**STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE**

**„CAPITAL PROPRIU ŞI DATORII”**

**Introducere**

1. Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 19 „Beneficiile angajaţilor”, IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală” şi IAS 37 „Provizioane, datorii contingente şi active contingente”.

**Obiectiv**

1. Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea modului de contabilizare a capitalului propriu şi datoriilor şi de prezentare a informaţiilor aferente în situaţiile financiare.

**Domeniu de aplicare**

1. Prezentul standard se aplică la contabilizarea elementelor de capital propriu şi de datorii.

**Definiţii**

1. În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

*Capital propriu* − mărimea rămasă în activele entităţii după scăderea datoriilor.

*Capital social* − valoarea totală a părţilor sociale ale proprietarilor entităţii.

*Datorii* – obligaţii actuale ale entităţii ce decurg din fapte economice anterioare şi prin stingerea (decontarea) cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire (diminuare) de resurse care încorporează beneficii economice.

*Părţi sociale (instrumente de capital propriu)* − cote ale capitalului social (acţiuni, cote de participaţie etc. în funcţie de forma juridică de organizare a entităţii) care acordă proprietarilor entităţii drepturi stabilite de statutul acesteia şi de legislaţia în vigoare.

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

1) valoarea efectivă şi valoarea nominală a părţilor sociale depuse în capitalul social;

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

3) valoarea nominală a obligaţiunilor şi valoarea nominală a acţiunilor în care acestea au fost convertite.

*Proprietari (fondatori)* − persoane (acţionari, asociaţi, participanţi, membri etc. în funcţie de forma juridică de organizare a entităţii), cărora le aparţin părţile sociale din capitalul social al entităţii.

*Provizioane* – datorii cu exigibilitate sau valoare incertă.

*Rezerve* − componente ale capitalului propriu sub formă de capital de rezervă (rezerve stabilite de legislaţie), rezerve statutare (rezerve prevăzute de statut) şi alte rezerve.

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

*Subvenţii* – asistenţă acordată de Guvern, alte autorităţi ale administrației publice, instituţii şi organizaţii naţionale şi internaţionale sub forma unor transferuri de resurse cu condiţia respectării de către entitate a anumitor cerinţe.

**Contabilitatea capitalului propriu**

1. Capitalul propriu include capitalul social și neînregistrat, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare şi alte elemente ale capitalului propriu.

***Capital social şi neînregistrat***

**51.** Capitalul social și neînregistrat se contabilizează în cadrul următoarelor elemente: capital social, capital nevărsat, capital neînregistrat, capital retras şi patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate.

1. Constituirea capitalului social se contabilizează în mărimea indicată în actele de constituire ale entităţii şi/sau în alte documente prevăzute de legislaţie.
2. La data înregistrării de stat a entităţii se contabilizează majorarea concomitentă a capitalului nevărsat şi a capitalului social (în societăţile pe acţiuni − a capitalului neînregistrat). Primirea aporturilor fondatorilor în capitalul social se contabilizează ca majorare a activelor respective şi diminuare a capitalului nevărsat.

***Exemplul 1.*** *Fondatorul unei societăţi cu răspundere limitată a adoptat la 09.04.201X statutul entităţii conform căruia capitalul social în mărime de 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 societăţii suma totală a aportului bănesc. La 19.04.201X a fost efectuată înregistrarea de stat a entităţii. La 30.04.201X a fost semnat procesul verbal de primire-predare a aporturilor în natură, care au fost înregistrate la organele cadastrale la 05.05.201X.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în aprilie 201X:*

* + constituirea capitalului social în mărime de 180 000 lei − ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat şi a capitalului social;
  + primirea aportului bănesc al fondatorului la capitalul social în sumă de 72 000 lei − ca majorare a numerarului şi diminuare a capitalului nevărsat;

*în mai 201X:*

* + primirea aporturilor în natură ale fondatorului la capitalul social în sumă de 108 000 lei (27 000 lei + 81 000 lei) − ca majorare a imobilizărilor corporale şi diminuare a capitalului nevărsat.

1. După înregistrarea de stat a acţiunilor plasate la înfiinţarea societăţii pe acţiuni, valoarea nominală (fixată) a acestora se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat şi majorare a capitalului social.
2. În cazul în care înfiinţarea societăţii pe acţiuni a fost recunoscută drept neefectuată, valoarea aporturilor spre restituire se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat şi majorare a datoriilor faţă de proprietari.
3. Dacă valoarea efectivă a activelor primite sau care urmează a fi primite ca aporturi în capitalul social depăşeşte mărimea nominală a aporturilor proprietarilor, diferenţa se contabilizează în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entităţii ca:
4. prime de capital, dacă diferenţa respectivă nu urmează a fi restituită proprietarilor;
5. datorii faţă de proprietari, cînd diferenţa respectivă urmează a fi restituită proprietarilor.

***Exemplul 2.*** *La înfiinţarea unei societăţi pe acţiuni 5 000 de acţiuni ordinare cu valoarea nominală de 10 lei au fost plasate la preţul de 12 lei/acţiune. Înregistrarea de stat a societăţii a avut loc la 15 mai 201X. Fondatorii societăţii pe acţiuni, în conformitate cu actele de constituire, au depus numerarul la valoarea integrală a acţiunilor în sumă de 60 000 lei (5 000 acţiuni x 12 lei). Acţiunile societăţii au fost înregistrate de Comisia Naţională a Pieţei Financiare la 28.05.201X.*

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

* capitalul nevărsat în sumă de 60 000 lei (5 000 acţiuni x 12 lei) − ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat şi a capitalului neînregistrat în sumă de 50 000 lei (5 000 acţiuni x 10 lei) şi a capitalului suplimentar în sumă de 10 000 lei (5 000 acţiuni x 2 lei);
* aporturile băneşti primite în sumă de 60 000 lei − ca majorare a numerarului şi diminuare a capitalului nevărsat;
* capitalul social în sumă de 50 000 lei (5 000 acţiuni x 10 lei) − ca majorare a capitalului social şi diminuare a capitalului neînregistrat.

Diferenţa dintre valoarea activelor primite în contul achitării acţiunilor (60 000 lei) şi valoarea nominală a acţiunilor (50 000 lei) constituie prime de capital ale entităţii.

1. Modificările capitalului social se contabilizează după înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entităţii şi/sau în alte documente prevăzute de legislaţie.
2. Aporturile aferente majorării capitalului social primite pînă la înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entităţii, se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor respective şi a capitalului neînregistrat. După înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entităţii, se contabilizează diminuarea capitalului neînregistrat şi majorarea capitalului social.
3. Dacă majorarea capitalului social nu a avut loc în termenele stabilite de legislaţia în vigoare, valoarea aporturilor ce urmează a fi restituite se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat şi majorare a datoriilor faţă de proprietari.
4. Majorarea capitalului social pe seama elementelor distincte ale capitalului propriu se contabilizează ca diminuare a elementelor respective şi majorare a capitalului social.

***Exemplul 3.*** *Asociaţii unei societăţi cu răspundere limitată la 10.04.201X au decis să majoreze capitalul social al entităţii pe seama capitalului de rezervă în sumă de 18 500 lei. La 30.04.201X a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entităţii.*

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X entitatea contabilizează diminuarea capitalului de rezervă şi majorarea capitalului social în sumă de 18 500 lei.

1. Reducerea capitalului social se contabilizează ca diminuare a acestuia concomitent cu:
   1. diminuarea capitalului nevărsat, dacă proprietarii nu au depus integral aporturile subscrise în termenele stabilite de legislaţia în vigoare;
   2. diminuarea pierderilor anilor precedenţi ale entităţii la acoperirea acestora;
   3. diminuarea capitalului retras la anularea părţilor sociale achiziţionate, răscumpărate sau dobîndite anterior;
   4. majorarea datoriilor faţă de proprietari la restituirea acestora a unor fracţiuni din părţile sociale.

***Exemplul 4.*** *Conform datelor din bilanţ la 31.12.201X, valoarea activelor nete ale unei societăţi cu răspundere limitată este mai mică decît capitalul social al societăţii cu 30 500 lei din cauza pierderilor neacoperite.*

*La 16 aprilie 201X+1 asociaţii societăţii au decis să micşoreze capitalul social al acesteia cu 30 500 lei în scopul acoperirii pierderilor anilor precedenţi.*

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

În baza datelor din exemplu, în aprilie 201X+1 entitatea contabilizează reducerea capitalului social în sumă de 30 500 lei − ca diminuare concomitentă a capitalului social şi pierderilor anilor precedenţi.

1. Părţile sociale proprii retrase (achiziţionate, răscumpărate sau dobîndite de entitate de la deţinătorii sau succesorii acestora) se contabilizează la valoarea efectivă de retragere (achiziţionare, răscumpărare sau dobîndire) ca majorare a capitalului retras concomitent cu diminuarea activelor care au servit drept sursa de plată sau majorarea datoriilor faţă de proprietari în cazul achitării ulterioare.
2. La anularea sau înstrăinarea părţilor sociale retrase, diferențele favorabile dintre valoarea efectivă de retragere şi valoarea nominală (fixată) sau de înstrăinare a acestora se înregistrează ca prime de capital, iar diferenţele nefavorabile se decontează la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi.

***Exemplul 5.*** *La 21.01.201X o societate pe acţiuni a achiziţionat 3 000 acţiuni proprii cu valoarea nominală de 50 lei/acţiune la preţul de achiziţie de 65 lei/acţiune. La 15.04.201X a fost înregistrată micşorarea capitalului social pe seama anulării a 1 500 acţiuni achiziţionate. La 07.05.201X au fost revîndute 1 000 acţiuni la preţul de 68 lei pentru o acţiune.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în ianuarie 201X:*

* achiziţionarea a 3 000 acţiuni proprii în sumă de 195 000 lei (3 000 acţiuni x 65 lei) − ca majorare a capitalului retras şi diminuare a numerarului;

*în aprilie 201X:*

* anularea a 1 500 acţiuni proprii în sumă de 75 000 lei (1 500 acţiuni x 50 lei) − ca diminuare concomitentă a capitalului social şi a capitalului retras;
* decontarea diferenţei nefavorabile dintre valoarea nominală şi preţul de achiziţie a acţiunilor anulate în sumă de 22500 lei [1500 acţiuni × (65 lei – 50 lei)] – ca diminuare a profitului nerepartizat (majorare a pierderii neacoperite) şi diminuare a capitalului retras;

*în mai 201X:*

* revînzarea a 1 000 acţiuni proprii în sumă de 68 000 lei (1 000 acţiuni x 68 lei) − ca majorare a numerarului şi diminuare a capitalului retras;
* decontarea diferenţei dintre preţul de revînzare şi preţul de achiziţie a acţiunilor retrase în sumă de 3 000 lei [1 000 acţiuni x (68 lei – 65 lei)] − ca majorare concomitentă a capitalului retras şi a primelor de capital.

**Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate**

**171.** Intrarea patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate de către autorităţi şi instituţii publice la autogestiune se contabilizează în mărimea stabilită în actele de constituire şi/sau în alte documente prevăzute de legislaţie: cu active – ca majorare concomitentă a activelor 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.** Ieşirea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate de către autorităţi şi instituţii publice la autogestiune se contabilizează: în cazul transmiterii activelor – ca diminuare concomitentă a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate 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 operaţiunilor de constituire şi majorare a capitalului social şi de conversie a obligaţiunilor în acţiuni și se contabilizează ca majorare a capitalului nevărsat, capitalului retras şi/sau diminuare a capitalului neînregistrat şi majorare a primelor de capital.

**174.** Primele de capital decontate conform deciziei organului de conducere al entităţii se contabilizează ca diminuare a primelor de capital şi majorare a profitului nerepartizat (diminuare a pierderilor neacoperite) al anilor precedenţi.

***Rezerve***

1. Rezervele includ capitalul de rezervă, rezervele statutare şi alte rezerve. Rezervele se constituie pe seama profitului sau altor surse prevăzute de legislaţie şi se utilizează în baza deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii.
2. Constituirea rezervelor se înregistrează ca diminuare a profitului sau altor surse permise de legislaţie şi majorare a rezervelor. Utilizarea rezervelor se contabilizează ca diminuare a rezervelor şi majorare a elementelor capitalului propriu sau datoriilor entităţii.

**191.** În cazul în care entitatea încetează să creeze rezerve statutare şi/sau alte rezerve, suma neutilizată a acestora se decontează, conform deciziei proprietarilor, la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi.

**Exemplul 6.** Asociaţii unei societăţi cu răspundere limitată la 14 februarie 201X au adoptat o decizie privind defalcarea profitului net al anului 201X-1 în sumă de 28 200 lei în capitalul de rezervă. La 15 septembrie 201X asociaţii au decis să majoreze capitatul social al societăţii cu 25 000 lei pe seama capitalului de rezervă. La 28 septembrie 201X a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entităţii.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în februarie 201X:*

* diminuarea profitului nerepartizat al anilor precedenţi şi majorarea capitalului de rezervă în sumă de 28 200 lei;

*în septembrie 201X:*

* diminuarea capitalului de rezervă şi majorarea capitalului social în sumă de 25 000 lei.

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

1. Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) include: profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune, profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi, profitul utilizat al perioadei de gestiune, corecţiile rezultatelor anilor precedenţi.
2. Profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune se determină ca diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile curente ale entităţii recunoscute în perioada de gestiune curentă.
3. Profitul utilizat al perioadei de gestiune conform deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii se contabilizează ca majorare concomitentă a profitului utilizat şi a datoriilor sau elementelor capitalului propriu ale entităţii. La reformarea bilanţului profitul utilizat al perioadei de gestiune se decontează la diminuarea (majorarea) profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune curente.
4. La reformarea bilanţului profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune se decontează şi se contabilizează:
5. ca diminuare a profitului net al perioadei de gestiune şi majorare a profitului nerepartizat sau diminuare a pierderii neacoperite a anilor precedenţi;
6. ca diminuare a profitului nerepartizat sau majorare a pierderii neacoperite a anilor precedenţi şi diminuare a pierderii nete a perioadei de gestiune.

***Exemplul 7.*** *O entitate a înregistrat în anul 201X venituri şi cheltuieli în sumă, respectiv, de 190 000 şi 110 000 lei, profitul constituind 80 000 lei. Conform deciziei consiliului entităţii 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 şi datoriilor faţă de proprietari;

*la 31 decembrie 201X:*

* decontarea veniturilor curente în sumă de 190 000 lei − ca diminuare a veniturilor curente şi 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 şi a cheltuielilor curente;

*la reformarea bilanţului:*

* decontarea profitului utilizat al perioadei de gestiune în sumă de 10 000 lei − ca diminuare concomitentă a profitului utilizat al perioadei de gestiune şi a profitului net al perioadei de gestiune;
* decontarea profitului net al perioadei de gestiune în sumă de 70 000 lei (190 000 lei − 110 000 lei − 10 000 lei) − ca diminuare a profitului net al perioadei de gestiune şi majorare a profitului nerepartizat al anilor precedenţi.

1. Corecţiile rezultatelor anilor precedenţi reprezintă profitul (pierderea) apărut în urma erorilor contabile comise la înregistrarea elementelor contabile în anii precedenţi, dar depistate şi corectate în perioada de gestiune. Aceste corecţii se contabilizează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare”. La reformarea bilanţului corecţiile rezultatelor anilor precedenţi se decontează la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi.
2. Utilizarea profitului nerepartizat al anilor precedenţi conform deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii, se contabilizează ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenţi şi majorare a datoriilor sau a elementelor capitalului propriu.

***Exemplul 8.*** *Adunarea generală a asociaţilor unei societăţi cu răspundere limitată din 4 aprilie 201X a decis de a repartiza profitul net al anului 201X-1 în sumă totală de 15 200 lei, din care 760 lei se îndreaptă pentru majorarea capitalul de rezervă, iar restul se distribuie şi se plăteşte asociaţilor în formă bănească.*

În baza datelor din exemplu, entitatea în aprilie 201X contabilizează repartizarea profitului ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenţi în sumă de 15 200 lei şi majorare a:

* capitalului de rezervă în sumă de 760 lei;
* datoriilor faţă de proprietari în sumă de 14 440 lei.

1. Acoperirea pierderilor anilor precedenţi în cursul perioadei de gestiune conform deciziei organului de conducere împuternicit al entităţii, se contabilizează în funcţie de sursa acoperirii pierderilor ca diminuare a rezervelor, a capitalului social, a primelor de capital sau a altor elemente de capital propriu, sau ca majorare a capitalului nevărsat şi diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenţi.

**Rezerve din reevaluare**

261. Rezervele din reevalure se contabilizează în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”

***Exemplul 9.*** *Conform bilanţului valoarea activelor nete ale unei societăţi cu răspunderea limitată la 31.12.201X este mai mică decît capitalul social al entităţii cu 9 500 lei din cauza pierderilor neacoperite. În condiţiile imposibilităţii compensării acestor pierderi pe seama reducerii capitalului social sau altor elemente de capital propriu, asociaţii la 3 aprilie 201X+1 au decis să acopere pierderile din contul contribuţiilor asociaţilor. Contribuţiile respective au fost achitate sub formă de numerar în aceeaşi lună.*

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

* acoperirea pierderilor în sumă de 9 500 lei − ca majorare a capitalului nevărsat şi diminuare a pierderilor neacoperite ale anilor precedenţi;
* încasarea numerarului în contul acoperirii pierderilor în sumă de 9 500 lei − ca majorare a numerarului şi diminuare a capitalului nevărsat.

***Alte elemente de capital propriu***

1. 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 entităţile cu proprietate publică, ca alte elemente de capital propriu pot fi înregistrate subvenţiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorităţi ale administraţiei publice, decontate (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) în conformitate cu pct.80 al prezentului standard.
2. Diferenţele favorabile sau nefavorabile de curs valutar aferente elementelor de capital propriu se contabilizează ca venituri sau cheltuieli curente în conformitate cu SNC „Diferenţe de curs valutar şi de sumă”.

**Contabilitatea datoriilor**

***Reguli generale***

1. Datoriile se recunosc în baza contabilităţii de angajamente în cazul în care:
2. există certitudinea că în urma stingerii (decontării) unei datorii va avea loc o ieşire de resurse, purtătoare de beneficii economice;
3. valoarea datoriei poate fi evaluată în mod credibil.
4. Datoriile se înregistrează în urma tranzacţiilor sau evenimentelor anterioare, care rezultă din contractele încheiate sau din cerinţele legislaţiei în vigoare (de exemplu, procurarea mărfurilor şi serviciilor cu achitare ulterioară, primirea creditelor bancare, calcularea impozitelor etc.).

***Exemplul 10.*** *O entitate a încheiat în noiembrie 201X un contract de vînzare-cumpărare a mărfurilor în valoare de 45 000 lei şi 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 recunoaşte datorii. Datoriile faţă de furnizori privind mărfurile procurate vor fi recunoscute în luna decembrie 201X, iar datoriile privind serviciile primite – în luna februarie 201X+1.

1. Datoriile se evaluează la valoarea nominală a acestora care urmează a fi achitată, inclusiv impozitele şi taxele prevăzute de legislaţie (taxa pe valoarea adăugată, accizele, alte impozite şi taxe).
2. În funcţie de termenul de achitare, datoriile se subdivizează în datorii curente şi pe termen lung. Datoria se consideră curentă atunci cînd ea urmează a fi stinsă în termen de 12 luni de la data raportării. Toate celelalte datorii se clasifică ca datorii pe termen lung.
3. După gradul de estimare datoriile se clasifică în datorii certe şi provizioane.

**331.** În funcţie de afilierea părţilor datoriile se clasifică în datorii faţă de părţile neafiliate şi afiliate. Componenţa părţilor afiliate este stabilită în SNC „Părţi afiliate şi contracte de societate civilă”. În cadrul datoriilor faţă de părţile afiliate se evidenţiază datoriile aferente intereselor de participare.

1. Diferenţele de curs valutar şi de sumă aferente datoriilor se contabilizează în conformitate cu SNC „Diferenţe de curs valutar şi de sumă”.
2. La data raportării entitatea determină cota curentă a datoriilor pe termen lung care se înregistrează ca diminuare a datoriilor pe termen lung şi majorare a datoriilor curente.
3. Nu se admite compensarea datoriilor şi creanţelor, cu excepţia cazurilor cînd se compensează datoriile faţă de un creditor cu creanţele acestuia şi cu condiţia că această compensare a fost convenită de părţi în mod explicit.
4. Stingerea datoriilor poate fi efectuată prin:
5. achitarea numerarului;
6. transmiterea altor active;
7. prestarea serviciilor;
8. substituirea unei datorii cu alta;
9. trecerea în cont a avansurilor acordate;
10. convertirea datoriei în aport în capital social etc.
11. Dacă la data raportării valoarea mijloacelor îndreptate pentru stingerea unei datorii depăşeşte suma acesteia, diferenţa respectivă se înregistrează ca creanţă.
12. Decontarea datoriilor se efectuează:
13. la renunţarea creditorului la drepturile sale;
14. la privarea creditorului de drepturile sale, inclusiv la expirarea termenului de prescripţie a datoriilor;
15. în alte cazuri prevăzute de legislaţie.

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

***Exemplul 11.*** *În urma inventarierii datoriilor la 31.12.201X s-a depistat că termenul de prescripţie al datoriei faţă de un furnizor pentru materialele procurate a expirat. Conducătorul entităţii a luat decizia de a deconta datoria cu termenul de prescripţie expirat în mărime de 21 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează anularea datoriei faţă de furnizor în sumă de 21 000 lei − ca diminuare a datoriilor curente şi majorare a veniturilor curente.

1. Datoriile se contabilizează în cadrul următoarelor grupe:
2. datorii financiare;
3. datorii comerciale;
4. datorii calculate;
5. subvenţii;
6. alte datorii.

***Datorii financiare***

1. Datoriile financiare includ datoriile aferente creditelor şi împrumuturilor primite pe un termen stabilit şi pentru o anumită plată (dobîndă) sau gratuit.

În cadrul împrumuturilor pe termen lung şi scurt se evidenţiază împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, inclusiv împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile şi alte împrumuturi.

1. Datoriile aferente principalului se recunosc pe măsura primirii creditelor şi împrumuturilor şi se înregistrează fie ca majorare a numerarului sau a altor active, fie ca diminuare a datoriilor respective concomitent cu majorarea datoriilor pe termen lung sau curente.
2. Datoriile aferente dobînzilor se recunosc pe măsura calculării lor conform condiţiilor contractuale şi se înregistrează ca majorare a cheltuielilor curente sau a valorii activelor cu ciclu lung de producţie şi majorare a datoriilor în conformitate cu SNC „Costurile îndatorării”.

***Exemplul 12.*** *La 1 octombrie 201X o entitate a primit un credit bancar pentru suplinirea mijloacelor circulante în sumă de 120 000 lei pe un termen de 2 ani cu rata anuală a dobînzii de 18%, care se calculează şi se achită lunar. Rambursarea creditului se efectuează anual în părţi egale. Conform extrasului de cont suma dobînzilor constituie:*

* *în anul 201X – 5 444 lei;*
* *în anul 201X+1 – 18 878 lei;*
* *în anul 201X+2 – 8 078 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 şi a datoriilor pe termen lung.

*în octombrie-decembrie 201X:*

* calcularea dobînzilor în sumă de 5 444 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;
* achitarea dobînzilor în sumă de 5 444 lei – ca diminuare concomitentă a numerarului şi a datoriilor curente.

*la 31 decembrie 201X:*

* înregistrarea cotei curente a datoriilor financiare pe termen lung în sumă de   
  60 000 lei – ca diminuare a datoriilor pe termen lung şi majorare a datoriilor curente.

*în ianuarie-decembrie 201X+1:*

* calcularea dobînzilor în sumă de 18 878 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;
* achitarea dobînzilor în sumă de 18 878 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului;
* rambursarea creditului în sumă de 60 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului.

*la 31 decembrie 201X+1:*

* înregistrarea cotei curente a datoriilor financiare pe termen lung în sumă de   
  60 000 lei – ca diminuare a datoriilor pe termen lung şi majorare a datoriilor curente.

*în ianuarie–septembrie 201X+2:*

* calcularea dobînzilor în sumă de 8 078 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente;
* achitarea dobînzilor în sumă de 8 078 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului;
* rambursarea creditului în sumă de 60 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului.

***Datorii comerciale***

1. Datoriile comerciale includ datoriile faţă de:
2. furnizori privind bunurile şi serviciile procurate;
3. cumpărători privind avansurile primite în contul livrării ulterioare de bunuri şi servicii etc;
4. locatori privind bunurile primite în leasing.
5. Datoriile comerciale se contabilizează pe măsura procurării bunurilor şi primirii serviciilor procurate ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor şi a datoriilor curente.
6. Datoriile comerciale recunoscute iniţial se ajustează ca urmare a:
7. primirii reducerilor de preţ de la furnizori;
8. returnării bunurilor procurate anterior;
9. corectării erorilor aferente valorii bunurilor (serviciilor) procurate în anii precedenţi.
10. Ajustarea datoriilor în cazul primirii reducerilor de preţ de la furnizori după intrarea bunurilor (primirea serviciilor) se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente.
11. Ajustarea datoriilor ca urmare a returnării bunurilor procurate se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a valorii activelor imobilizate sau curente returnate.

***Exemplul 13.*** *În noiembrie 201X o entitate a procurat 50 de seturi de mobilă pentru birou la preţ unitar de 2 400 lei (inclusiv TVA) cu scopul revînzării lor. La recepţionare s-a depistat 4 seturi defectate şi a fost înaintată o pretenţie furnizorului. După recunoaşterea pretenţiei de către furnizor seturile defectate au fost returnate în aceeaşi lună. Datoria pentru seturile de mobilă procurate a fost achitată în decembrie 201X.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în noiembrie 201X:*

* înregistrarea valorii de intrare a mobilei procurate în sumă de 100 000 lei (50 seturi x 2 400 lei : 6 x 5) – ca majorare concomitentă a stocurilor şi a datoriilor curente;
* trecerea în cont a sumei TVA aferentă mobilei procurate în sumă de 20 000 lei (50 seturi x 2 400 lei : 6) – ca diminuare a datoriilor faţă de buget şi majorare a datoriilor curente;
* stornarea valorii de intrare (fără TVA) a mobilei returnate în sumă de 8 000 lei   
  (2 400 lei x 4 seturi : 6 x 5) – ca diminuare a stocurilor şi a datoriilor curente;
* stornarea sumei TVA aferentă mobilei returnate în sumă de 1 600 lei (2 400 lei x 4 seturi : 6) – ca majorare a datoriilor faţă de buget şi diminuare a datoriilor curente;

*în decembrie 201X:*

* achitarea datoriei faţă de furnizor, ţinînd cont de mobila returnată în sumă de 110 400 lei (100 000 lei + 20 000 lei – 8 000 lei – 1 600 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a numerarului.

1. Ajustarea datoriilor comerciale în urma corectării erorilor aferente valorii activelor procurate în anii precedenţi şi aflate în gestiunea entităţii se contabilizează respectiv ca majorare concomitentă a valorii activelor şi a datoriilor curente sau ca diminuare concomitentă a datoriilor curente şi a valorii activelor.
2. Ajustarea datoriilor comerciale în urma corectării erorilor aferente valorii serviciilor procurate în anii precedenţi sau bunurilor procurate în anii precedenţi care la momentul depistării erorilor nu se află în gestiunea entităţii se contabilizează respectiv, ca diminuare a corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi şi majorare a datoriilor curente sau diminuare a datoriilor curente şi majorare a corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi.

***Datorii calculate***

1. Datoriile calculate includ:
2. datoriile faţă de personal;
3. datoriile privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
4. datoriile faţă de buget;
5. alte datorii.
6. Datoriile faţă de personal includ:
7. datoriile salariale – salariul de bază, sporurile, adaosurile, premiile, indemnizaţiile pentru incapacitatea temporară de muncă, indemnizaţiile pentru concediile de odihnă şi alte recompense acordate de entitate angajaţilor;
8. datoriile privind alte operaţiuni – ajutoarele materiale, recuperarea cheltuielilor privind deplasările în interes de serviciu, procurările de bunuri şi servicii efectuate de către angajaţi pentru entitate, utilizarea bunurilor personale în scopuri de serviciu etc.
9. Datoriile salariale faţă de personal se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor (în funcţie de destinaţia muncii prestate de către angajaţi) şi a datoriilor curente.
10. Datoriile faţă de personal privind alte operaţii se contabilizează ca majorare a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor sau ca diminuare a datoriilor comerciale şi majorare a datoriilor curente.
11. Datoriile faţă de personal se diminuează cu suma reţinerilor care includ:
12. reţineri fiscale (impozitul pe venit);
13. reţineri sociale (contribuţiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajaţilor);
14. alte reţineri (compensarea prejudiciului material, sumele salariului achitate în plus în urma unei greşeli de calcul, acoperirea avansului neutilizat şi nerestituit la timp, pensiile alimentare şi alte reţineri cu titlu executoriu, cotizaţiile sindicale etc.).
15. Reţinerile din salarii şi din alte venituri ale angajaţilor se efectuează la îndreptarea acestora spre plată şi se contabilizează ca diminuare a datoriilor faţă de personal şi majorare a datoriilor faţă de buget, datoriilor privind asigurările sociale de stat obligatorii şi asigurarea obligatorie de asistenţă medicală, datoriilor faţă de alţi creditori şi/sau diminuare a creanţelor personalului.
16. Datoriile privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală cuprind datoriile faţă de bugetul asigurărilor sociale de stat şi fondurile asigurării obligatorii de asistenţă medicală, inclusiv datoriile privind sancţiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislaţiei în domeniu. Datoriile angajatorului privind asigurările sociale de stat obligatorii şi asigurarea obligatorie de asistenţă medicală se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor (în funcţie de destinaţia muncii prestate de către angajaţi) şi a datoriilor curente.
17. Indemnizaţiile acordate angajaţilor din contul bugetului asigurărilor sociale de stat se contabilizează ca diminuare a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi majorare a datoriilor faţă de personal.

Modul de contabilizare a datoriilor faţă de personal, privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală este prezentat în anexa 1.

1. Datoriile faţă de buget includ angajamentele entităţii faţă de bugetul de stat şi bugetele unităţilor administrativ-teritoriale privind impozitele şi taxele generale de stat şi locale, inclusiv datoriile privind sancţiunile aplicate pentru încălcarea prevederilor legislaţiei fiscale, şi se contabilizează ca majorare a activelor, costurilor/cheltuielilor în funcţie de tipul impozitului (taxei), sau ca diminuare a datoriilor faţă de angajaţi sau alt personal şi majorare a datoriilor curente.
2. Alte datorii includ angajamentele entităţii faţă de companiile de asigurări, proprietari, veniturile anticipate, datoriile faţă de alţi creditori privind bunurile primite în gestiune economică, privind sancţiunile calculate pentru încălcarea condiţiilor contractuale, finanţările şi încasările cu destinaţie specială etc.
3. Datoriile faţă de companiile de asigurări includ datoriile privind asigurarea obligatorie şi benevolă a patrimoniului şi personalului şi se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor, costurilor/cheltuielilor şi a datoriilor curente.
4. Datoriile faţă de proprietari includ datoriile privind dividendele calculate şi alte operaţiuni. Datoriile privind dividendele calculate se contabilizează ca diminuare a profitului nerepartizat al anilor precedenţi sau ca majorare a profitului utilizat al perioadei de gestiune şi majorare a datoriilor curente.

***Exemplul 14.*** *La adunarea generală a proprietarilor (persoane fizice) unei entităţi din luna aprilie 201X+1 s-a decis repartizarea profitului obţinut în anul 201X pentru plata dividendelor în sumă de 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 şi majorare a datoriilor faţă de proprietari;

*în iunie 201X+1:*

* reţinerea impozitului pe venit din suma dividendelor achitate în mărime de 5 100 lei (85 000 lei x 6%) – ca diminuare a datoriilor faţă de proprietari şi majorare a datoriilor faţă de buget;
* achitarea dividendelor proprietarilor în mărime de 79 900 lei (85 000 lei – 5 100 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de proprietari şi a numerarului.

1. Veniturile anticipate reprezintă sumele primite (calculate) în perioada de gestiune curentă, dar care urmează a fi atribuite la veniturile curente ale perioadelor viitoare şi se înregistrează ca majorare concomitentă a numerarului sau creanţelor şi a datoriilor curente şi/sau pe termen lung. Decontarea veniturilor anticipate se efectuează uniform sau conform altei metode acceptate de entitate şi se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente.
2. Datoriile privind bunurile primite în gestiune economică apar în cazul primirii bunurilor de la alte entităţi (fondatori, organele administraţiei publice) în gestiune temporară şi se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor şi a datoriilor. Datoriile privind bunurile primite în gestiune economică se diminuează la returnarea activelor sau la recuperarea valorii acestora prin numerar sau altă formă de compensare. Returnarea activelor sau compensarea valorii lor se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor pe termen lung sau curente şi a valorii contabile a activelor returnate sau a numerarului. În cazul în care valoarea contabilă a activelor returnate este mai mică decît suma datoriilor, diferenţa se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente sau a capitalului neînregistrat. Dacă valoarea contabilă a activelor returnate este mai mare decît suma datoriilor, diferenţa se decontează la cheltuieli curente.
3. Datoriile privind sancţiunile calculate pentru încălcarea condiţiilor contractuale la recunoaşterea lor de către entitate sau în baza hotărîrii instanţei judecătoreşti se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente.
4. Finanţările şi încasările cu destinaţie specială includ numerarul şi/sau valoarea activelor primite (de primit) de la alte entităţi şi/sau persoane fizice pentru realizarea unor misiuni speciale (de exemplu, programe, proiecte). Recunoaşterea acestor finanţări şi încasări se înregistrează ca majorare simultană a creanţelor şi datoriilor (finanţărilor şi încasărilor cu destinaţie specială). Decontarea şi restituirea finanţărilor şi încasărilor cu destinaţie specială se contabilizează conform pct.75–79 din prezentul standard.

***Subvenţii***

1. Subvenţiile includ subvenţiile aferente activelor şi subvenţiile aferente veniturilor.
2. Subvenţiile aferente activelor reprezintă subvenţii primite sub formă de active imobilizate sau de mijloace băneşti destinate pentru procurarea/crearea şi/sau dobîndirea în alt mod a acestor active.
3. Subvenţiile aferente veniturilor cuprind toate subvenţiile, altele decît cele aferente activelor. Acestea pot fi destinate acoperirii costurilor/cheltuielilor perioadelor precedente, curente sau viitoare, sau pentru reducerea datoriilor faţă de stat şi/sau alţi creditori.
4. Subvenţiile se recunosc iniţial în baza contabilităţii de angajamente în cazul existenţei unei certitudini întemeiate că:
   1. entitatea va respecta condiţiile impuse de acordarea subvenţiilor;
   2. subvenţiile vor fi primite;
   3. valoarea subvenţiilor poate fi evaluată în mod credibil.
5. Subvenţiile se evaluează iniţial în funcţie de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Subvenţiile primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară în mărimea valorii de intrare a activelor primite care se determină în conformitate cu standardele de contabilitate.
6. Subvenţiile recunoscute se înregistrează iniţial (la primirea documentului confirmativ) ca majorare simultană a creanţelor şi a datoriilor (veniturilor anticipate). Primirea efectivă a subvenţiilor se reflectă ca majorare a activelor respective sau diminuare a datoriilor faţă de stat şi/sau alţi creditori şi diminuare a creanţelor.
7. Subvenţiile înregistrate ca datorii (venituri anticipate) se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectuate cheltuielile pe seama subvenţiilor. Această regulă nu se extinde asupra entităţilor de stat, municipale şi alte entităţi similare, inclusiv instituţiile publice cu autonomie financiară, care decontează subvenţiile în modul stabilit de pct. 80 din prezentul standard.
8. Subvenţiile aferente activelor amortizabile recunoscute pînă la transmiterea în exploatare a acestora se decontează la venituri curente pe parcursul perioadelor de utilizare a acestora şi în proporţia amortizării aferente activelor intrate pe seama subvenţiilor.

***Exemplul 15*.** *Pentru realizarea unui program de instruire o entitate a primit o subvenţie în sumă de 185 200 lei, destinată procurării calculatoarelor. Avizul privind acordarea subvenţiei a fost primit în mai 201X, iar mijloacele băneşti au fost încasate în iulie 201X. În august 201X entitatea a procurat din surse proprii şi din contul subvenţiei calculatoare în valoare totală de 463 000 lei care nu necesită costuri suplimentare de pregătire pentru utilizarea prestabilită şi au fost transmise în exploatare în aceiaşi lună. Durata de utilizare a calculatoarelor constituie 3 ani, amortizarea se calculează prin metoda liniară.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în mai 201X:*

* recunoaşterea subvenţiei în sumă de 185 200 lei – ca majorare concomitentă a creanţelor curente şi a veniturilor anticipate pe termen lung;

*în iulie 201X:*

* primirea subvenţiei în sumă de 185 200 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;

*în august 201X:*

* procurarea şi transmiterea în exploatare a calculatoarelor în valoare de 463 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale şi a datoriilor curente;

*în septembrie-decembrie 201X:*

* calcularea amortizării calculatoarelor în sumă de 51 444 lei [(463 000 lei : 3 ani) x (4 luni : 12 luni)] – ca majorare simultană a cheltuielilor curente şi a amortizării imobilizărilor corporale;
* înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 61 733 lei (185 200 lei : 3 ani) – ca diminuare a veniturilor anticipate pe termen lung şi majorare a veniturilor anticipate curente;
* decontarea subvenţiei utilizate în mărimea amortizării aferente calculatoarelor procurate din contul subvenţiei în sumă de 20 578 lei [(185 200 lei : 3 ani) x (4 luni : 12 luni)] lei – ca diminuare a veniturilor anticipate şi majorare a veniturilor curente.

1. Subvenţiile aferente activelor neamortizabile se decontează la venituri curente în perioadele în care au fost efectiv suportate cheltuielile aferente obligaţiilor impuse de acordarea subvenţiilor (de exemplu, acordarea subvenţiei sub formă de teren poate fi legată de construirea unei clădiri, în acest caz subvenţia se va recunoaşte ca venituri curente pe parcursul duratei de utilizare a clădirii).

761. Subvenţiile aferente activelor, recunoscute (primite) după transmiterea acestora în exploatare şi suportarea altor costuri, se decontează la venituri curente în următorul mod:

1) în perioada în care subvenţiile au fost recunoscute – în mărimea şi proporţia amortizării calculate şi a altor costuri suportate, inclusiv pînă la recunoaşterea subvenţiilor;

2) în perioadele ulterioare de utilizare a activelor intrate pe seama subvenţiilor- în modul prevăzut la pct.75-76.

**Exemplul 151.** În anii 201X‑201X+2 o entitate agricolă a suportat costuri de plantare, creştere şi îngrijire a unei plantaţii perene care a fost transmisă în exploatare în anul 201X+2. Costul de intrare al plantaţiei perene constituie 1580000 lei, durata de utilizare – 20 ani. În anul 201X+4, entitatea a beneficiat de subvenţii sub formă de numerar în mărime de 30% din costul de intrare al plantaţiei perene. Amortizarea plantaţiei perene pe anii 201X+2–201X+3 constituie 98750 lei, iar pe anul 201X+4–79000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

în anii 201X‑201X+3:

- reflectarea costurilor de plantare, creştere şi îngrijire a plantaţiei perene pînă la transmiterea în exploatare în sumă de 1580000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie şi majorare a datoriilor, amortizării mijloacelor fixe, diminuare a stocurilor etc.;

- transmiterea în exploatare a plantaţiei perene la costul de intrare de 1580000 lei – ca majorare a activelor biologice imobilizate şi diminuare a activelor biologice imobilizate în curs de execuţie;

- calcularea amortizării plantaţiei perene în sumă de 98750 lei – ca majorare concomitentă a costurilor curente şi a amortizării activelor biologice imobilizate.

în anul 201X+4:

- recunoaşterea subvenţiilor în sumă de 474000 lei (1580000 lei x 30%) – ca majorare concomitentă a creanţelor şi datoriilor pe termen lung (veniturilor anticipate);

- primirea subvenţiilor în sumă de 474000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor;

- calcularea amortizării plantaţiei perene în sumă de 79000 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a amortizării activelor biologice imobilizate;

- decontarea subvenţiilor aferente plantaţiei perene în sumă de 53325 lei [(98750 lei + 79000 lei) x 30%] – ca diminuare a veniturilor anticipate şi majorare a veniturilor curente.

1. Decontarea subvenţiilor aferente veniturilor se efectuează în următorul mod:
   1. subvenţiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor deja suportate se decontează integral la venituri curente în perioada în care subvenţiile au fost primite;
   2. subvenţiile destinate compensării costurilor/cheltuielilor perioadelor curente sau viitoare se decontează la venituri curente în perioadele în care costurile/cheltuielile au fost efectiv suportate;
   3. subvenţiile destinate reducerii datoriilor faţă de stat şi/sau alţi creditori se decontează la venituri curente în perioada în care subvenţiile au fost primite.
2. Restituirea subvenţiilor se înregistrează ca diminuare a veniturilor anticipate şi a valorii activelor rambursate sau majorare (restabilire) a datoriilor faţă de stat şi/sau alţi creditori decontate anterior.

***Exemplul 16.*** *În anul 201X o entitate a primit o subvenţie în sumă de 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 parţială a condiţiilor de acordare a subvenţiei în legătură cu care entitatea a restituit în aceeaşi lună prin mijloace băneşti subvenţia neutilizată în sumă de 200 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

*în anul 201X:*

* recunoaşterea subvenţiei în sumă de 350 000 lei – ca majorare simultană a creanţelor curente şi a veniturilor anticipate pe termen lung;
* primirea subvenţiei în sumă de 350 000 lei – ca majorare a numerarului şi diminuare a creanţelor curente;
* înregistrarea cheltuielilor de instruire efectuate din contul subvenţiei în sumă de 150 000 lei – ca majorare a cheltuielilor curente şi majorare a datoriilor curente şi/sau diminuare a valorii contabile a stocurilor utilizate;
* decontarea sumei subvenţiei utilizate în mărime de 150 000 lei – ca diminuare a veniturilor anticipate şi majorare a veniturilor curente;
* înregistrarea cotei curente a veniturilor anticipate pe termen lung în sumă de 200 000 lei (350 000 lei – 150 000 lei) – ca diminuare a veniturilor anticipate pe termen lung şi majorare a veniturilor anticipate curente.

*în anul 201X+1:*

* restituirea subvenţiilor în sumă de 200 000 lei – ca diminuare concomitentă a veniturilor anticipate curente şi a numerarului.

1. În cazul în care suma subvenţiei rambursată depăşeşte venitul anticipat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită se recunoaşte ca cheltuieli curente.

***Exemplul 17.*** *Utilizînd datele din exemplul 16 să presupunem că suma subvenţiei ce urmează a fi restituită în anul 201X+1 constituie 250 000 lei. Entitatea a restituit integral subvenţia prin mijloace băneşti în martie 201X+1.*

În baza datelor din exemplu entitatea contabilizează:

*în ianuarie 201X+1:*

* decontarea subvenţiei neutilizate în mărimea veniturilor anticipate în sumă de 200 000 lei (350 000 lei - 150 000 lei) – ca diminuare a veniturilor anticipate şi a majorare a datoriilor curente;
* înregistrarea diferenţei dintre suma subvenţiei decontată şi care urmează a fi rambursată în mărime de 50 000 lei (250 000 lei - 200 000 lei) – ca majorare simultană a cheltuielilor şi datoriilor curente.

*în martie 201X+1:*

* restituirea subvenţiei în sumă de 250 000 lei (200 000 lei + 50 000 lei) – ca diminuare simultană a datoriilor curente şi a numerarului.

1. Entităţile cu propritate publică decontează (după îndeplinirea condiţiilor contractuale) subvenţiile aferente activelor primite de la Guvern şi alte autorităţi ale administraţiei publice, înregistrate iniţial ca datorii pe termen lung (venituri anticipate), la majorarea altor elemente de capital propriu. Decontarea acestor subvenţii se înregistrează ca diminuare a altor elemente de capital propriu şi, respectiv, ca majorare a capitalului social şi/sau a veniturilor curente. Decontarea subvenţiilor aferente activelor primite de la instituţiile şi organizaţiile naţionale şi internaţionale se contabilizează în conformitate cu pct.75–761, iar subvenţiile aferente veniturilor – conform pct.77 din prezentul standard.

***Provizioane***

1. Provizioanele se recunosc în cazul respectării simultane a următoarelor condiţii:
   1. există o obligaţie generată de un eveniment anterior;
   2. este probabil ca o ieşire de resurse purtătoare de beneficii economice să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă; şi
   3. poate fi realizată o estimare credibilă curentă a valorii obligaţiei.
2. Obligaţiile aferente provizioanelor includ:
   1. obligaţiile legale care rezultă dintr-un contract (în mod explicit sau implicit) sau din prevederile legislaţiei;
   2. obligaţiile implicite care rezultă din acţiunile entităţii în cazul în care în rezultatul unei practici anterioare, prin politica sau declaraţia scrisă se confirmă că entitatea:
3. îşi asumă anumite responsabilităţi (de exemplu, obligaţia privind plata recompenselor pentru rezultatele activităţii anuale);
4. oferă asigurări partenerilor că îşi va onora responsabilităţile stabilite.
5. Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile şi cheltuielile estimate. Provizioanele se evaluează în suma costurilor necesare stingerii obligaţiei aferente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiilor aferente provizioanelor este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod raţional, pentru stingerea datoriei la data raportării sau pentru transferarea acestei sume unei terţe părţi la acel moment.
6. Provizioanele recunoscute se contabilizează ca majorare concomitentă a valorii activelor, costurilor/cheltuielilor curente şi a datoriilor pe termen lung sau curente.

851. Provizioanele se contabilizează în cadrul următoarelor categorii:

1) provizioane pentru beneficiile angajaţilor care se constituie pentru datoriile entităţii faţă de personal privind concediile de odihnă, pensiile, recompensele pentru rezultatele activităţii anuale şi alte plăţi rezultate din contractele colective şi individuale de muncă;

**Exemplul 171.** Conform situaţiei din 31.12.201X la entitate au rămas neutilizate 580 zile de concediu pentru acest an, inclusiv 230 zile – pentru muncitorii secţiilor de producţie şi 250 zile – pentru personalul administrativ. Salariu mediu pentru o zi constituie 180 lei – pentru muncitori şi 210 lei – pentru personalul administrativ.

Conform datelor din exemplu, la 31.12.201X entitatea va constitui un provizion în sumă de 93900 lei (230 zile x 180 lei + 250 zile x 210 lei), care se reflectă ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente şi datoriilor (provizioanelor).

2) provizioanele pentru garanţii acordate cumpărătorilor/clienţilor, care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparaţii şi deservirii în cursul perioadei de garanţie a bunurilor vîndute, pentru returnările şi reducerile de preţ la bunurile vîndute şi pentru alte garanţii care rezultă din contractele încheiate cu cumpărătorii/clienţii.

**Exemplul 172.** În anul 201X o entitate a vîndut mărfuri cu termen de garanţie de 12 luni. Dacă la toate mărfurile vîndute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparaţie ar constitui 100000 lei, iar la depistarea defectelor majore costurile de reparaţie s-ar ridica la 500000 lei. Experienţa anterioară şi previziunile entităţii arată că în anul următor 75% din mărfurile vîndute nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore, iar 5% – defecte majore.

În baza datelor din exemplu, în anul 201X entitatea va constitui un provizion pentru acoperirea costurilor de reparaţie pe perioada de garanţie în sumă de 45000 lei [(75% × 0) + (20% × 100000 lei) + (5% × 500000 lei)] care va fi înregistrat ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi a datoriilor (provizioanelor).

3) provizioane pentru impozite care se constituie pentru diferenţele de impozite rezultate din controalele inițiate și nefinisate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanţele judecătoreşti, precum şi în alte situaţii care pot genera datorii aferente impozitelor şi taxelor, inclusiv majorări de întîrziere (penalități) și amenzi.

**Exemplul 173**. În urma unui control fiscal în derulare, o entitate a luat cunoştinţă că la 31.12.201X are de plătit suplimentar impozite în sumă de 125600 lei. Controlul se va finaliza în anul 201X+1 şi este foarte probabil ca suma constatată a impozitelor va fi imputată entităţii.

În baza datelor din exemplu la 31.12.201X entitatea va constitui un provizion în sumă de 125600 lei, care se va înregistra ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente şi datoriilor (provizioanelor).

4) alte provizioane care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor legate de litigii, de protecţia mediului, de ieşirea imobilizărilor corporale, de restructurarea entităţii şi în alte scopuri stabilite de legislaţie şi/sau de conducerea entităţii.

1. Provizioanele se utilizează numai în scopurile pentru care au fost iniţial constituite. Utilizarea provizioanelor se contabilizează ca diminuare a acestora şi majorare a datoriilor, diminuare a stocurilor, costurilor etc.
2. Provizioanele se revizuiesc la fiecare dată de raportare şi se ajustează pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

***Exemplul 19.*** *Utilizînd datele din exemplul 17 să presupunem, că în urma estimărilor suplimentare costurile de reparaţie a mărfurilor vîndute 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 reparaţie pe perioada de garanţie cu suma de 6 500 lei [(75% x 0) + (20% x 15 000 lei) + (5% x 70 000 lei)] care va fi înregistrată ca majorare concomitentă a cheltuielilor şi a datoriilor curente.

1. În cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse purtătoare de beneficii economice, provizionul se anulează prin decontare la venituri curente.

***Exemplul 20*.** *Soldul provizionului privind plata recompenselor pentru rezultatele activităţii anuale la 31 decembrie 201X constituie 8 600 lei. În conformitate cu prevederile contractului colectiv de muncă şi cu politicile contabile, începînd cu 1 ianuarie 201X+1 entitatea nu va mai constitui provizion privind plata recompenselor sus-menţionate.*

În baza datelor din exemplu, entitatea va deconta soldul provizionului neutilizat la 31 decembrie 201X în sumă de 8 600 lei − ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente.

1. Provizioanele privind creanţele compromise se contabilizează conform SNC „Creanţe şi investiţii financiare”.

**Prezentarea informaţiilor**

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

1) capitalul propriu:

a) cauzele modificărilor semnificative ale elementelor capitalului propriu în perioada de gestiune;

b) suma dividendelor calculate în perioada de gestiune;

c) mărimea (cuantumul) dividendelor pe o acţiune a societăţii pe acţiuni;

2) datoriile financiare, comerciale şi calculate:

a) valoarea contabilă a fiecărei categorii (grupe) de datorii la începutul şi sfîrşitul perioadelor de gestiune;

b) suma datoriilor cu termenul cu prescripţie expirat decontate în perioada de gestiune;

3) subvenţiile:

a) valoarea contabilă a subvenţiilor la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune;

b) mărimea subvenţiilor primite şi decontate pe parcursul perioadei de gestiune;

c) mărimea subvenţiilor restituite în perioada de gestiune şi/sau care urmează a fi restituite în perioada de gestiune ulterioară şi motivele restituirii acestora;

4) provizioanele:

a) tipurile provizioanelor constituite;

b) provizioanele suplimentare constituite în perioada de gestiune, inclusiv majorările provizioanelor existente;

c) sumele provizioanelor utilizate şi anulate în perioada de gestiune.

**Prevederi tranzitorii**

1. Prezentul standard se aplică începînd cu data intrării în vigoare.
2. La data intrării în vigoare a prezentului standard entitatea va deconta:
   1. soldul subvenţiilor (cu excepţia entităţilor de stat, municipale şi alte entităţi similare, inclusiv instituţiile publice cu autonomie financiară) – la datorii (venituri anticipate) pe termen lung sau curente;
   2. datoriile faţă de proprietari privind aporturile depuse pentru majorarea capitalul social – la capital propriu (neînregistrat);
   3. reducerea şi ecartul de evaluare – în cazul modificării metodei de evaluare ulterioară a activelor imobilizate – la rezultatele financiare ale anilor precedenţi.

**Data intrării în vigoare**

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

Anexa 1

**Modul de contabilizare a datoriilor faţă de personal, privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală**

***Date iniţiale.*** *O entitate a calculat în luna octombrie 201X salarii în mărime de 125 000 lei, inclusiv:*

* *personalului administrativ al entităţii – 35 000 lei;*
* *muncitorilor care participă la construcţia 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 contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului constituie 28 750 lei, inclusiv aferente salariului:*

* *personalului administrativ – 8 050 lei;*
* *muncitorilor care participă la construcţia unei clădiri – 4 600 lei;*
* *muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 13 800 lei;*
* *personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 2 300 lei.*

*Suma primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorului constituie 4 375 lei, inclusiv aferente salariului:*

* *personalului administrativ – 1 225 lei;*
* *muncitorilor care participă la construcţia unei clădiri – 700 lei;*
* *muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor – 2 100 lei;*
* *personalului angajat în procesul de desfacere a produselor – 350 lei.*

*Din salariile calculate s-au efectuat următoarele reţineri:*

* *impozitul pe venit al persoanelor fizice – 14 125 lei;*
* *contribuţiile individuale de asigurări sociale de stat obligatorii – 7 500 lei;*
* *primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatului – 4 375 lei;*
* *sumele avansurilor acordate angajaţilor şi nerestituite în termen – 2 525 lei;*
* *suma prejudiciului material cauzat entităţii de către un angajat – 4 000 lei.*

*Datoriile faţă de personal, privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii, primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi impozitul pe venit au fost achitate pe 31 octombrie 201X.*

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

* 1. Calcularea salariului:
* personalului administrativ în mărime de 35 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative şi a datoriilor faţă de personal;
* muncitorilor care participă la construcţia clădirii în mărime de 20 000 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor faţă de personal;
* muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 60 000 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a datoriilor faţă de personal;
* personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 10 000 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire şi a datoriilor faţă de personal;
  1. Calcularea contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului aferente salariului:
* personalului administrativ în mărime de 8 050 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative şi a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;
* muncitorilor care participă la construcţia clădirii în mărime de 4 600 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;
* muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de   
  13 800 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;
* personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 2 300 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire şi a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;
  1. Calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatorului aferente salariului:
* personalului administrativ în mărime de 1 225 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor administrative şi a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
* muncitorilor care participă la construcţia clădirii în mărime de 700 lei – ca majorare concomitentă a imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
* muncitorilor care participă nemijlocit la fabricarea produselor în mărime de 2 100 lei – ca majorare concomitentă a costurilor de producţie şi a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
* personalului angajat în procesul de desfacere a produselor în mărime de 350 lei – ca majorare concomitentă a cheltuielilor de distribuire şi a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
  1. Reţinerea din salariile calculate a:
* impozitului pe venit al persoanelor fizice în mărime de 14 125 lei – ca diminuare a datoriilor faţă de personal şi majorare a datoriilor faţă de buget;
* contribuţiilor individuale de asigurări sociale de stat în mărime de 7 500 lei – ca diminuare a datoriilor faţă de personal şi majorare a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii;
* primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală ale angajatului în mărime de 4 375 lei – ca diminuare a datoriilor faţă de personal şi majorare a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală;
* sumelor avansurilor acordate şi nerestituite în termen în mărime de 2 525 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de personal şi a creanţelor personalului;
* sumei prejudiciului material cauzat entităţii de către angajat în mărime de 4 000 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de personal şi a creanţelor personalului;
  1. Achitarea datoriilor privind:
* contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii în mărime de 36 250 lei (8 050 lei + 4 600 lei + 13 800 lei + 2 300 lei + 7 500 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi a numerarului;
* primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală în mărime de 8 750 lei (1 225 lei + 700 lei + 2 100 lei + 350 lei + 4 375 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a numerarului;
* impozitul pe venit al persoanelor fizice în mărime de 14 125 lei – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă buget şi a numerarului;
* salariile angajaţilor în mărime de 92 475 lei (125 000 lei – 7 500 lei –   
  4 375 lei – 14 125 lei – 2 525 lei – 4 000 lei) – ca diminuare concomitentă a datoriilor faţă de personal şi a numerarului.