нематериальных активов в корреспонденции с дебетом счета: 721.

По дебету счета 117 «Обесценение положительного гудвилла» отражается списание убытков от обесценения положительного гудвилла в корреспонденции с кредитом счета: 115.

Сальдо счета 117 «Обесценение положительного гудвилла» кредитовое и представляет собой сумму накопленного обесценения положительного гудвилла в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 12 «ДОЛГОСРОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»

Счета группы 12 «Долгосрочные материальные активы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных материальных активов. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете долгосрочных материальных активов регламентируются НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», «Обесценение активов», «Затраты по займам», «Договоры лизинга» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы»

Счет 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных материальных активов (за исключением земельных участков и минеральных ресурсов), приобретенных или находящихся в процессе создания и подготовки к использованию по назначению.

Счет 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости незавершенных материальных активов в корреспонденции с кредитом счетов: 124, 211, 213, 214, 226, 313, 314,

421, 422, 424, 425, 426, 427, 511, 512, 521, 522, 531, 533, 537, 543, 612, 621 и др.

По кредиту счета 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» отражается выбытие/уменьшение стоимости незавершенных материальных активов в корреспонденции с дебетом счетов: 123, 127, 714, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 121 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» дебетовое и представляет собой стоимость незавершенных материальных активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 122 «Земельные участки»

Счет 122 «Земельные участки» предназначен для обобщения информации о наличии и движении земельных участков, находящихся в процессе подготовки к использованию по назначению и/или переданных в эксплуатацию.

Счет 122 «Земельные участки» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости земельных участков в корреспонденции с кредитом счетов: 151, 313, 314, 421, 422, 425, 427, 521, 522, 537, 543 и др.

По кредиту счета 122 «Земельные участки» отражается выбытие/уменьшение стоимости земельных участков в корреспонденции с дебетом счетов: 128, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 122 «Земельные участки» дебетовое и представляет собой стоимость земельных участков, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 123 «Основные средства»

Счет 123 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, переданных в эксплуатацию, находящихся в собственности субъекта, полученных в финансовый лизинг и/или хозяйственное ведение.

Счет 123 «Основные средства» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости основных средств в корреспонденции с кредитом счетов: 121, 313, 314, 421, 422, 424, 425, 427, 521, 522, 537, 543, 612, 621 и др.

По кредиту счета 123 «Основные средства» отражается выбытие/уменьшение стоимости основных средств в корреспонденции с дебетом счетов: 124, 129, 213, 215, 216, 217, 714, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 123 «Основные средства» дебетовое и представляет собой стоимость основных средств, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 124 «Амортизация основных средств»

Счет 124 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации о наличии и движении амортизации основных средств, переданных в эксплуатацию.

Счет 124 «Амортизация основных средств» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается начисление/увеличение амортизации основных средств в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 125, 331, 341, 712, 713, 723, 811, 812, 821 и др.

По дебету счета 124 «Амортизация основных средств» отражается списание/уменьшение амортизации основных средств в корреспонденции с кредитом счетов: 123, 331 и др.

Сальдо счета 124 «Амортизация основных средств» кредитовое и представляет собой сумму амортизации основных средств, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 125 «Минеральные ресурсы»

Счет 125 «Минеральные ресурсы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении незавершенных и/или переданных к добыче минеральных ресурсов.

Счет 125 «Минеральные ресурсы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости минеральных ресурсов в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 421, 422, 427, 521, 522, 531, 533 и др.

По кредиту счета 125 «Минеральные ресурсы» отражается выбытие/уменьшение стоимости минеральных ресурсов в корреспонденции с дебетом счетов: 126, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 125 «Минеральные ресурсы» дебетовое и представляет собой стоимость минеральных ресурсов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов»

Счет 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов» предназначен для обобщения информации об амортизации переданных к добыче минеральных ресурсов и об обесценении незавершенных минеральных ресурсов.

Счет 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается начисление/увеличение амортизации и признание убытков от обесценения минеральных ресурсов в корреспонденции с дебетом счетов: 331, 811, 721 и др.

По дебету счета 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов» отражается списание/уменьшение амортизации и обесценения, а также восстановление убытка от обесценения минеральных ресурсов в корреспонденции с кредитом счетов: 125, 331, 621 и др.

Сальдо счета 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов» кредитовое и представляет собой сумму амортизации и обесценения минеральных ресурсов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов»

Счет 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов» предназначен для обобщения информации о наличии и движении обесценения незавершенных долгосрочных материальных активов.

Счет 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается признание/увеличение убытков от обесцене-

ния незавершенных долгосрочных материальных активов в корреспонденции с дебетом счетов: 343, 721 и др.

По дебету счета 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов» отражается списание/восстановление убытков от обесценения незавершенных долгосрочных материальных активов в корреспонденции с кредитом счетов: 121, 343, 621 и др.

Сальдо счета 127 «Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов» кредитовое и представляет собой сумму накопленного обесценения незавершенных долгосрочных материальных активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 128 «Обесценение земельных участков»

Счет 128 «Обесценение земельных участков» предназначен для обобщения информации о наличии и движении обесценения земельных участков, находящихся в процессе подготовки к использованию по назначению или переданных в эксплуатацию.

Счет 128 «Обесценение земельных участков» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается признание убытков от обесценения земельных участков в корреспонденции с дебетом счетов: 343, 721 и др.

По дебету счета 128 «Обесценение земельных участков» отражается списание/восстановление убытков от обесценения земельных участков в корреспонденции с кредитом счетов: 122, 343, 621 и др.

Сальдо счета 128 «Обесценение земельных участков» кредитовое и представляет собой сумму накопленного обесценения земельных участков, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 129 «Обесценение основных средств»

Счет 129 «Обесценение основных средств» предназначен для обобщения информации о наличии и движении обесценения основных средств, находящихся в эксплуатации.

Счет 129 «Обесценение основных средств» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается признание убытков от обесценения основных средств в корреспонденции с дебетом счетов: 343, 721 и др.

По дебету счета 129 «Обесценение основных средств» отражается списание/восстановление убытков от обесценения основных средств в корреспонденции с кредитом счетов: 123, 343, 621 и др.

Сальдо счета 129 «Обесценение основных средств» кредитовое и представляет собой сумму накопленного обесценения основных средств, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 13 «ДОЛГОСРОЧНЫЕ БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ»

Счета группы 13 «Долгосрочные биологические активы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных биологических активов. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете долгосрочных биологических активов регламентируются НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы»

Счет 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении многолетних насаждений до их перелома в плодоносящие или до смыкания крон (для лесных защитных полос, лесных массивов), а также молодняка животных, содержащегося для пополнения/создания основного стада.

Счет 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости незавершенных долгосрочных биологических активов в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 212, 213, 214, 216, 226, 313, 314, 421, 422, 425, 427, 521, 522, 531, 533, 537, 543, 612 и др.

По кредиту счета 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы» отражается выбытие/уменьшение стоимости незавершенных долгосрочных биологических активов в корреспонденции с дебетом счетов: 133, 714, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы» дебетовое и представляет собой стоимость незавершенных долгосрочных биологических активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 132 «Долгосрочные биологические активы»

Счет 132 «Долгосрочные биологические активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных биологических активов, переданных в эксплуатацию.

Счет 132 «Долгосрочные биологические активы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости долгосрочных биологических активов в корреспонденции с кредитом счетов: 131, 212, 313, 314, 421, 422, 425, 427, 521, 522, 543, 612 и др.

По кредиту счета 132 «Долгосрочные биологические активы» отражается выбытие/уменьшение стоимости долгосрочных биологических активов в корреспонденции с дебетом счетов: 133, 212, 714, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 132 «Долгосрочные биологические активы» дебетовое и представляет собой стоимость долгосрочных биологических активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов»

Счет 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов» предназначен для обобщения информации об амортизации переданных в эксплуатацию долгосрочных биологических активов и об обесценении незавершенных и/или переданных в эксплуатацию долгосрочных биологических активов.

Счет 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов» является пассивным (реквизиционным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается начисление/увеличение амортизации и признание убытков от обесценения долгосрочных био-

логических активов в корреспонденции с дебетом счетов: 331, 343, 713, 721, 811 и др.

По дебету счета 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов» отражается списание/уменьшение амортизации, а также списание/восстановление убытка от обесценения долгосрочных биологических активов в корреспонденции с кредитом счетов: 132, 331, 343, 621 и др.

Сальдо счета 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов» кредитовое и представляет собой сумму амортизации и обесценения долгосрочных биологических активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 14 «ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНВЕСТИЦИИ»

Счета группы 14 «Долгосрочные финансовые инвестиции» предназначены для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных финансовых инвестиций в неаффилированные и аффилированные стороны. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете долгосрочных финансовых инвестиций регламентируются НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 141 «Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны»

Счет 141 «Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» предназначен для обобщения информации о наличии и движении ценных бумаг, долей участия, депозитов, выданных займов и других финансовых инвестиций, осуществленных в неаффилированные стороны.

Счет 141 «Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости долгосрочных финансовых инвестиций в неаффилированные стороны в корреспонденции с кредитом счетов: 242, 243, 313, 314, 421, 422, 544, 612, 622 и др.

По кредиту счета 141 «Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» отражается выбытие/уменьшение стоимости долгосрочных финансовых инвестиций в неаффилированные стороны в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 251, 714, 722, 723 и др.

Сальдо счета 141 «Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» дебетовое и представляет собой стоимость долгосрочных финансовых инвестиций в неаффилированные стороны, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 142 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны»

Счет 142 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны» предназначен для обобщения информации о наличии и движении ценных бумаг, долей участия, депозитов, выданных займов и других финансовых инвестиций, осуществленных в аффилированные стороны.

Счет 142 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости долгосрочных финансовых инвестиций в аффилированные стороны в корреспонденции с кредитом счетов: 242, 243, 313, 314, 421, 422, 544, 612, 622 и др.

По кредиту счета 142 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны» отражается выбытие/уменьшение стоимости долгосрочных финансовых инвестиций в аффилированные стороны в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 252, 714, 722, 723 и др.

Сальдо счета 142 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны» дебетовое и представляет собой стоимость долгосрочных финансовых инвестиций в аффилированные стороны, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 143 «Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций»

Счет 143 «Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций» предназначен для обобщения информации об обесценении долгосрочных финансовых инвестиций в неаффилированные и аффилированные стороны.

Счет 143 «Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций» является пассивным счетом (ректификационным). По кредиту данного счета отражается признание/увеличение убытков от обесценения долгосрочных финансовых инвестиций в корреспонденции с дебетом счета: 721.

По дебету счета 143 «Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций» отражается списание/восстановление убытков от обесценения долгосрочных финансовых инвестиций в корреспонденции с кредитом счетов: 141, 142, 621.

Сальдо счета 143 «Обесценение долгосрочных финансовых инвестиций» кредитовое и представляет собой накопленную сумму обесценения долгосрочных финансовых инвестиций, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 15 «ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ»

Счета группы 15 «Инвестиционная недвижимость» предназначены для обобщения информации о наличии и движении инвестиционной недвижимости. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете инвестиционной недвижимости регламентируются НСБУ «Инвестиционная недвижимость» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 151 «Инвестиционная недвижимость»

Счет 151 «Инвестиционная недвижимость» предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвестиционной недвижимости, которая временно не используется, передана в операционный лизинг, и другой инвестиционной недвижимостью.

Счет 151 «Инвестиционная недвижимость» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости инвестиционной недвижимости в корреспонденции с кредитом счетов: 121, 123, 313, 314, 421, 422, 521, 522, 612, 621, 622 и др.

По кредиту счета 151 «Инвестиционная недвижимость» отражается выбытие/уменьшение стоимости инвестиционной недвижимости в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 123, 152, 217, 714, 721, 722, 723 и др.

Сальдо счета 151 «Инвестиционная недвижимость» дебетовое и представляет собой стоимость инвестиционной недвижимости, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости»

Счет 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости» предназначен для обобщения информации об амортизации и обесценении инвестиционной недвижимости, которая временно не используется, передана в операционный лизинг, и другой инвестиционной недвижимостью.

Счет 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается начисление/увеличение амортизации и признание убытков от обесценения инвестиционной недвижимости в корреспонденции с дебетом счетов: 331, 714, 721, 821 и др.

По дебету счета 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости» отражается списание/уменьшение амортизации, а также списание/восстановление убытка от обесценения инвестиций в недвижимость в корреспонденции с кредитом счетов: 151, 331, 621 и др.

Сальдо счета 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости» кредитовое и представляет собой сумму накопленных амортизации и обесценения инвестиционной недвижимости, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 16 «ДОЛГОСРОЧНАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ И ДОЛГОСРОЧНЫЕ ВЫДАННЫЕ АВАНСЫ»

Счета группы 16 «Долгосрочная дебиторская задолженность и долгосрочные выданные авансы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных выданных авансах. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных выданных авансов регламентируются НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность»

Счет 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность» предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочной коммерческой дебиторской задолженности, долгосрочной дебиторской задолженности по лизингу и прочей долгосрочной дебиторской задолженности.

Счет 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочной дебиторской задолженности в корреспонденции с кредитом счетов: 424, 611, 612, 621, 622 и др.

По кредиту счета 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность» отражается погашение/ уменьшение долгосрочной дебиторской задолженности в корреспонденции с дебетом счетов: 221, 223, 231, 232, 241, 242, 243, 714, 722 и др.

Сальдо счета 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность» дебетовое и представляет собой сумму долгосрочной дебиторской задолженности, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 162 «Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон»

Счет 162 «Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочной дебиторской задолженности аффилированных дебиторов внутри страны и из-за рубежа.

Счет 162 «Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочной дебиторской задолженности аффилированных сторон в корреспонденции с кредитом счетов: 424, 611, 612, 621, 622 и др.

По кредиту счета 162 «Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон» отражается погашение/уменьшение долгосрочной дебиторской задолженности аффилированных сторон в корреспонденции с дебетом счетов: 221, 223, 231, 232, 241, 242, 243, 714, 722 и др.

Сальдо счета 162 «Долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон» дебетовое и представляет собой сумму долгосрочной дебиторской задолженности аффилированных сторон, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 163 «Долгосрочные авансы выданные»

Счет 163 «Долгосрочные авансы выданные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных авансов, выданных в стране и за рубежом для долгосрочных нематериальных и материальных активов, запасов и др..

Счет 163 «Долгосрочные авансы выданные» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных выданных авансов в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 612 и др.

По кредиту счета 163 «Долгосрочные авансы выданные» отражается списание/уменьшение долгосрочных выданных авансов в корреспонденции с дебетом счетов: 224, 241, 242, 243, 521, 522, 714 и др.

Сальдо счета 163 «Долгосрочные авансы выданные» дебетовое и представляет собой сумму долгосрочных выданных авансов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 17 «ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ»

Счета группы 17 «Другие долгосрочные активы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных расходов будущих периодов и прочих долгосрочных активов. Порядок признания, оценки и отражения в учете долгосрочных расходов будущих

периодов регламентируется НСБУ «Расходы» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 171 «Долгосрочные расходы будущих периодов»

Счет 171 «Долгосрочные расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о наличии и движении расходов, понесенных в отчетном периоде, но которые относятся к последующим периодам и превышают порог существенности, установленный в учетных политиках субъекта.

Счет 171 «Долгосрочные расходы будущих периодов» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных расходов будущих периодов в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 226, 521, 522, 531, 532, 533 и др.

По кредиту счета 171 «Долгосрочные расходы будущих периодов» отражается списание/ уменьшение долгосрочных расходов будущих периодов в корреспонденции с дебетом счетов: 261, 714 и др.

Сальдо счета 171 «Долгосрочные расходы будущих периодов» дебетовое и представляет собой величину долгосрочных расходов будущих периодов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 172 «Прочие долгосрочные активы»

Счет 172 «Прочие долгосрочные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных активов, которые не учтены по другим счетам класса 1 «Долгосрочные активы».

КЛАСС 2 «ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ»

Счета класса 2 «Оборотные активы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении оборотных активов, которые включают: запасы, коммерческую и начисленную дебиторскую задолженность, прочую текущую дебиторскую задолженность, текущие финансовые инвестиции, денежные средства и прочие оборотные активы.

ГРУППА 21 «ЗАПАСЫ»

Счета группы 21 «Запасы» предназначены для обобщения информации о наличии и движении запасов. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете запасов регламентируются НСБУ «Запасы», «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 211 «Материалы»

Счет 211 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, запасных частей, топлива, тары, автопокрышек и аккумуляторов, приобретенных отдельно от транспортного средства, материалов сельскохозяйственного назначения, материалов, временно переданных третьим лицам, и прочих материалов.

Счет 211 «Материалы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости материалов в корреспонденции с креди-

том счетов: 123, 226, 313, 314, 521, 522, 531, 532, 533, 537, 612, 622, 623, 812 и др.

По кредиту счета 211 «Материалы» отражается выбытие/уменьшение стоимости материалов в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 122, 125, 131, 712, 713, 714, 721, 723, 811, 812, 821, 833 и др.

Сальдо счета 211 «Материалы» дебетовое и представляет собой стоимость материалов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 212 «Оборотные биологические активы»

Счет 212 «Оборотные биологические активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборотных биологических активов.

Счет 212 «Оборотные биологические активы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости оборотных биологических активов в корреспонденции с кредитом счетов: 131, 132, 226, 313, 314, 521, 522, 531, 532, 533, 612, 622, 623, 811, 812 и др.

По кредиту счета 212 «Оборотные биологические активы» отражается выбытие/уменьшение стоимости оборотных биологических активов в корреспонденции с дебетом счетов: 131, 132, 711, 712, 714, 722, 723, 811 и др.

Сальдо счета 212 «Оборотные биологические активы» дебетовое и представляет собой стоимость оборотных биологических активов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»

Счет 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении малоценных и быстроизнашивающихся предметов, находящихся в запасе и в эксплуатации, временных сооружений и приспособлений, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, временно переданных третьим лицам.

Счет 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов в корреспонденции с кредитом счетов: 121, 123, 226, 313, 314, 521, 522, 531, 532, 533, 537, 612, 622, 812 и др.

По кредиту счета 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» отражается выбытие/уменьшение стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 122, 125, 211, 214, 712, 713, 714, 721, 723, 811, 812, 821 и др.

Сальдо счета 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» дебетовое и представляет собой стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов»

Счет 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов» предназначен для обобщения информации

о наличии и движении износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, переданных в эксплуатацию.

Счет 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается начисление/увеличение износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 122, 125, 331, 712, 713, 721, 723, 811, 812, 821 и др.

По дебету счета 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов» отражается списание/уменьшение износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов в корреспонденции с кредитом счетов: 213, 331 и др.

Сальдо счета 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов» кредитовое и представляет собой сумму накопленного износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 215 «Незавершенное производство»

Счет 215 «Незавершенное производство» предназначен для обобщения информации о наличии и движении незавершенной продукции, незавершенных услуг и работ.

Счет 215 «Незавершенное производство» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости незавершенного производства в корреспонденции с кредитом счетов: 612, 811, 812 и др.

По кредиту счета 215 «Незавершенное производство» отражается выбытие/уменьшение стоимости незавершенного производства в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 511, 512, 714, 722, 723, 811, 812 и др.

Сальдо счета 215 «Незавершенное производство» дебетовое и представляет собой стоимость незавершенного производства, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 216 «Продукция»

Счет 216 «Продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, побочной продукции и продукции, временно переданной третьим лицам.

Счет 216 «Продукция» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости продукции в корреспонденции с кредитом счетов: 612, 811, 812, 833 и др.

По кредиту счета 216 «Продукция» отражается выбытие/уменьшение стоимости продукции в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 123, 711, 712, 713, 714, 722, 723, 811, 812, 833 и др.

Сальдо счета 216 «Продукция» дебетовое и представляет собой стоимость продукции, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 217 «Товары»

Счет 217 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении ценностей, приобретенных для перепродажи, продукции, переданной для продажи в

собственные магазины, недвижимости, удерживаемой для продажи, и товаров, временно переданных третьим лицам.

Счет 217 «Товары» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости товаров в корреспонденции с кредитом счетов: 151, 313, 314, 521, 522, 531, 532, 533, 612, 831, 833 и др.

По кредиту счета 217 «Товары» отражается выбытие/уменьшение стоимости товаров в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 123, 711, 712, 713, 714, 722, 723, 831, 833 и др.

Сальдо счета 217 «Товары» дебетовое и представляет собой стоимость товаров, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 218 «Корректировки по обесценению запасов»

Счет 218 «Корректировки по обесценению запасов» предназначен для обобщения информации о разнице между балансовой стоимостью и чистой стоимостью реализации запасов, определенной на отчетную дату.

Счет 218 «Корректировки по обесценению запасов» является пассивным счетом (ректификационным). По кредиту данного счета отражается сумма снижения (обесценения) балансовой стоимости запасов до их чистой стоимости реализации в корреспонденции со счетом: 714.

По дебету счета 218 «Корректировки по обесценению запасов» отражается сумма превышения чистой стоимости реализации запасов предыдущей оценки (в пределах первоначальной стоимости) и списание суммы корректировок по обесценению запасов при их выбытии в корреспонденции с кредитом счета 612 и др.

Сальдо счета 218 «Корректировки по обесценению запасов» кредитовое и представляет собой сумму корректировок по обесценению запасов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 22 «КОММЕРЧЕСКАЯ И НАЧИСЛЕННАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ»

Счета группы 22 «Коммерческая и начисленная дебиторская задолженность» предназначены для обобщения информации о наличии и движении коммерческой дебиторской задолженности, поправок (оценочного резерва) по безнадежной дебиторской задолженности, текущих выданных авансов, дебиторской задолженности аффилированных сторон, бюджета, персонала. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете коммерческой и начисленной дебиторской задолженности регламентируются НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции», «Доходы», «Расходы» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 221 «Коммерческая дебиторская задолженность»

Счет 221 «Коммерческая дебиторская задолженность» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущей дебиторской задолженности неаффилированных дебиторов внутри страны и из-за рубежа.

Счет 221 «Коммерческая дебиторская задолженность» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение коммерческой дебиторской задолженности в корреспонденции с кредитом счетов: 331, 534, 611, 612, 622 и др.

По кредиту счета 221 «Коммерческая дебиторская задолженность» отражается погашение/уменьшение коммерческой дебиторской задолженности в корреспонденции с дебетом счетов: 222, 241, 242, 243, 331, 523, 712, 714, 722, 833 и др.

Сальдо счета 221 «Коммерческая дебиторская задолженность» дебетовое и представляет собой сумму коммерческой дебиторской задолженности, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 222 «Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности»

Счет 222 «Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности» предназначен для обобщения информации о создании и использовании оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности.

Счет 222 «Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности в корреспонденции с дебетом счетов: 221, 331, 712 и др.

По дебету счета 222 «Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности» отражается использование/аннулирование оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности в корреспонденции с кредитом счетов: 221, 331, 612 и др.

Сальдо счета 222 «Поправки (оценочный резерв) по безнадежной дебиторской задолженности» кредитовое и представляет собой сумму оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 223 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон»

Счет 223 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущей дебиторской задолженности аффилированных дебиторов внутри страны и из-за рубежа.

Счет 223 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон в корреспонденции с кредитом счетов: 331, 534, 611, 612, 622 и др.

По кредиту счета 223 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон» отражается погашение/уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 331, 523, 712, 714, 722, 833 и др.

Сальдо счета 223 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон» дебетовое и представляет собой сумму дебиторской задолженности аффилированных сторон, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 224 «Текущие авансы выданные»

Счет 224 «Текущие авансы выданные» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущих выданных авансов в стране и за рубежом.

Счет 224 «Текущие авансы выданные» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение текущих выданных авансов в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 612, 622 и др.

По кредиту счета 224 «Текущие авансы выданные» отражается списание/уменьшение текущих выданных авансов в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 521, 522, 542, 544, 714, 722 и др.

Сальдо счета 224 «Текущие авансы выданные» дебетовое и представляет собой сумму текущих выданных авансов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 225 «Дебиторская задолженность бюджета»

Счет 225 «Дебиторская задолженность бюджета» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении дебиторской задолженности бюджета перед субъектом.

Счет 225 «Дебиторская задолженность бюджета» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение дебиторской задолженности бюджета в корреспонденции с кредитом счетов: 232, 241, 242, 534 и др.

По кредиту счета 225 «Дебиторская задолженность бюджета» отражается погашение/уменьшение дебиторской задолженности бюджета в корреспонденции с дебетом счетов: 252, 534 и др.

Сальдо счета 225 «Дебиторская задолженность бюджета» дебетовое и представляет собой сумму дебиторской задолженности бюджета, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 226 «Дебиторская задолженность персонала»

Счет 226 «Дебиторская задолженность персонала» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении дебиторской задолженности персонала перед субъектом.

Счет 226 «Дебиторская задолженность персонала» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение дебиторской задолженности персонала в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 424, 535, 544, 612, 622 и др.

По кредиту счета 226 «Дебиторская задолженность персонала» отражается погашение/уменьшение дебиторской задолженности персонала в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 132, 211, 217, 241, 531, 532, 712, 713, 714, 722 и др.

Сальдо счета 226 «Дебиторская задолженность персонала» дебетовое и представляет собой сумму дебиторской задолженности персонала, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 23 «ПРОЧАЯ ТЕКУЩАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ»

Счета группы 23 «Прочая текущая дебиторская задолженность» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении дебиторской задолженности по доходам от использования третьими лицами активов субъекта, предстоящей дебиторской задолженности,

текущей дебиторской задолженности по страхованию и прочей текущей дебиторской задолженности. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете прочей текущей дебиторской задолженности регламентируются НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта»

Счет 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении дебиторской задолженности по лизингу, начисленным процентам, роялти, дивидендам, прочей дебиторской задолженности по доходам.

Счет 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение указанной дебиторской задолженности в корреспонденции с кредитом счетов: 232, 331, 611, 612, 622 и др.

По кредиту счета 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта» отражается погашение/уменьшение указанной дебиторской задолженности в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 714, 722 и др.

Сальдо счета 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта» дебетовое и представляет собой сумму указанной дебиторской задолженности, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 232 «Предстоящая дебиторская задолженность»

Счет 232 «Предстоящая дебиторская задолженность» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении дебиторской задолженности, которая еще не является обязательной к погашению или зачету до исполнения условий, предусмотренных договором или действующим законодательством.

Счет 232 «Предстоящая дебиторская задолженность» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение предстоящей дебиторской задолженности в корреспонденции с кредитом счетов: 161, 521, 522, 534, 612, 622 и др.

По кредиту счета 232 «Предстоящая дебиторская задолженность» отражается погашение/уменьшение предстоящей дебиторской задолженности в корреспонденции с дебетом счетов: 225, 231, 242, 534, 714, 722 и др.

Сальдо счета 232 «Предстоящая дебиторская задолженность» дебетовое и представляет собой сумму предстоящей дебиторской задолженности, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 233 «Текущая дебиторская задолженность по страхованию»

Счет 233 «Текущая дебиторская задолженность по страхованию» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении дебиторской задолженности субъектов и органов страхования.

Счет 233 «Текущая дебиторская задолженность по страхованию» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение текущей дебиторской задолженности по страхованию в корреспонденции с кредитом счетов: 535, 612, 622 и др.

По кредиту счета 233 «Текущая дебиторская задолженность по страхованию» отражается погашение/уменьшение текущей дебиторской задолженности по страхованию в корреспонденции с дебетом счетов: 242, 243, 714, 722 и др.

Сальдо счета 233 «Текущая дебиторская задолженность по страхованию» дебетовое и представляет собой сумму текущей дебиторской задолженности по страхованию, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»

Счет 234 «Прочая текущая дебиторская задолженность» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении дебиторской задолженности по выбытию долгосрочных активов, по предъявленным и признанным претензиям и по другим операциям.

Счет 234 «Прочая текущая дебиторская задолженность» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение прочей текущей дебиторской задолженности в корреспонденции с кредитом счетов: 534, 612, 621, 622 и др.

По кредиту счета 234 «Прочая текущая дебиторская задолженность» отражается погашение/уменьшение прочей текущей дебиторской задолженности в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 714, 722 и др.

Сальдо счета 234 «Прочая текущая дебиторская задолженность» дебетовое и представляет собой сумму прочей текущей дебиторской задолженности, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 24 «ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА»

Счета группы 24 «Денежные средства» предназначены для обобщения информации о наличии и движении денежных средств и документов. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете денежных средств и документов регламентируются НСБУ «Представление финансовых отчетов» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 241 «Касса»

Счет 241 «Касса» предназначен для обобщения информации о наличии и движении несвязанных и связанных денежных средств в кассе в национальной и иностранной валюте.

Счет 241 «Касса» является активным счетом. По дебету данного счета отражается инкассирование денежных средств в кассу в корреспонденции с кредитом счетов: 141, 142, 161, 162, 221, 223, 224, 226, 231, 234, 241, 242, 243, 244, 245, 251, 252, 313, 314, 412, 423, 425, 512, 523, 534, 537, 611, 612, 622, 623, 832 и др.

По кредиту счета 241 «Касса» отражается использование денежных средств из кассы в корреспонденции с дебетом счетов: 141, 142, 162, 224, 226, 241, 242, 243, 244, 245, 251, 252, 315, 412, 423, 512, 523, 531, 532, 536, 544, 712, 713, 714, 722, 723 и др.

Сальдо счета 241 «Касса» дебетовое и представляет собой сумму денежных средств в кассе, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 242 «Текущие счета в национальной валюте»

Счет 242 «Текущие счета в национальной валюте» предназначен для обобщения информации о наличии и движении несвязанных и связанных денежных средств на текущих счетах в национальной валюте.

Счет 242 «Текущие счета в национальной валюте» является активным счетом. По дебету данного счета отражается инкассирование денежных средств на текущие счета в национальной валюте в корреспонденции с кредитом счетов: 141, 142, 161, 162, 221, 223, 224, 226, 231, 234, 241, 244, 245, 251, 252, 313, 314, 411, 412, 423, 425, 511, 512, 523, 537, 543, 622, 623 и др.

По кредиту счета 242 «Текущие счета в национальной валюте» отражается использование денежных средств из текущих счетов в национальной валюте в корреспонденции с дебетом счетов: 141, 142, 162, 224, 225, 226, 234, 241, 244, 251, 252, 315, 411, 412, 423, 425, 511, 512, 521, 522, 523, 531, 532, 533, 534, 536, 537, 542, 543, 544, 713, 714, 722, 723 и др.

Сальдо счета 242 «Текущие счета в национальной валюте» дебетовое и представляет собой сумму денежных средств на текущих счетах в национальной валюте, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 243 «Текущие счета в иностранной валюте»

Счет 243 «Текущие счета в иностранной валюте» предназначен для обобщения информации о наличии и движении несвязанных и связанных денежных средств на текущих счетах в иностранной валюте.

Счет 243 «Текущие счета в иностранной валюте» является активным счетом. По дебету данного счета отражается инкассирование денежных средств на текущие счета в иностранной валюте в корреспонденции с кредитом счетов: 141, 142, 161, 162, 221, 223, 224, 226, 231, 234, 241, 244, 245, 251, 252, 313, 314, 411, 412, 423, 424, 425, 511, 512, 523, 537, 622, 623 и др.

По кредиту счета 243 «Текущие счета в иностранной валюте» отражается использование денежных средств из текущих счетов в иностранной валюте в корреспонденции с дебетом счетов: 141, 142, 161, 162, 224, 226, 234, 241, 242, 244, 315, 411, 412, 423, 424, 425, 511, 512, 521, 522, 523, 536, 542, 544, 713, 714, 722, 723 и др.

Сальдо счета 243 «Текущие счета в иностранной валюте» дебетовое и представляет собой сумму денежных средств на текущих счетах в иностранной валюте, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 244 «Другие банковские счета»

Счет 244 «Другие банковские счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств на аккредитивах, банковских карточках и других банковских счетах.

Счет 244 «Другие банковские счета» является активным счетом. По дебету данного счета отражается инкассирование денежных средств на другие банковские счета в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 411, 425, 511, 537, 622 и др.

По кредиту счета 244 «Другие банковские счета» отражается использование денежных средств из других банковских счетов в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 521, 522, 523, 544, 722, 723 и др.

Сальдо счета 244 «Другие банковские счета» дебетовое и представляет собой сумму денежных средств на других банковских счетах, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 245 «Денежные переводы в пути»

Счет 245 «Денежные переводы в пути» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств, внесенных в кассы банков, почтовых отделений или переданных инкассаторам для последующего зачисления на текущие или другие счета субъекта или для перевода получателям.

Счет 245 «Денежные переводы в пути» является активным счетом. По дебету данного счета отражается внесение денежных средств для перевода в корреспонденции с кредитом счетов: 226, 234, 241, 532, 612 и др.

По кредиту счета 245 «Денежные переводы в пути» отражается зачисление денежных переводов в корреспонденции с дебетом счетов: 242, 243, 244, 714 и др.

Сальдо счета 245 «Денежные переводы в пути» дебетовое и представляет собой сумму денежных переводов в пути, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 246 «Денежные документы»

Счет 246 «Денежные документы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных документов (марок государственной пошлины, почтовых марок, оплаченных проездных билетов, путевок в дома отдыха и в санатории, документов специального назначения и др.), находящихся в кассе субъекта.

Счет 246 «Денежные документы» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости денежных документов в корреспонденции с кредитом счетов: 226, 532, 544, 612 и др.

По кредиту счета 246 «Денежные документы» отражается выбытие/уменьшение стоимости денежных документов в корреспонденции с дебетом счетов: 226, 712, 713, 714 и др.

Сальдо счета 246 «Денежные документы» дебетовое и представляет собой стоимость денежных документов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 25 «ТЕКУЩИЕ ФИНАНСОВЫЕ ИНВЕСТИЦИИ»

Счета группы 25 «Текущие финансовые инвестиции» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении текущих финансовых инвестиций в неаффилированные и аффилированные стороны. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете текущих финансовых инвестиций регламентируются НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 251 «Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны»

Счет 251 «Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении ценных бумаг, долей участия, депозитов, выданных займов и других текущих финансовых инвестиций, осуществленных в неаффилированные стороны.

Счет 251 «Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости текущих финансовых инвестиций в неаффилированные стороны в корреспонденции с кредитом счетов: 141, 242, 243, 313, 314, 521, 612, 622 и др.

По кредиту счета 251 «Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» отражается выбытие/уменьшение стоимости текущих финансовых инвестиций в неаффилированные стороны в корреспонденции с дебетом счетов: 231, 241, 242, 243, 714, 722 и др.

Сальдо счета 251 «Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» дебетовое и представляет собой стоимость текущих финансовых инвестиций в неаффилированные стороны, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 252 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны»

Счет 252 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении ценных бумаг, долей участия, депозитов, выданных займов и других текущих финансовых инвестиций, осуществленных в аффилированные стороны.

Счет 252 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны» является активным счетом. По дебету данного счета отражается поступление/увеличение стоимости текущих финансовых инвестиций в аффилированные стороны в корреспонденции с кредитом счетов: 142, 242, 243, 313, 314, 522, 612, 622 и др.

По кредиту счета 252 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны» отражается выбытие/уменьшение стоимости текущих финансовых инвестиций в аффилированные стороны в корреспонденции с дебетом счетов: 231, 241, 242, 243, 714, 722 и др.

Сальдо счета 252 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны» дебетовое и представляет собой стоимость текущих финансовых инвестиций в аффилированные стороны, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 253 «Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок»

Счет 253 «Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок», предназначен для обобщения информации о создании и использовании оценочного резерва ссудо-сберегательными ассоциациями, микрофинансовыми организациями и другими аналогичными субъектами для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок.

Счет 253 «Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок» является пассивным (ректификационным, контрарным) счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение оценочного резерва для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок, в корреспонденции с дебетом счетов: 141, 251, 331, 714 и др.

По дебету счета 253 «Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок» отражается использование/списание оценочного резерва для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок, в корреспонденции с кредитом счетов: 141, 251, 331, 612 и др.

Сальдо счета 253 «Оценочные резервы для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок» кредитовое и представляет собой сумму оценочного резерва для убытков по ссудам/займам, не оплаченным в срок, определенная ссудо-сберегательными ассоциациями, микрофинансовыми организациями и другими аналогичными субъектами в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 254 «Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций»

Счет 254 «Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций» предназначен для обобщения информации о разнице между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью (рыночной) текущих финансовых инвестиций в неаффилированные и аффилированные стороны.

Счет 254 «Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций» является пассивным счетом (ректификационным). По кредиту данного счета отражается сумма уменьшения (обесценения) стоимости текущих финансовых инвестиций в корреспонденции с дебетом счета: 714.

По дебету счета 254 «Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций» отражается сумма превышения справедливой стоимости текущих финансовых инвестиций предыдущей оценки (в пределах первоначальной стоимости) и списание суммы корректировок по обесценению финансовых инвестиций при их выбытии в корреспонденции с кредитом счета 612 и др.

Сальдо счета 254 «Корректировки по обесценению текущих финансовых инвестиций» кредитовое и представляет собой сумму корректировок по обесценению текущих финансовых инвестиций, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 26 «ПРОЧИЕ ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ»

Счета группы 26 «Прочие оборотные активы» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении текущих расходов будущих периодов и прочих оборотных активов. Порядок признания, оценки и отражения в учете текущих расходов будущих периодов регламентируются НСБУ «Расходы» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 261 «Текущие расходы будущих периодов»

Счет 261 «Текущие расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о наличии и измене-

нии расходов, понесенных в текущем отчетном периоде и которые должны быть списаны на затраты и расходы будущих периодов в течение до одного года.

Счет 261 «Текущие расходы будущих периодов» является активным счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение текущих расходов будущих периодов в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 171, 211, 213, 214, 226, 531, 532, 533, 544 и др.

По кредиту счета 261 «Текущие расходы будущих периодов» отражается списание/уменьшение текущих расходов будущих периодов в корреспонденции с дебетом счетов: 712, 713, 714, 721, 811, 812, 821 и др.

Сальдо счета 261 «Текущие расходы будущих периодов» дебетовое и представляет собой величину текущих расходов будущих периодов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 262 «Прочие оборотные активы»

Счет 262 «Прочие оборотные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборотных активов, которые не учтены по другим счетам класса 2 «Оборотные активы».

КЛАСС 3 «СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ»

Счета класса 3 «Собственный капитал» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении уставного и добавочного капитала, резервов, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и прочих элементов собственного капитала.

ГРУППА 31 «УСТАВНЫЙ И ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ»

Счета группы 31 «Уставный и добавочный капитал» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении уставного, добавочного, неоплаченного, незарегистрированного и изъятого капитала. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете уставного, добавочного, неоплаченного, незарегистрированного и изъятого капитала регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 311 «Уставный капитал»

Счет 311 «Уставный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении уставного капитала субъекта.

Счет 311 «Уставный капитал» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение уставного капитала в корреспонденции с дебетом счетов: 313, 314, 321, 322, 323, 332, 536 и др.

По дебету счета 311 «Уставный капитал» отражается уменьшение уставного капитала в корреспонденции с кредитом счетов: 313, 315, 332 и др.

Сальдо счета 311 «Уставный капитал» кредитовое и представляет собой величину уставного капитала, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 313 «Неоплаченный капитал»

Счет 313 «Неоплаченный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении неопла-

ченного капитала по неоплаченным собственниками долям участия и по покрытию убытков предыдущих лет.

Счет 313 «Неоплаченный капитал» является активным (реквизиционным, контрарным) счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение неоплаченного капитала в корреспонденции с кредитом счетов: 311, 314, 332 и др.

По кредиту счета 313 «Неоплаченный капитал» отражается уменьшение неоплаченного капитала в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 141, 142, 211, 213, 217, 241, 242, 243, 252, 311 и др.

Сальдо счета 313 «Неоплаченный капитал» дебетовое и представляет собой величину неоплаченного капитала, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 314 «Незарегистрированный капитал»

Счет 314 «Незарегистрированный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении капитала, относящегося к долям участия, которые не прошли регистрацию в уполномоченных государственных органах.

Счет 314 «Незарегистрированный капитал» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение незарегистрированного капитала в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 123, 141, 142, 211, 217, 241, 242, 243, 251, 252, 427, 543 и др.

По дебету счета 314 «Незарегистрированный капитал» отражается уменьшение незарегистрированного капитала в корреспонденции с кредитом счетов: 311, 317, 536 и др.

Сальдо счета 314 «Незарегистрированный капитал» кредитовое и представляет собой величину незарегистрированного капитала, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 315 «Изъятый капитал»

Счет 315 «Изъятый капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении изъятых (приобретенных, выкупленных) долей участия у собственников субъекта.

Счет 315 «Изъятый капитал» является активным (реквизиционным, контрарным) счетом. По дебету данного счета отражается возникновение/увеличение изъятого капитала в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 536 и др.

По кредиту счета 315 «Изъятый капитал» отражается уменьшение изъятого капитала в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 311, 536, 722 и др.

Сальдо счета 315 «Изъятый капитал» дебетовое и представляет собой величину изъятого капитала, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 316 «Имущество, полученное от государства с правом собственности»

Счет 316 «Имущество, полученное от государства с правом собственности» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении стоимости имущества, полученного от государства согласно учредительным документам и/или другим документам, предусмотрен-

ным законодательством, за исключением имущества, зарегистрированного в составе собственного капитала.

Счет 316 «Имущество, полученное от государства с правом собственности» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается увеличение стоимости имущества, полученного от государства в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 123, 141, 142, 211, 234, 241, 242, 243, 251, 252, 314, 332, 427, 543 и др.

По дебету счета 316 «Имущество, полученное от государства с правом собственности» отражается уменьшение стоимости имущества, полученного от государства в корреспонденции с кредитом счетов: 112, 121, 123, 141, 142, 211, 234, 242, 243, 241, 252, 421, 427, 428, 511, 521, 531, 533, 536, 544 и др.

Сальдо счета 316 «Имущество, полученное от государства с правом собственности» кредитовое и представляет собой размер стоимости имущества, полученного от государства согласно учредительным документам и/или другим документам, предусмотренным законодательством, за исключением имущества, зарегистрированного в составе собственного капитала, определенной в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 317 «Премии капитала»

Счет 317 «Премии капитала» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении премии капитала.

Счет 317 «Премии капитала» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение премии капитала в корреспонденции с дебетом счетов: 313, 314, 315 и др.

По дебету счета 317 «Премии капитала» отражается уменьшение/списание премии капитала в корреспонденции с кредитом счета: 332.

Сальдо счета 317 «Премии капитала» кредитовое и представляет собой размер премии капитала, определенный в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.»

ГРУППА 32 «РЕЗЕРВЫ»

Счета группы 32 «Резервы» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении резервного капитала, уставных и прочих резервов. Состав, порядок признания, оценки и отражения в учете резервов регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 321 «Резервный капитал»

Счет 321 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении резервов, создание которых предусмотрено действующим законодательством.

Счет 321 «Резервный капитал» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение резервного капитала в корреспонденции с дебетом счетов: 332, 334 и др.

По дебету счета 321 «Резервный капитал» отражается уменьшение резервного капитала в корреспонденции с кредитом счетов: 311, 332 и др.

Сальдо счета 321 «Резервный капитал» кредитовое и представляет собой величину резервного капитала,

определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 322 «Уставные резервы»

Счет 322 «Уставные резервы» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении резервов, созданных согласно уставу субъекта, за исключением резервного капитала.

Счет 322 «Уставные резервы» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение уставных резервов в корреспонденции с дебетом счетов: 332, 334 и др.

По дебету счета 322 «Уставные резервы» отражается уменьшение уставных резервов в корреспонденции с кредитом счетов: 311, 332, 536 и др.

Сальдо счета 322 «Уставные резервы» кредитовое и представляет собой величину уставных резервов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 323 «Прочие резервы»

Счет 323 «Прочие резервы» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении резервов, созданных согласно решению уполномоченного органа управления субъекта, за исключением резервного капитала и уставных резервов.

Счет 323 «Прочие резервы» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение прочих резервов в корреспонденции с дебетом счетов: 332, 334 и др.

По дебету счета 323 «Прочие резервы» отражается уменьшение прочих резервов в корреспонденции с кредитом счетов: 311, 332, 536 и др.

Сальдо счета 323 «Прочие резервы» кредитовое и представляет собой величину прочих резервов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 33 «НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ (НЕПОКРЫТЫЙ УБЫТОК)»

Счета группы 33 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении поправок результатов прошлых лет, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет, чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода, использованной прибыли отчетного периода, результата от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету. Порядок признания, оценки и отражения в учете нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства», «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 331 «Поправки результатов прошлых лет»

Счет 331 «Поправки результатов прошлых лет» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении прибыли (убытка), возникшего от исправления ошибок, допущенных в предыдущие годы.

Счет 331 «Поправки результатов прошлых лет» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражаются результаты поправок в виде прибыли прошлых лет

в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 113, 121, 122, 123, 124, 126, 131, 132, 133, 211, 221, 332, 521, 544 и др.

По дебету счета 331 «Поправки результатов прошлых лет» отражаются результаты поправок в виде убытка прошлых лет в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 112, 113, 124, 126, 131, 132, 133, 211, 221, 231, 234, 332, 521, 541, 544 и др.

Сальдо счета 331 «Поправки результатов прошлых лет» представляет собой величину поправок результатов прошлых лет, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета. Это сальдо может быть кредитовым – отражается в финансовых отчетах со знаком плюс (без скобок) или дебетовым – отражается в финансовых отчетах со знаком минус (в скобках).

Счет 332 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»

Счет 332 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет.

Счет 332 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражаются возникновение/увеличение нераспределенной прибыли и покрытие убытка прошлых лет в корреспонденции с дебетом счетов: 311, 313, 321, 322, 323, 331, 333, 335 и др.

По дебету счета 332 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» отражаются возникновение/увеличение непокрытого убытка и использование прибыли прошлых лет в корреспонденции с кредитом счетов: 321, 322, 323, 331, 333, 335, 536 и др.

Сальдо счета 332 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» представляет собой величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета. Это сальдо может быть кредитовым – отражается в финансовых отчетах со знаком плюс (без скобок) или дебетовым – отражается в финансовых отчетах со знаком минус (в скобках).

Счет 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода»

Счет 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода.

Счет 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражаются возникновение/увеличение чистой прибыли и списание чистого убытка отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 332, 351 и др.

По дебету счета 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» отражаются возникновение/увеличение чистого убытка и списание прибыли отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 332, 334, 351 и др.

Сальдо счета 333 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» представляет собой величину чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского

учета. Это сальдо может быть кредитовым – отражается в финансовых отчетах со знаком плюс (без скобок) или дебетовым – отражается в финансовых отчетах со знаком минус (в скобках).

Счет 334 «Использованная прибыль отчетного периода»

Счет 334 «Использованная прибыль отчетного периода» предназначен для обобщения информации об использовании прибыли в течение отчетного периода.

Счет 334 «Использованная прибыль отчетного периода» является активным (ректификационным, контрарным) счетом. По дебету данного счета отражаются суммы прибыли, использованной в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 321, 322, 323, 536 и др.

По кредиту счета 334 «Использованная прибыль отчетного периода» отражается списание использованной прибыли при реформации баланса в корреспонденции с дебетом счета 333.

Сальдо счета 334 «Использованная прибыль отчетного периода» дебетовое и представляет собой величину использованной прибыли отчетного периода, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 335 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету»

Счет 335 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении финансовых результатов, возникших от применения впервые новых нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Счет 335 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражаются результаты в виде прибыли от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету, а по дебету – результаты в виде убытков. Соответствующая корреспонденция счетов предусмотрена в Методических рекомендациях по переходу на новые НСБУ.

Сальдо счета 335 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету» представляет собой величину финансовых результатов, возникших от применения впервые новых нормативных актов по бухгалтерскому учету. Это сальдо может быть кредитовым – отражается в финансовых отчетах со знаком плюс (без скобок) или дебетовым – отражается в финансовых отчетах со знаком минус (в скобках). При реформации баланса сальдо данного счета списывается на счет 332 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Счет 336 «Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода»

Счет 336 «Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении чистого профицита (чистого дефицита) отчетного периода некоммерческой организации.

Счет 336 «Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражаются возникновение/увеличение чистого профицита и списание чистого дефицита теку-

щего отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 341, 351 и др.

По дебету счета 336 «Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода» отражаются возникновение/увеличение чистого дефицита и списание чистого профицита текущего отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 341, 351 и др.

Сальдо счета 336 «Чистый профицит (чистый дефицит) отчетного периода» представляет собой величину чистого профицита (чистого дефицита) отчетного периода, определенную в соответствии с Методическими указаниями об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях. Это сальдо может быть кредитовым – отражается в финансовых отчетах со знаком плюс (без скобок) или дебетовым – отражается в финансовых отчетах со знаком минус (в скобках).

ГРУППА 34 «ПРОЧИЕ ЭЛЕМЕНТЫ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА»

Счета группы 34 «Прочие элементы собственного капитала» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении фондов, субсидий государственных субъектов и других элементов собственного капитала. Порядок признания, оценки и отражения в учете прочих элементов собственного капитала регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 341 «Фонды»

Счет 341 «Фонды» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении фондов некоммерческой организации/представительства субъекта-нерезидента. Порядок создания, использования и отражения в учете фондов регламентируется Методическими указаниями об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях/представительствах субъекта-нерезидента.

Счет 341 «Фонды» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение фондов в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 234, 242, 243, 425, 537 и др.

По дебету счета 341 «Фонды» отражается использование/уменьшение фондов в корреспонденции с кредитом счетов: 112, 113, 122, 123, 124, 521, 531, 533, 544 и др.

Сальдо счета 341 «Фонды» кредитовое и представляет собой величину фондов некоммерческой организации/представительства субъекта-нерезидента, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 342 «Субсидии по долгосрочным активам субъектов с публичной собственностью»

Счет 342 «Субсидии по долгосрочным активам субъектов с публичной собственностью» предназначен для обобщения информации о субсидиях, полученных государственными, муниципальными и другими аналогичными субъектами, в том числе публичными учреждениями с финансовой автономией, от органов публичной власти.

Счет 342 «Субсидии по долгосрочным активам субъектов с публичной собственностью» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается признание

полученных субъектом субсидий в корреспонденции с дебетом счетов: 424, 535 и др.

По дебету счета 342 «Субсидии по долгосрочным активам субъектов с публичной собственностью» отражается сумма субсидий к возврату или их отнесение на увеличение уставного капитала в корреспонденции с кредитом счетов: 311, 314, 316, 536 и др.

Сальдо счета 342 «Субсидии по долгосрочным активам субъектов с публичной собственностью» кредитовое и представляет собой величину субсидий государственного субъекта, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 343 «Резервы от переоценки»

Счет 343 «Резервы от переоценки» предназначен для обобщения информации о дооценке от переоценки.

Счет 343 «Резервы от переоценки» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается признание/увеличение дооценки от переоценки в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 122, 123, 124, 131, 132, 133, 151, 152 и др.

По дебету счета 343 «Резервы от переоценки» отражается уменьшение/списание дооценки от переоценки в корреспонденции с кредитом счетов: 121, 122, 123, 124, 131, 132, 133, 151, 152, 332 и др.

Сальдо счета 343 «Резервы от переоценки» кредитовое и представляет собой размер дооценки от переоценки, определенный в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 344 «Прочие элементы собственного капитала»

Счет 344 «Прочие элементы собственного капитала» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении элементов собственного капитала, которые не учтены по другим счетам класса 3 «Собственный капитал».

ГРУППА 35 «ИТОГОВЫЙ ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ»

Счет группы 35 «Итоговый финансовый результат» предназначен для обобщения информации об итоговом финансовом результате субъекта в отчетном периоде. Порядок признания, оценки и отражения в учете итогового финансового результата регламентируется НСБУ «Доходы», «Расходы» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 351 «Итоговый финансовый результат»

Счет 351 «Итоговый финансовый результат» предназначен для обобщения информации о полученных доходах и понесенных субъектом расходах в отчетном периоде и величине итогового финансового результата.

Счет 351 «Итоговый финансовый результат» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается списание полученных доходов и чистого убытка отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 333, 611, 612, 621, 622, 623 и др.

По дебету счета 351 «Итоговый финансовый результат» отражается списание понесенных расходов и чистой прибыли отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 333, 711, 712, 713, 714, 721, 722, 723, 731 и др.

Счет 351 «Итоговый финансовый результат» на конец отчетного периода не имеет сальдо.

КЛАСС 4 «ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Счета класса 4 «Долгосрочные обязательства» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных обязательств субъекта, которые включают долгосрочные финансовые обязательства и прочие долгосрочные обязательства.

ГРУППА 41 «ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Счета группы 41 «Долгосрочные финансовые обязательства» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных финансовых обязательств субъекта. Состав, порядок признания, оценки и учета долгосрочных финансовых обязательств регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства», «Договоры лизинга» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 411 «Долгосрочные кредиты банков»

Счет 411 «Долгосрочные кредиты банков» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных кредитов банков в национальной и иностранной валютах.

Счет 411 «Долгосрочные кредиты банков» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных кредитов банков в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 241, 242, 243, 244, 428, 521, 522, 714, 722 и др.

По дебету счета 411 «Долгосрочные кредиты банков» отражается погашение/уменьшение долгосрочных кредитов банков в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 244, 511, 622 и др.

Сальдо счета 411 «Долгосрочные кредиты банков» представляет собой сумму долгосрочных кредитов банков, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 412 «Долгосрочные займы»

Счет 412 «Долгосрочные займы» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных займов.

Счет 412 «Долгосрочные займы» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных займов в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 241, 242, 243, 244, 331, 428, 521, 522, 714, 722 и др.

По дебету счета 412 «Долгосрочные займы» отражается погашение/уменьшение долгосрочных займов в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 244, 331, 512, 622 и др.

Сальдо счета 412 «Долгосрочные займы» представляет собой сумму долгосрочных займов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 414 «Обязательства по долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций»

Счет 414 «Обязательства по долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» предназначен для обобщения информации о наличии и

изменении сумм обязательств по долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций и относящимся к ним процентам.

Счет 414 «Обязательства по долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение сумм долгосрочных сберегательных вкладов членов ссудо-сберегательных ассоциаций и относящихся к ним процентов в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 715 и др.

По дебету счета 414 «Обязательства по долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» отражается погашение/уменьшение обязательств по долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций и относящихся к ним процентов в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 513 и др.

Сальдо счета 414 «Обязательства по долгосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» представляет собой сумму долгосрочных сберегательных вкладов членов ссудо-сберегательных ассоциаций и относящихся к ним процентов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 42 «ПРОЧИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Счета группы 42 «Прочие долгосрочные обязательства» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении прочих долгосрочных обязательств субъекта. Состав, порядок признания, оценки и учета прочих долгосрочных обязательств регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства», «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства»

Счет 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных коммерческих обязательств.

Счет 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных коммерческих обязательств в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 151, 211, 213, 217, 331, 712, 713, 714, 722, 811, 821 и др.

По дебету счета 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства» отражается погашение/уменьшение долгосрочных коммерческих обязательств в корреспонденции с кредитом счетов: 224, 241, 242, 243, 331, 411, 412, 511, 512, 521, 612, 622 и др.

Сальдо счета 421 «Долгосрочные коммерческие обязательства» представляет собой сумму долгосрочных коммерческих обязательств, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам»

Счет 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных обязательств аффилированным сторонам.

Счет 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных обязательств аффилированным сторонам в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 125, 151, 211, 217, 331, 712, 713, 714, 722, 811, 821 и др.

По дебету счета 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам» отражается погашение/уменьшение долгосрочных обязательств аффилированным сторонам в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 331, 411, 412, 511, 522, 612, 622 и др.

Сальдо счета 422 «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам» представляет собой сумму долгосрочных обязательств аффилированным сторонам, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 423 «Долгосрочные авансы полученные»

Счет 423 «Долгосрочные авансы полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных полученных авансов.

Счет 423 «Долгосрочные авансы полученные» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных полученных авансов в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 331, 714, 722 и др.

По дебету счета 423 «Долгосрочные авансы полученные» отражается погашение/уменьшение долгосрочных полученных авансов в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 331, 523, 612, 622 и др.

Сальдо счета 423 «Долгосрочные авансы полученные» представляет собой сумму долгосрочных полученных авансов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 424 «Долгосрочные доходы будущих периодов»

Счет 424 «Долгосрочные доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных доходов будущих периодов.

Счет 424 «Долгосрочные доходы будущих периодов» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается наличие/увеличение долгосрочных доходов будущих периодов в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 131, 132, 161, 234, 241, 242, 243, 244, 331, 714 и др.

По дебету счета 424 «Долгосрочные доходы будущих периодов» отражается погашение/уменьшение долгосрочных доходов будущих периодов в корреспонденции с кредитом счетов: 161, 234, 331, 535, 544, 611, 612 и др.

Сальдо счета 424 «Долгосрочные доходы будущих периодов» представляет собой сумму долгосрочных доходов будущих периодов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 425 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления»

Счет 425 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных целевых финансирования и поступлений.

Счет 425 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных целевых финансирования и поступлений в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 131, 132, 161, 211, 213, 217, 234, 241, 242, 243, 244, 331, 714 и др.

По дебету счета 425 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления» отражается погашение/уменьшение долгосрочных целевых финансирования и поступлений в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 121, 122, 123, 161, 211, 213, 217, 234, 331, 341, 537, 544, 612 и др.

Сальдо счета 425 «Долгосрочные целевые финансирование и поступления» представляет собой сумму долгосрочных целевых финансирования и поступлений, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 426 «Долгосрочные оценочные резервы»

Счет 426 «Долгосрочные оценочные резервы» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных оценочных резервов.

Счет 426 «Долгосрочные оценочные резервы» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение долгосрочных оценочных резервов в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 331, 712, 713, 714, 721, 811, 812 и др.

По дебету счета 426 «Долгосрочные оценочные резервы» отражается использование/аннулирование долгосрочных оценочных резервов в корреспонденции с кредитом счетов: 331, 521, 538, 544, 612 и др.

Сальдо счета 426 «Долгосрочные оценочные резервы» представляет собой сумму долгосрочных оценочных резервов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение»

Счет 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении долгосрочных обязательств по имуществу, полученному в хозяйственное ведение.

Счет 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение долгосрочных обязательств по имуществу, полученному в хозяйственное ведение, в корреспонденции с дебетом счетов: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 133, 242, 244, 331, 714 и др.

По дебету счета 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение» отражается погашение/уменьшение долгосрочных обязательств, полученных в хозяйственное ведение, в корреспонденции с кредитом счетов: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 241, 242, 244, 314, 331, 541, 543, 544, 612 и др.

Сальдо счета 427 «Долгосрочные обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение» представляет собой сумму долгосрочных обязательств по имуществу, полученному в хозяйственное ведение, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 428 «Прочие долгосрочные обязательства»

Счет 428 «Прочие долгосрочные обязательства» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении прочих долгосрочных обязательств.

Счет 428 «Прочие долгосрочные обязательства» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение прочих долгосрочных обязательств в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 171, 261, 331, 714, 722 и др.

По дебету счета 428 «Прочие долгосрочные обязательства» отражается погашение/уменьшение прочих долгосрочных обязательств в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 244, 331, 544, 612, 622 и др.

Сальдо счета 428 «Прочие долгосрочные обязательства» представляет собой сумму прочих долгосрочных обязательств, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

КЛАСС 5 «ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Счета класса 5 «Текущие обязательства» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении текущих обязательств, которые включают: финансовые, торговые, начисленные и прочие обязательства.

ГРУППА 51 «ТЕКУЩИЕ ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Счета группы 51 «Текущие финансовые обязательства» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении текущих финансовых обязательств субъекта. Состав, порядок признания, оценки и учета текущих финансовых обязательств регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 511 «Краткосрочные кредиты банков»

Счет 511 «Краткосрочные кредиты банков» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении краткосрочных кредитов банков в национальной и иностранной валютах.

Счет 511 «Краткосрочные кредиты банков» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение краткосрочных кредитов банков в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 131, 215, 242, 243, 411, 521, 522, 544, 714, 722 и др.

По дебету счета 511 «Краткосрочные кредиты банков» отражается погашение/уменьшение краткосрочных кредитов банков в корреспонденции с кредитом счетов: 242, 243, 244, 612, 622 и др.

Сальдо счета 511 «Краткосрочные кредиты банков» представляет собой сумму краткосрочных кредитов банков, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 512 «Краткосрочные займы»

Счет 512 «Краткосрочные займы» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении краткосрочных займов.

Счет 512 «Краткосрочные займы» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение краткосрочных займов в корреспон-

денции с дебетом счетов: 111, 121, 131, 215, 241, 242, 243, 412, 521, 522, 544, 714, 722 и др.

По дебету счета 512 «Краткосрочные займы» отражается погашение/уменьшение займов в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 244, 612, 622 и др.

Сальдо счета 512 «Краткосрочные займы» представляет собой сумму краткосрочных займов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 513 «Обязательства по краткосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций»

Счет 513 «Обязательства по краткосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении сумм краткосрочных сберегательных вкладов членов ссудо-сберегательных ассоциаций.

Счет 513 «Обязательства по краткосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение сумм краткосрочных сберегательных вкладов членов ссудо-сберегательных ассоциаций в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 414, 715 и др.

По дебету счета 513 «Обязательства по краткосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» отражается погашение/уменьшение сумм краткосрочных сберегательных вкладов членов ссудо-сберегательных ассоциаций в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242 и др.

Сальдо счета 513 «Обязательства по краткосрочным сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» представляет собой сумму краткосрочных сберегательных вкладов членов ссудо-сберегательных ассоциаций, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 52 «ТЕКУЩИЕ КОММЕРЧЕСКИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Счета группы 52 «Текущие коммерческие обязательства» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении текущих коммерческих обязательств субъекта. Состав, порядок признания, оценки и учета текущих коммерческих обязательств регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства», НСБУ «Договоры лизинга», НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества», НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 521 «Текущие коммерческие обязательства»

Счет 521 «Текущие коммерческие обязательства» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущих коммерческих обязательств.

Счет 521 «Текущие коммерческие обязательства» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение текущих коммерческих обязательств в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 211, 212, 213, 217, 221, 331, 421, 712, 713, 714, 721, 722, 811, 812, 821 и др.

По дебету счета 521 «Текущие коммерческие обязательства» отражается погашение/уменьшение текущих коммерческих обязательств в корреспонденции с кредитом счетов: 221, 224, 234, 241, 242, 243, 331, 411, 412, 511, 512, 612, 622 и др.

Сальдо счета 521 «Текущие коммерческие обязательства» представляет собой сумму текущих коммерческих обязательств, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам»

Счет 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущих обязательств аффилированным сторонам.

Счет 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение текущих обязательств аффилированным сторонам в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 211, 212, 213, 217, 223, 331, 422, 712, 713, 714, 722, 811, 812, 821 и др.

По дебету счета 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам» отражается погашение/уменьшение текущих обязательств аффилированным сторонам в корреспонденции с кредитом счетов: 223, 224, 234, 241, 242, 243, 331, 411, 412, 511, 512, 612, 622 и др.

Сальдо счета 522 «Текущие обязательства аффилированным сторонам» представляет собой сумму текущих обязательств аффилированным сторонам, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 523 «Текущие авансы полученные»

Счет 523 «Текущие авансы полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении полученных текущих авансов.

Счет 523 «Текущие авансы полученные» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение полученных текущих авансов в корреспонденции с дебетом счетов: 241, 242, 243, 331, 423, 714, 722 и др.

По дебету счета 523 «Текущие авансы полученные» отражается погашение/уменьшение полученных текущих авансов в корреспонденции с кредитом счетов: 221, 223, 224, 234, 241, 242, 243, 331, 612, 622 и др.

Сальдо счета 523 «Текущие авансы полученные» представляет собой сумму полученных текущих авансов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 53 «ТЕКУЩИЕ НАЧИСЛЕННЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Счета группы 53 «Текущие начисленные обязательства» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении текущих начисленных обязательств субъекта. Состав, порядок признания, оценки и учета текущих начисленных обязательств регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства», «Договоры лизинга» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 531 «Обязательства персоналу по оплате труда»
Счет 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении обязательств персоналу по оплате труда.

Счет 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение обязательств персоналу по оплате труда в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 122, 125, 131, 226, 712, 713, 714, 811, 812, 821, 823 и др.

По дебету счета 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» отражается погашение/уменьшение обязательств персоналу по оплате труда в корреспонденции с кредитом счетов: 226, 241, 242, 533, 534, 612 и др.

Сальдо счета 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» представляет собой сумму обязательств персоналу по оплате труда, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 532 «Обязательства персоналу по другим операциям»

Счет 532 «Обязательства персоналу по другим операциям» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении обязательств персоналу по другим операциям.

Счет 532 «Обязательства персоналу по другим операциям» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение обязательств персоналу по другим операциям в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 211, 213, 226, 261, 712, 713, 714, 811, 812, 821 и др.

По дебету счета 532 «Обязательства персоналу по другим операциям» отражается погашение/уменьшение обязательств персоналу по другим операциям в корреспонденции с кредитом счетов: 226, 241, 242, 243, 612 и др.

Сальдо счета 532 «Обязательства персоналу по другим операциям» представляет собой сумму обязательств персоналу по другим операциям, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию»

Счет 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении обязательств по взносам обязательного государственного социального и взносам обязательного медицинского страхования.

Счет 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение начисленных обязательств по социальному и медицинскому страхованию в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 122, 125, 131, 226, 233, 531, 712, 713, 714, 811, 812, 821, 823 и др.

По дебету счета 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» отражается погашение/уменьшение обязательств по социальному и медицинскому страхованию в корреспонденции с кредитом счетов: 233, 241, 242, 531, 612 и др.

Сальдо счета 533 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» представляет собой сумму обязательств по социальному и медицинскому страхованию, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 534 «Обязательства бюджету»

Счет 534 «Обязательства бюджету» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении обязательств бюджету.

Счет 534 «Обязательства бюджету» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение обязательств бюджету в корреспонденции с дебетом счетов: 221, 223, 225, 231, 234, 241, 242, 244, 531, 541, 713, 714, 832 и др.

По дебету счета 534 «Обязательства бюджету» отражается погашение/уменьшение обязательств бюджету в корреспонденции с кредитом счетов: 225, 232, 241, 242, 244 и др.

Сальдо счета 534 «Обязательства бюджету» представляет собой сумму обязательств бюджету, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 535 «Текущие доходы будущих периодов»

Счет 535 «Текущие доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущих доходов будущих периодов.

Счет 535 «Текущие доходы будущих периодов» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение текущих доходов будущих периодов в корреспонденции с дебетом счетов: 211, 212, 213, 221, 223, 226, 241, 242, 243, 331, 424 и др.

По дебету счета 535 «Текущие доходы будущих периодов» отражается погашение/уменьшение текущих доходов будущих периодов в корреспонденции с кредитом счетов: 331, 544, 611, 612 и др.

Сальдо счета 535 «Текущие доходы будущих периодов» представляет собой сумму текущих доходов будущих периодов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 536 «Обязательства собственникам»

Счет 536 «Обязательства собственникам» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении обязательств владельцам по дивидендам и прочим операциям.

Счет 536 «Обязательства собственникам» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение обязательств владельцам в корреспонденции с дебетом счетов: 315, 321, 322, 323, 332, 334 и др.

По дебету счета 536 «Обязательства собственникам» отражается погашение/уменьшение обязательств владельцам в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 311, 315, 534 и др.

Сальдо счета 536 «Обязательства собственникам» представляет собой сумму обязательств владельцам, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 537 «Текущие целевые финансирование и поступления»

Счет 537 «Текущие целевые финансирование и поступления» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущих целевых финансирования и поступлений.

Счет 537 «Текущие целевые финансирование и поступления» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение текущих целевых финансирования и поступлений в корреспонденции с дебетом счетов: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 211, 213, 234, 241, 242, 243, 331, 425, 714 и др.

По дебету счета 537 «Текущие целевые финансирование и поступления» отражается погашение/уменьшение текущих целевых финансирования и поступлений в корреспонденции с кредитом счетов: 112, 122, 123, 125, 241, 242, 243, 341, 535, 612 и др.

Сальдо счета 537 «Текущие целевые финансирование и поступления» представляет собой сумму текущих целевых финансирования и поступлений, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 538 «Текущие оценочные резервы»

Счет 538 «Текущие оценочные резервы» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущих резервов.

Счет 538 «Текущие оценочные резервы» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается создание/увеличение текущих резервов в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 261, 426, 544, 712, 714, 811, 812 и др.

По дебету счета 538 «Текущие оценочные резервы» отражается использование/аннулирование текущих резервов в корреспонденции с кредитом счетов: 521, 522, 531, 533, 544, 612, 812, 833 и др.

Сальдо счета 538 «Текущие оценочные резервы» представляет собой сумму текущих резервов, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

ГРУППА 54 «ПРОЧИЕ ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Счета группы 54 «Прочие текущие обязательства» предназначены для обобщения информации о наличии и изменении прочих текущих обязательств субъекта. Состав, порядок признания, оценки и учета прочих текущих обязательств регламентируются НСБУ «Собственный капитал и обязательства», «Договоры лизинга» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 541 «Предстоящие обязательства»

Счет 541 «Предстоящие обязательства» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении предстоящих обязательств.

Счет 541 «Предстоящие обязательства» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение предстоящих обязательств в корреспонденции с дебетом счетов: 161, 221, 223, 533, 534 и др.

По дебету счета 541 «Предстоящие обязательства» отражается погашение/уменьшение предстоящих обяза-

тельств в корреспонденции с кредитом счетов: 533, 534, 612 и др.

Сальдо счета 541 «Предстоящие обязательства» представляет собой сумму предстоящих обязательств, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 542 «Обязательства по имущественному и личному страхованию»

Счет 542 «Обязательства по имущественному и личному страхованию» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении обязательств по имущественному и личному страхованию.

Счет 542 «Обязательства по имущественному и личному страхованию» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение обязательств по имущественному и личному страхованию в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 131, 211, 213, 217, 233, 331, 712, 713, 714, 722, 811, 812, 821 и др.

По дебету счета 542 «Обязательства по имущественному и личному страхованию» отражается погашение/уменьшение обязательств по имущественному и личному страхованию в корреспонденции с кредитом счетов: 226, 233, 241, 242, 243, 244, 331, 532, 612, 622 и др.

Сальдо счета 542 «Обязательства по имущественному и личному страхованию» представляет собой сумму обязательств по имущественному и личному страхованию, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение»

Счет 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении текущих обязательств по имуществу, полученному в хозяйственное ведение.

Счет 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение текущих обязательств по имуществу, полученному в хозяйственное ведение, в корреспонденции с дебетом счетов: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 242, 244, 331, 714 и др.

По дебету счета 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение» отражается погашение/уменьшение текущих обязательств по имуществу, полученному в хозяйственное ведение, в корреспонденции с кредитом счетов: 112, 122, 123, 125, 131, 132, 242, 314, 331, 541, 544, 612 и др.

Сальдо счета 543 «Текущие обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение» представляет собой сумму текущих обязательств по имуществу, полученному в хозяйственное ведение, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Счет 544 «Прочие текущие обязательства»

Счет 544 «Прочие текущие обязательства» предназначен для обобщения информации о наличии и изменении прочих текущих обязательств.

Счет 544 «Прочие текущие обязательства» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается возникновение/увеличение прочих текущих обязательств в корреспонденции с дебетом счетов: 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 224, 234, 331, 544, 712, 713, 714, 722 и др.

По дебету счета 544 «Прочие текущие обязательства» отражается погашение/уменьшение прочих текущих обязательств в корреспонденции с кредитом счетов: 241, 242, 243, 331, 541, 612, 622 и др.

Сальдо счета 544 «Прочие текущие обязательства» представляет собой сумму прочих текущих обязательств, определенную в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

КЛАСС 6 «ДОХОДЫ»

Счета класса 6 «Доходы» предназначены для обобщения информации о текущих доходах субъекта, которые включают доходы от операционной и других видов деятельности.

Счета класса 6 «Доходы» являются пассивными. По кредиту этих счетов в течение отчетного периода отражаются нарастающим итогом с начала периода суммы доходов, признанных в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, а по дебету – списание накопленных доходов в конце отчетного периода на итоговый финансовый результат. Согласно учетным политикам субъект может отражать в течение отчетного периода по дебету счетов класса 6 «Доходы» корректировку доходов путем составления обратных бухгалтерских проводок.

ГРУППА 61 «ДОХОДЫ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Счета группы 61 «Доходы от операционной деятельности» предназначены для обобщения информации о доходах от операционной деятельности, которые включают доходы от продаж и другие доходы от операционной деятельности. Состав и общие правила признания, оценки и учета доходов от операционной деятельности регламентированы НСБУ «Представление финансовых отчетов», «Доходы», «Договоры лизинга», «Договоры на строительство», «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 611 «Доходы от продаж»

Счет 611 «Доходы от продаж» предназначен для обобщения информации о доходах от продаж продукции/ товаров, оказания услуг/выполнения работ, относящихся к операционной деятельности субъекта.

По кредиту счета 611 «Доходы от продаж» отражается признание доходов от продаж в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 221, 223, 231, 241, 535, 537, 832 и др.

По дебету счета 611 «Доходы от продаж» отражается списание доходов от продаж в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

Счет 612 «Другие операционные доходы»

Счет 612 «Другие операционные доходы» предназначен для обобщения информации о доходах, возникающих в

процессе осуществления операционной деятельности, но которые не могут быть отнесены к доходам от продаж.

По кредиту счета 612 «Другие операционные доходы» отражается признание других операционных доходов в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 141, 142, 151, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 221, 223, 226, 231, 233, 234, 241, 242, 251, 252, 511, 512, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 535, 536, 537, 538, 542, 543, 544 и др.

По дебету счета 612 «Другие операционные доходы» отражается списание других доходов от операционной деятельности в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

Счет 613 «Доходы от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам»

Счет 613 «Доходы от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам» предназначен для обобщения информации о доходах, возникающих от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам членам/дебиторам ссудо-сберегательных ассоциаций, микрофинансовых организаций и другим аналогичным субъектам.

По кредиту счета 613 «Доходы от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам» отражается признание доходов от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам членам/дебиторам ссудо-сберегательных ассоциаций, микрофинансовых организаций и другим аналогичным субъектам в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 141, 251 и др.

По дебету счета 613 «Доходы от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам» отражается списание доходов от процентов, относящихся к выданным ссудам/займам членам/дебиторам ссудо-сберегательных ассоциаций, микрофинансовых организаций и другим аналогичным субъектам в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

Счет 616 «Доходы, относящиеся к целевым средствам»

Счет 616 «Доходы, относящиеся к целевым средствам» предназначен для обобщения информации о доходах некоммерческих организаций в виде грантов, дарений, ассигнований, финансовой и технической помощи, прочих финансирований и поступлений, использование которых обусловлено реализацией целевых мероприятий, связанных с уставной деятельностью.

По кредиту счета 616 «Доходы, относящиеся к целевым средствам» отражается признание доходов, относящихся к целевым средствам в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 425, 535, 537 и др.

По дебету счета 616 «Доходы, относящиеся к целевым средствам» отражается списание доходов, относящихся к целевым средствам в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

Счет 617 «Другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности)»

Счет 617 «Другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности)» предназначен для обобщения информации о доходах некоммерческих организа-

ций, относящихся к нецелевым средствам, использование которых первоначально не обусловлено реализацией целевых мероприятий и которые не могут быть отнесены к доходам, относящимся к целевым средствам.

По кредиту счета 617 «Другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности)» отражается признание других доходов, за исключением от экономической деятельности, в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 121, 123, 211, 213, 216, 226, 231, 234, 241, 242, 521, 531, 532, 535, 544 и др.

По дебету счета 617 «Другие доходы (за исключением доходов от экономической деятельности)» отражается списание других доходов в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

Счет 618 «Доходы от экономической деятельности»

Счет 618 «Доходы от экономической деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах от экономической деятельности некоммерческих организаций.

По кредиту счета 618 «Доходы от экономической деятельности» отражается признание доходов, относящихся к осуществлению экономической деятельности в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 221, 223, 226, 231, 234, 241, 243, 521, 523, 542, 544 и др.

По дебету счета 618 «Доходы от экономической деятельности» отражается списание доходов, от экономической деятельности в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

ГРУППА 62 «ДОХОДЫ ОТ ДРУГИХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Счета группы 62 «Доходы от других видов деятельности» предназначены для обобщения информации о доходах от других видов деятельности, которые включают доходы от операций с долгосрочными активами, финансовые доходы и чрезвычайные доходы. Состав и общие правила признания, оценки и учета доходов от других видов деятельности регламентированы НСБУ «Представление финансовых отчетов», «Доходы», «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции», «Курсовые валютные и суммовые разницы», «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами»

Счет 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных от выбытия и восстановления убытков от обесценения долгосрочных активов за исключением доходов от излишков долгосрочных активов, выявленных при инвентаризации.

По кредиту счета 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами» отражается признание доходов от операций с долгосрочными активами в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 114, 126, 127, 128, 129, 133, 152, 211, 213, 221, 223, 234, 535 др.

По дебету счета 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами» отражается списание доходов от

операций с долгосрочными активами в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

Счет 622 «Финансовые доходы»

Счет 622 «Финансовые доходы» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных от финансовых операций субъекта.

По кредиту счета 622 «Финансовые доходы» отражается признание финансовых доходов в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 141, 142, 151, 161, 162, 172, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 221, 223, 226, 231, 232, 233, 234, 241, 242, 243, 251, 252, 262, 423, 422, 421, 511, 512, 521, 522, 523, 536, 544 и др.

По дебету счета 622 «Финансовые доходы» отражается списание финансовых доходов в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

Счет 623 «Чрезвычайные доходы»

Счет 623 «Чрезвычайные доходы» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных для возмещения убытков от чрезвычайных событий (стихийных бедствий, политических потрясений, изменение законодательства и др.).

По кредиту счета 623 «Чрезвычайные доходы» отражается признание чрезвычайных доходов в течение отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 141, 142, 151, 161, 162, 172, 211, 212, 213, 217, 221, 223, 226, 231, 233, 234, 241, 242, 243, 244, 246, 262 др.

По дебету счета 623 «Чрезвычайные доходы» отражается списание чрезвычайных доходов в конце отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 351.

КЛАСС 7 «РАСХОДЫ»

Счета класса 7 «Расходы» предназначены для обобщения информации о текущих расходах субъекта, которые включают расходы операционной деятельности, расходы других видов деятельности и расходы по подоходному налогу.

Счета класса 7 «Расходы» являются активными. По дебету этих счетов в течение отчетного периода отражаются нарастающим итогом с начала периода суммы расходов, признанные в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, а по кредиту – списание накопленных расходов в конце отчетного периода на итоговый финансовый результат. Согласно учетным политикам субъект может отражать в течение отчетного периода по кредиту счетов класса 7 «Расходы» корректировку расходов путем составления обратных бухгалтерских проводок.

ГРУППА 71 «РАСХОДЫ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Счета группы 71 «Расходы операционной деятельности» предназначены для обобщения информации о расходах операционной деятельности, которые включают себестоимость продаж, расходы на реализацию, административные расходы и другие расходы операционной деятельности. Состав и общие правила признания, оценки и учета расходов операционной деятельности регламентированы НСБУ «Представление финансовых отчетов», «Расходы», «Курсовые валютные и суммовые разницы»,

«Договоры лизинга», «Договоры на строительство», «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 711 «Себестоимость продаж»

Счет 711 «Себестоимость продаж» предназначен для обобщения информации о балансовой стоимости продукции/товаров, себестоимости оказанных услуг/выполненных работ, относящихся к операционной деятельности субъекта, и других затратах, связанных с доходами от продаж.

По дебету счета 711 «Себестоимость продаж» отражается признание себестоимости продаж в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 216, 217, 261, 811, 812 и др.

По кредиту счета 711 «Себестоимость продаж» отражается списание себестоимости продаж в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 712 «Расходы на реализацию»

Счет 712 «Расходы на реализацию» предназначен для обобщения информации о расходах по продвижению и реализации продукции/товаров и услуг/работ.

По дебету счета 712 «Расходы на реализацию» отражается признание расходов на реализацию в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 216, 217, 221, 222, 223, 261, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 538, 542, 543, 544, 812 и др.

По кредиту счета 712 «Расходы на реализацию» отражается списание расходов на реализацию в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 713 «Административные расходы»

Счет 713 «Административные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию и управлению субъекта в целом.

По дебету счета 713 «Административные расходы» отражается признание административных расходов в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 216, 217, 226, 242, 244, 246, 261, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 538, 542, 543, 544, 812 и др.

По кредиту счета 713 «Административные расходы» отражается списание административных расходов в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 714 «Другие расходы операционной деятельности»

Счет 714 «Другие расходы операционной деятельности» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с осуществлением операционной деятельности, которые не могут быть отнесены к себестоимости продаж, расходам на реализацию или административным расходам.

По дебету счета 714 «Другие расходы операционной деятельности» отражается признание других расходов операционной деятельности в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 141, 142, 151, 211, 213, 214, 215, 216, 217, 224, 226, 231, 233, 234, 241, 242, 244, 245, 246, 251, 252, 511, 512, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 536, 538, 542, 543, 544, 811, 812 и др.

По кредиту счета 714 «Другие расходы операционной деятельности» отражается списание других расходов операционной деятельности в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 715 «Расходы по начисленным процентам»

Счет 715 «Расходы по начисленным процентам» предназначен для обобщения информации о расходах по начисленным процентам к суммам сберегательных вкладов членов ссудо-сберегательных ассоциаций и к займам/кредитам, полученным ссудо-сберегательными ассоциациями, микрофинансовыми организациями и другими аналогичными субъектами.

По дебету счета 715 «Расходы по начисленным процентам» отражается признание расходов по начисленным процентам к сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций и к займам/кредитам, полученным ссудо-сберегательными ассоциациями, микрофинансовыми организациями и другими аналогичными субъектами в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 511, 512, 513 и др.

По кредиту счета 715 «Расходы по начисленным процентам» отражается списание расходов по начисленным процентам к сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций и к займам/кредитам, полученным ссудо-сберегательными ассоциациями, микрофинансовыми организациями и другими аналогичными субъектами в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 716 «Расходы, относящиеся к целевым средствам»

Счет 716 «Расходы, относящиеся к целевым средствам» предназначен для обобщения информации о расходах некоммерческих организаций, понесенных за счет целевых средств.

По дебету счета 716 «Расходы, относящиеся к целевым средствам» отражается признание расходов, понесенных за счет целевых средств в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 211, 212, 213, 214, 215, 216, 226, 521, 531, 532, 533, 534, 542, 544 и др.

По кредиту счета 716 «Расходы, относящиеся к целевым средствам» отражается списание расходов, относящихся к целевым средствам в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 717 «Другие расходы (за исключением расходов от экономической деятельности)»

Счет 717 «Другие расходы (за исключением расходов от экономической деятельности)» предназначен для обобщения информации о других понесенных расходах, за исключением от экономической деятельности некоммерческих организаций и которые не могут быть отнесены к расходам, относящимся к целевым средствам.

По дебету счета 717 «Другие расходы (за исключением расходов от экономической деятельности)» отражается признание других понесенных расходов, за исключением от экономической деятельности в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 121, 123, 211, 212, 213, 216, 226, 231, 234, 521, 531, 532, 533, 542, 544 и др.

По кредиту счета 717 «Другие расходы (за исключением расходов от экономической деятельности)» отражается списание других расходов, за исключением от экономической деятельности в конце отчетного периода, в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 718 «Расходы от экономической деятельности»
Счет 718 «Расходы от экономической деятельности» предназначен для обобщения информации о расходах от экономической деятельности некоммерческих организаций, в том числе себестоимости продаж и прочих расходов экономической деятельности.

По дебету счета 718 «Расходы от экономической деятельности» отражается признание расходов, понесенных для получения доходов от экономической деятельности в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 141, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 221, 224, 226, 231, 233, 234, 242, 261, 521, 531, 533, 534, 542, 544 и др.

По кредиту счета 718 «Расходы от экономической деятельности» отражается списание понесенных расходов от экономической деятельности в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

ГРУППА 72 «РАСХОДЫ ДРУГИХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»
Счета группы 72 «Расходы других видов деятельности» предназначены для обобщения информации о расходах других видов деятельности, которые включают расходы по долгосрочным активам, финансовые расходы и чрезвычайные расходы. Состав и общие правила признания, оценки и учета расходов других видов деятельности регламентированы НСБУ «Представление финансовых отчетов», «Расходы», «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции», «Курсовые валютные и суммовые разницы», «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»

Счет 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами» предназначен для обобщения информации о расходах по выбытию и убытках от обесценения долгосрочных активов, за исключением расходов по недостачам и порче долгосрочных активов, выявленных при инвентаризации.

По дебету счета 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами» отражается признание расходов по долгосрочным активам в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 112, 114, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 131, 132, 133, 134, 143, 151, 152, 172, 211, 213, 261, 262, 426, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 542, 543, 812 и др.

По кредиту счета 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами» отражается списание расходов по долгосрочным активам в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 722 «Финансовые расходы»

Счет 722 «Финансовые расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по финансовым операциям субъекта.

По дебету счета 722 «Финансовые расходы» отражается признание финансовых расходов в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 141, 142, 151, 172, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 221, 223, 226, 231, 232, 233, 234, 241, 242, 243, 244, 251, 252, 262, 421, 422, 423, 511, 512, 521, 522, 523, 535, 536, 544 и др.

По кредиту счета 722 «Финансовые расходы» отражается списание финансовых расходов в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

Счет 723 «Чрезвычайные расходы»

Счет 723 «Чрезвычайные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах, обусловленных чрезвычайными событиями (стихийными бедствиями, политическими потрясениями, изменениями законодательства и др.).

По дебету счета 723 «Чрезвычайные расходы» отражается признание чрезвычайных расходов в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 141, 142, 151, 152, 172, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 226, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 251, 252, 261, 262, 521, 522, 531, 532, 533, 534, 811, 812 и др.

По кредиту счета 723 «Чрезвычайные расходы» отражается списание чрезвычайных расходов в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счета 351.

ГРУППА 73 «РАСХОДЫ ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ»

Счет группы 73 «Расходы по подоходному налогу» предназначен для обобщения информации о расходах по подоходному налогу, учитываемых при исчислении чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода. Порядок определения и учета расходов по подоходному налогу регламентирован НСБУ «Расходы» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 731 «Расходы по подоходному налогу»

Счет 731 «Расходы по подоходному налогу» предназначен для обобщения информации о расходах по подоходному налогу и/или по налогу на доход от операционной деятельности субъекта.

По дебету счета 731 «Расходы по подоходному налогу» отражается признание расходов по подоходному налогу в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 428, 534 и др.

По кредиту счета 731 «Расходы по подоходному налогу» отражается списание/уменьшение расходов по подоходному налогу в конце отчетного периода в корреспонденции с дебетом счетов: 172, 351 и др.

КЛАСС 8 «УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ СЧЕТА»

Счета класса 8 «Управленческие счета» предназначены для обобщения информации о производственных затратах, торговой надбавке, выручке от продажи ценностей за наличный расчет, рефактурированных затратах и др.,

которые включают калькуляционные, распределительные и другие управленческие счета.

На отчетную дату управленческие счета закрываются с балансовыми счетами и/или счетами результатов.

ГРУППА 81 «КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ СЧЕТА»

Счета группы 81 «Калькуляционные счета» предназначены для обобщения информации о производственных затратах и калькуляции себестоимости. Состав, порядок учета производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг регламентируются Методическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг, НСБУ «Договоры на строительство», «Расходы», «Запасы» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 811 «Основная деятельность»

Счет 811 «Основная деятельность» предназначен для обобщения информации о производственных затратах и калькуляции себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг.

Счет 811 «Основная деятельность» является активным (калькуляционным) счетом. По дебету данного счета отражаются начальное сальдо незавершенного производства и прямые и косвенные производственные затраты в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 126, 133, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 812, 821 и др.

По кредиту счета 811 «Основная деятельность» отражаются фактическая себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг, окончательного брака, полученных отходов, а также конечное сальдо незавершенного производства в корреспонденции с дебетом счетов: 212, 215, 216, 711, 714, 723 и др.

Счет 812 «Вспомогательная деятельность»

Счет 812 «Вспомогательная деятельность» предназначен для обобщения информации о производственных затратах и себестоимости произведенной продукции/оказанных услуг, связанных с вспомогательной деятельностью.

Счет 812 «Вспомогательная деятельность» является активным (калькуляционным) счетом. По дебету данного счета отражаются начальное сальдо незавершенного производства и прямые и косвенные производственные затраты в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 215, 216, 217, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 821 и др.

По кредиту счета 812 «Вспомогательная деятельность» отражается фактическая себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг, окончательного брака, полученных отходов, а также конечное сальдо незавершенной продукции в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 211, 212, 213, 215, 216, 217, 711, 712, 713, 714, 721, 723 и др.

ГРУППА 82 «РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЕ СЧЕТА»

Счета группы 82 «Распределительные счета» предназначены для обобщения информации о косвенных производственных затратах, косвенных затратах по договорам на строительство, общих затратах по договорам на стро-

ительство и других распределяемых производственных затратах. Состав, порядок учета и распределения данных затрат регламентируются Методическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг, НСБУ «Договоры на строительство», «Расходы», «Запасы» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 821 «Косвенные производственные затраты»

Счет 821 «Косвенные производственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением и обслуживанием структурных подразделений субъекта.

Счет 821 «Косвенные производственные затраты» является активным счетом (собираательно-распределительным). По дебету данного счета отражается увеличение косвенных производственных затрат в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 133, 211, 213, 214, 226, 261, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 544 и др.

По кредиту счета 821 «Косвенные производственные затраты» отражается распределение косвенных производственных затрат в корреспонденции с дебетом счетов: 714, 811, 812 и др.

Счет 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство»

Счет 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство» предназначен для обобщения информации о косвенных затратах по договорам на строительство.

Счет 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство» является активным счетом (собираательно-распределительным). По дебету данного счета отражается увеличение косвенных затрат по договорам на строительство в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 544 и др.

По кредиту счета 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство» отражается распределение косвенных затрат по договорам на строительство в корреспонденции с дебетом счетов: 215, 216, 714, 811, 812 и др.

Счет 823 «Общие затраты по договорам на строительство»

Счет 823 «Общие затраты по договорам на строительство» предназначен для обобщения информации об общих затратах по договорам на строительство.

Счет 823 «Общие затраты по договорам на строительство» является активным счетом (собираательно-распределительным). По дебету данного счета отражаются общие затраты по договорам на строительство в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 544 и др.

По кредиту счета 823 «Общие затраты по договорам на строительство» отражается распределение общих затрат по договорам на строительство в корреспонденции с дебетом счетов: 215, 216, 714, 811, 812 и др.

Счет 824 «Другие распределяемые затраты»

Счет 824 «Другие распределяемые затраты» предназначен для обобщения информации о других распределяемых затратах субъекта.

Счет 824 «Другие распределяемые затраты» является собирательно-распределительным счетом. По дебету данного счета отражаются другие распределяемые затраты в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 226, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 544 и др.

По кредиту счета 824 «Другие распределяемые затраты» отражается распределение/ списание других распределяемых затрат в корреспонденции с дебетом счетов: 111, 121, 215, 216, 714, 811, 812 и др.

ГРУППА 83 «ДРУГИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ СЧЕТА»

Счета группы 83 «Другие управленческие счета» предназначены для обобщения информации о торговой надбавке, выручке от продажи ценностей за наличный расчет, возврате и снижении цен проданных ценностей, затратах по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам, обслуживающих производствах и хозяйствах, рефактурированных затратах и др. Состав и порядок учета данных затрат регламентируются Методическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг, НСБУ «Договоры на строительство», «Расходы», «Доходы», «Собственный капитал и обязательства» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 831 «Торговая надбавка»

Счет 831 «Торговая надбавка» предназначен для обобщения информации о торговой надбавке.

Счет 831 «Торговая надбавка» является пассивным (регулирующим) счетом. По кредиту данного счета отражается начисление/увеличение торговой надбавки в корреспонденции с дебетом счета 217.

По дебету счета 831 «Торговая надбавка» отражается списание торговой надбавки, относящейся к проданным товарам в корреспонденции с кредитом счета 217.

На отчетную дату разница между кредитовым и дебетовым оборотами счета 831 сторнируется в корреспонденции с дебетом счета 217.

Счет 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет»

Счет 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет» предназначен для обобщения информации о сумме выручки от продажи ценностей за наличный расчет.

Счет 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет» является пассивным счетом. По кредиту данного счета отражается сумма выручки от продажи ценностей за наличный расчет в корреспонденции с дебетом счета 241.

По дебету счета 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет» отражается списание суммы выручки от продажи ценностей за наличный расчет в корреспонденции с кредитом счетов: 534, 544, 611, 612 и др.

Счет 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей»

Счет 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей» предназначен для обобщения информации о возврате и снижении цен проданных товаров.

Счет 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей» является активным счетом. По дебету данного

счета отражаются стоимость возвращенных ценностей и снижение цен на проданные ценности в корреспонденции с кредитом счетов: 221, 223, 226, 544, 812 и др.

По кредиту счета 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей» отражаются списание сумм потерь от возврата и снижения цен, а также стоимость возвращенных ценностей в корреспонденции с дебетом счетов: 216, 217, 538, 712 и др.

Счет 834 «Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам»

Счет 834 «Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с ценностями, переданными на переработку сторонним лицам.

Счет 834 «Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам» является активным счетом. По дебету данного счета отражаются затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам, в корреспонденции с кредитом счетов: 211, 213, 226, 521, 531, 532, 533, 812 и др.

По кредиту счета 834 «Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам» отражается списание затрат по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам, в корреспонденции с дебетом счетов: 211, 215, 216 и др.

Счет 835 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Счет 835 «Обслуживающие производства и хозяйства» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживающими производствами и хозяйствами.

Счет 835 «Обслуживающие производства и хозяйства» является активным (калькуляционным) счетом. По дебету данного счета отражаются начальное сальдо незавершенного производства и прямые и косвенные производственные затраты, связанные с обслуживающими производствами и хозяйствами, в корреспонденции с кредитом счетов: 113, 124, 211, 213, 214, 215, 521, 522, 531, 533, 812 и др.

По кредиту счета 835 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются фактическая себестоимость произведенной продукции/оказанных услуг, окончательного брака, полученных отходов, а также конечное сальдо незавершенного производства обслуживающих производств и хозяйств в корреспонденции с дебетом счетов: 211, 215, 216, 712, 713, 714 и др.

Счет 836 «Рефактурированные затраты»

Счет 836 «Рефактурированные затраты» предназначен для обобщения информации о рефактурированных затратах, связанных с договорами лизинга (имущественного найма, аренды).

Счет 836 «Рефактурированные затраты» является активным счетом (собирательно-распределительным). По дебету данного счета отражаются рефактурированные затраты в корреспонденции с кредитом счетов: 521, 522, 544 и др.

По кредиту счета 836 «Рефактурированные затраты» отражается списание рефактурированных затрат в корреспонденции с дебетом счетов: 221, 223, 234 и др.

КЛАСС 9 «ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА»

Счета класса 9 «Забалансовые счета» предназначены для обобщения информации об имуществе, не числящемся на балансе субъекта, но находящемся в его распоряжении, об условной дебиторской задолженности и условных обязательствах, предоставленных и полученных гарантиях, налоговых убытках и других аналогичных элементах. Порядок учета элементов, отраженных на забалансовых счетах, регламентирован НСБУ «Договоры лизинга», «Дебиторские задолженности и финансовые инвестиции», «Запасы», «Собственный капитал и обязательства» и другими стандартами бухгалтерского учета.

Счет 911 «Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный наем)»

Счет 911 «Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный наем)» предназначен для обобщения информации у лизингополучателя о долгосрочных материальных активах, полученных в операционный лизинг (аренду, имущественный наем).

По дебету счета 911 «Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный наем)» отражается договорная стоимость долгосрочных материальных активов, полученных в операционный лизинг (аренду, имущественный наем), а по кредиту – договорная стоимость этих же активов, возвращенных лизингодателем.

Сальдо счета 911 «Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (аренду, имущественный наем)» представляет договорную стоимость долгосрочных материальных активов, полученных в операционный лизинг (аренду, имущественный наем), на определенную дату.

Счет 912 «Ценности, полученные для монтажа»

Счет 912 «Ценности, полученные для монтажа» предназначен для обобщения информации об оборудовании, инвентаре и других ценностях, полученных для монтажа.

По дебету счета 912 «Ценности, полученные для монтажа» отражается стоимость ценностей, полученных для монтажа, а по кредиту – стоимость установленных и переданных заказчиком ценностей.

Сальдо счета 912 «Ценности, полученные для монтажа» представляет стоимость ценностей, полученных для монтажа на определенную дату.

Счет 913 «Долгосрочные материальные активы, переданные в финансовый лизинг»

Счет 913 «Долгосрочные материальные активы, переданные в финансовый лизинг» предназначен для обобщения информации у лизингодателя о долгосрочных материальных активах, переданных в финансовый лизинг.

По дебету счета 913 «Долгосрочные материальные активы, переданные в финансовый лизинг» отражается договорная стоимость долгосрочных материальных активов, переданных в финансовый лизинг, а по кредиту – договорная стоимость этих же активов, переданных в собственность лизингополучателям или возвращенных от них.

Сальдо счета 913 «Долгосрочные материальные активы, переданные в финансовый лизинг» представляет договорную стоимость долгосрочных материальных активов, переданных в финансовый лизинг на определенную дату.

Счет 914 «Ценности, полученные на ответственное хранение»

Счет 914 «Ценности, полученные на ответственное хранение» предназначен для обобщения информации о ценностях (запасы, долгосрочные материальные активы и др.), полученных от сторонних лиц на ответственное хранение.

По дебету счета 914 «Ценности, полученные на ответственное хранение» отражается договорная стоимость ценностей, полученных на ответственное хранение, а по кредиту – договорная стоимость ценностей, снятых с ответственного хранения.

Сальдо счета 914 «Ценности, полученные на ответственное хранение» представляет договорную стоимость ценностей, находящихся на ответственном хранении на определенную дату.

Счет 915 «Ценности, полученные для переработки или ремонта»

Счет 915 «Ценности, полученные для переработки или ремонта» предназначен для обобщения информации о ценностях (запасы, долгосрочные материальные активы и др.), полученных от сторонних лиц для переработки или ремонта.

По дебету счета 915 «Ценности, полученные для переработки или ремонта» отражается договорная стоимость ценностей, полученных для переработки или ремонта, а по кредиту – договорная стоимость переработанных или отремонтированных ценностей, возвращенных заказчиком.

Сальдо счета 915 «Ценности, полученные для переработки или ремонта» представляет договорную стоимость ценностей, находящихся на переработке или ремонте на определенную дату.

Счет 916 «Ценности, полученные по договорам комиссии»

Счет 916 «Ценности, полученные по договорам комиссии» предназначен для обобщения информации о ценностях, полученных комиссионером на основе договоров комиссии.

По дебету счета 916 «Ценности, полученные по договорам комиссии» отражается договорная стоимость ценностей, полученных по договорам комиссии, а по кредиту – договорная стоимость выбывших ценностей (проданных, возвращенных комитенту).

Сальдо счета 916 «Ценности, полученные по договорам комиссии» представляет договорную стоимость ценностей, полученных по договорам комиссии на определенную дату.

Счет 917 «Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц»

Счет 917 «Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц» предназначен для обобщения

информации о ценностях, полученных из переработанных материалов сторонних лиц.

По дебету счета 917 «Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц» отражается стоимость ценностей, полученных из переработанных материалов сторонних лиц, а по кредиту – стоимость снятых с забалансового учета ценностей (переданные сторонним лицам, полученные как плата за переработку и др.).

Сальдо счета 917 «Ценности, полученные из переработанных материалов сторонних лиц» представляет стоимость ценностей, полученных из переработанных материалов сторонних лиц на определенную дату.

Счет 918 «Бланки строгой отчетности»

Счет 918 «Бланки строгой отчетности» предназначен для обобщения информации о поступивших и выбывших бланках строгой отчетности.

По дебету счета 918 «Бланки строгой отчетности» отражается стоимость поступивших бланков строгой отчетности, а по кредиту – стоимость выбывших бланков строгой отчетности.

Сальдо счета 918 «Бланки строгой отчетности» представляет стоимость бланков строгой отчетности на определенную дату.

Счет 919 «Списанная безнадежная дебиторская задолженность»

Счет 919 «Списанная безнадежная дебиторская задолженность» предназначен для обобщения информации о списанной безнадежной дебиторской задолженности.

По дебету счета 919 «Списанная безнадежная дебиторская задолженность» отражается сумма списанной безнадежной дебиторской задолженности, а по кредиту – сумма восстановленной или аннулированной безнадежной дебиторской задолженности по истечении установленного субъектом срока (как правило, 5 лет).

Сальдо счета 919 «Списанная безнадежная дебиторская задолженность» представляет сумму списанной безнадежной дебиторской задолженности на определенную дату.

Счет 920 «Условная дебиторская задолженность»

Счет 920 «Условная дебиторская задолженность» предназначен для обобщения информации об условной дебиторской задолженности, которая включает дебиторскую задолженность по материальному ущербу, санкциям и другим рекламациям, выставленным субъектом, но не признанными виновными лицами.

По дебету счета 920 «Условная дебиторская задолженность» отражается сумма возникшей условной дебиторской задолженности, а по кредиту – сумма списанной и/или аннулированной условной дебиторской задолженности.

Сальдо счета 920 «Условная дебиторская задолженность» представляет сумму условной дебиторской задолженности на определенную дату.

Счет 921 «Условные обязательства»

Счет 921 «Условные обязательства» предназначен для обобщения информации об условных обязательствах, которые включают обязательства по санкциям и другим

рекламациям, выставленным кредиторами, но не признанными субъектом.

По дебету счета 921 «Условные обязательства» отражается сумма возникших условных обязательств, а по кредиту – сумма списанных и/или аннулированных условных обязательств.

Сальдо счета 921 «Условные обязательства» представляет сумму условных обязательств на определенную дату.

Счет 922 «Предоставленные гарантии»

Счет 922 «Предоставленные гарантии» предназначен для обобщения информации о предоставленных субъектом гарантий сторонним лицам.

По дебету счета 922 «Предоставленные гарантии» отражается стоимость предоставленных гарантий, а по кредиту – стоимость списанных гарантий.

Сальдо счета 922 «Предоставленные гарантии» представляет стоимость предоставленных гарантий на определенную дату.

Счет 923 «Полученные гарантии»

Счет 923 «Полученные гарантии» предназначен для обобщения информации о полученных субъектом гарантий от сторонних лиц.

По дебету счета 923 «Полученные гарантии» отражается стоимость полученных гарантий, а по кредиту – стоимость списанных гарантий.

Сальдо счета 923 «Полученные гарантии» представляет стоимость полученных гарантий на определенную дату.

Счет 924 «Налоговые убытки»

Счет 924 «Налоговые убытки» предназначен для обобщения информации о налоговых убытках, подлежащих перенесению на будущие налоговые периоды.

По дебету счета 924 «Налоговые убытки» отражается сумма начисленных налоговых убытков, а по кредиту – сумма списанных на налоговый результат или аннулированных налоговых убытков.

Сальдо счета 924 «Налоговые убытки» представляет сумму налоговых убытков субъекта на определенную дату.

Счет 925 «Налоговые льготы»

Счет 925 «Налоговые льготы» предназначен для обобщения информации о налоговых льготах, предусмотренных законодательством.

По дебету счета 925 «Налоговые льготы» отражается сумма предоставленных налоговых льгот, а по кредиту – сумма списанных по истечении срока предоставления или аннулирования в случае несоблюдения условий, установленных действующим законодательством.

Сальдо счета 925 «Налоговые льготы» представляет сумму налоговых льгот субъекта на определенную дату.

monitorul fiscal **FISC.md**

monitorul.fisc.md

Poziția oficială a Serviciului Fiscal de Stat

Aveți întrebări



Noi avem răspunsuri

fiscalitate

contabilitate

audit

economie

impozite

taxe

patență

termene

obligații

restituire

www.monitor.tax

022 822 024
022 822 028

www.monitorul.fisc.md

<https://www.facebook.com/MonitorulFiscal>

Примечание

Примечание

Примечание

Grupul de lucru

Ludmila Botnari	Victoria Belous
Iuri Lichii	Olga Golban
Igor Lazari	Vitalie Ciuracenco
Dorel Noroc	Natalia Tonu
Lidia Foalea	Parascovia Cebotarencu

Staful tehnic

Director	Operator
Rodica Musteața-Staci	procesare text
Redactor-șef	și imagine
Tatiana Smeșnaia	Marina Caldare
Corectura	Marketing
Mariana Gabura	Irina Cibotari
Design	Contabil-șef
Dmitrii Melinte	Diana Ticaciuc
Fotograf	Contabil
Victoria Tihonova	Victoria Dari
Redactor web	Office manager
Lilia Bucicovschi	Valentina
	Solonenco