**AUTORITATE DE SUPRAVEGHERE FINANCIARA**

**Normă**

**pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale**

**și situațiile financiare anuale consolidate, aplicabile entităților autorizate,**

**reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară**

**- Sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare**

În conformitate cu prevederile art.1 alin. (2), art. 2 alin. (1) lit. a) și d), art. 6 alin. (2) și ale art. 14 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 93/2012 privind înființarea, organizarea și funcționarea Autorității de Supraveghere Financiară, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.113/2013, cu modificările și completările ulterioare,

În baza prevederilor art. 4 alin. (3) lit. b) din Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

Potrivit deliberărilor Consiliului Autorităţii de Supraveghere Financiară din ședința din data de 16 decembrie 2015

Autoritatea de Supraveghere Financiară emite prezenta normă.

Art. 1. – Se aprobã Reglementãrile contabile privind situațiile financiare anuale și situațiile financiare anuale consolidate, aplicabile entitãților autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiarã - Sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare, prevăzute în anexa care face parte integrantă din prezenta normă.

Art. 2. – Prezenta normă se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, în Buletinul Autorităţii de Supraveghere Financiară, precum şi pe site-ul acesteia şi intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Art. 3. – (1) Prevederile prezentei norme sunt aplicabile de la data de 1 ianuarie 2016.

(2) La data prevăzută la alin.(1) se abrogă:

a) Regulamentul nr. 3/2011 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII - a a Comunităţilor Economice Europene aplicabile entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, aprobat prin Ordinul Comisiei Naţionale a Valorilor Mobiliare nr. 12/2011;

b) Regulamentul nr. 4/2011privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV - a a Comunităţilor Economice Europene aplicabile entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, aprobat prin Ordinul Comisiei Naţionale a Valorilor Mobiliare nr. 13/2011.

Președintele Autorităţii de Supraveghere Financiară,

Mișu Negrițoiu

București,

Nr.40/28.12.2015

Anexă

***Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale***

***și situațiile financiare anuale consolidate, aplicabile entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară din Sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare***

**CAPITOLUL 1**

**DOMENIUL DE APLICARE, DEFINIȚII ȘI CATEGORII DE ENTITĂȚI**

**Secțiunea 1.1**

**Domeniul de aplicare**

Art.1 - Prezentele reglementări prevăd:

a) formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare și publicare a situațiilor financiare anuale, potrivit legii, planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor.

b) forma și conținutul situațiilor financiare anuale consolidate, precum și regulile de întocmire, aprobare, auditare și publicare a situațiilor financiare anuale consolidate.

Art.2 - (1) Prevederile prezentelor reglementări sunt aplicabile următoarelor entități autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară, din Sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare:

1. traderi
2. consultanți de investiții

(2) Prezentele reglementări, în ceea ce privește situațiile financiare anuale, se aplică și de către subunități fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la alin.(1), cu sediul în România, precum și subunități fără personalitate juridică din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, în condițiile prevăzute de prezentele reglementări.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, prin subunități fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, se înțelege sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte asemenea unități fără personalitate juridică, înființate potrivit legii.

(4) Subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, organizează și conduc contabilitatea proprie la nivel de balanță de verificare, astfel încât aceasta să permită determinarea informațiilor și a obligațiilor prevăzute de lege, iar persoanele juridice cărora le aparțin să poată întocmi situații financiare anuale.

(5) Activitatea desfășurată în străinătate de subunități fără personalitate juridică, și care aparțin persoanelor juridice cu sediul în România, se include în situațiile financiare anuale ale persoanei juridice române și se raportează pe teritoriul României, potrivit prezentelor reglementări.

(6) În cazul asocierilor în participaţie încheiate între o persoană juridică română şi o persoană juridică străină, contabilitatea se ţine de către persoana desemnată de asociaţi, care răspunde potrivit legii. La organizarea şi conducerea contabilităţii asocierii în participaţie trebuie avute în vedere atât prezentele reglementări, cât şi cerinţele care rezultă din alte prevederi legale.

(7) Prezentele reglementări se aplică, de asemenea, asocierilor în participaţie între persoane juridice străine (nerezidente), înregistrate în România. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligaţiile fiscale organizează şi conduce evidenţa contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informaţiile şi obligaţiile prevăzute de lege, fără a întocmi situaţii financiare anuale.

Art.3 - Prezentele reglementări transpun parțial prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr.L 182 din data de 29 iunie 2013 .

**Secțiunea 1.2**

**Definiții**

Art.4 - În înțelesul prezentelor reglementări, termenii și expresiile de mai jos au următoarele înțelesuri/semnificații:

*1. interese de participare* - drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitatea entității care deține drepturile respective. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune a fi un interes de participare, dacă depășește un procentaj de 20%;

*2. parte afiliată* – conform definiției prevăzută de Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), adoptate în conformitate cu prevederile Regulamentului (CE) nr.1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate;

*3. active imobilizate* – reprezintă activele destinate pentru a fi utilizate de către entitate o perioadă îndelungată, respectiv mai mare de un an;

*4. cifra de afaceri netă* – însumarea sumelor rezultate din vânzarea de produse și prestarea de servicii după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri;

*5. durată de utilizare economică* *reprezintă* *durata de viață utilă,* respectiv:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

b) numărul de unități de producție sau unități similare preconizate a fi obținute din activ de către o entitate;

*6. activități curente* – orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a afacerilor sale, precum și activitățile conexe în care aceasta se angajează și care sunt o continuare a primelor activități menționate, incidente acestora sau care rezultă din acestea;

*7. cost de achiziție* – reprezintă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventuale reduceri ale costului de achiziție;

*8. cost de producție* – reprezintă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile, precum și alte costuri ce pot fi atribuite direct bunului în cauză;

*9. ajustare de valoare* – reprezintă ajustările destinate să țină seama de modificările valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă modificarea este definitivă sau nu;

Ajustările negative de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare amortizări, și/sau ajustări provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierii activelor.

*10. societate – mamă* – reprezintă o entitate care controlează una sau mai multe filiale;

*11. filială* – reprezintă o entitate controlată de o societate – mamă, inclusiv orice filială a societății – mamă care le conduce;

*12. grup –* reprezintă o societate – mamă și toate filialele acesteia;

*13. entități afiliate* – reprezintă două sau mai multe entități din cadrul unui grup;

*14. entitate asociată* – reprezintă o entitate în care o altă entitate are un interes de participare și ale cărei politici de funcționare și financiare fac obiectul unei influențe semnificative exercitate de către cealaltă entitate. Se consideră că o entitate exercită o *influență semnificativă* asupra altei entități dacă deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale acționarilor/asociaților respectivei entități;

*15. prag de semnificație* – reprezintă statutul informațiilor în cazul în care se poate anticipa în mod rezonabil că omiterea sau prezentarea eronată a acestora influențează deciziile pe care utilizatorii le adoptă pe baza situațiilor financiare ale entității. Pragul de semnificație al elementelor individuale se evaluează în contextul altor elemente similare;

*16. capital autorizat* – reprezintă suma maximă a capitalului subscris potrivit statutului sau adunării generale;

*17. segment de activitate* - este o componentă a unei entități:

(a) care se angajează în activități de afaceri din care poate obține venituri și de pe urma cărora poate suporta cheltuieli (inclusiv venituri și cheltuieli aferente tranzacțiilor cu alte componente ale aceleiași entități),

(b) ale cărei rezultate din activitate sunt examinate în mod periodic de către principalul factor decizional operațional al entității în vederea luării de decizii cu privire la alocarea resurselor pe segment și a evaluării performanței acestuia, și

(c) pentru care sunt disponibile informații financiare distincte;

*18. clase de acțiuni –* o grupare în funcție de caracteristicile acestora, stabilite potrivit legii;

*19. valoarea justă –* prețul încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data de evaluare;

*20. activ cu ciclu lung de fabricaţie -* un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanţială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sau pentru vânzare;

*21. piață credibilă* are semnificația pieței active, respectiv o piață pe care tranzacțiile cu activul sau datoria în cauză au loc la un volum și cu o frecvență suficiente pentru a oferi informații de preț în mod constant;

*22. combinarea de întreprinderi* - o tranzacție sau un alt eveniment prin care un dobânditor (entitatea care obține controlul asupra entității dobândite) obține controlul asupra uneia sau mai multor entități;

*23. valoarea contabilă a unui activ -* valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile şi ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare;

*24. valoarea de inventar a unui activ –* valoarea contabilă a activului, stabilită cu ocazia evaluării la inventariere, respectiv valoarea înscrisă în listele de inventariere;

*25. valoare realizabilă netă a stocurilor –* prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

**Secțiunea 1.3**

**Reglementări privind contabilitatea**

Art.5 – (1) Entitățile au obligația să conducă contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare anuale.

(2) Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută.

(3) Operațiunile în valută se înregistrează în contabilitate, atât în valută, cât și în lei, la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională la României, valabil la data efectuării acestora.

Art.6 – (1) Planul de conturi conține opt clase de conturi simbolizate cu o cifră, grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre, conturi sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre, conturi sintetice de gradul III simbolizate cu cinci cifre.

(2) Conturile sintetice din planul de conturi general se pot dezvolta pe conturi analitice în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale fiecărei entități.

(3) Conturile prevăzute în planul de conturi general sunt ordonate în funcție de lichiditatea activelor și exigibilitatea pasivelor.

**CAPITOLUL 2**

**DISPOZIȚII ȘI PRINCIPII GENERALE**

**Secțiunea 2.1**

**Dispoziții generale**

Art.7 – (1) Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar.

(2) Entitățile întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

1. bilanț
2. cont de profit și pierdere
3. situația modificărilor capitalului propriu
4. situația fluxurilor de trezorerie
5. note explicative la situațiile financiare anuale

(3) Situațiile financiare anuale se întocmesc în mod clar și în conformitate cu dispozițiile prezentelor reglementări.

Situaţiile financiare anuale trebuie însoţite de o declaraţie scrisă de asumare a răspunderii conducerii entității pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale potrivit prezentelor reglementări. Informaţiile cuprinse în această declaraţie sunt cele prevăzute de legea contabilităţii.

(4) Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii entității.

(5) În cazul în care aplicarea prezentelor reglementări nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii entității, în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații suplimentare necesare pentru a fi respectată cerința respectivă.

(6) Dacă, în cazuri excepționale, aplicarea unei dispoziții din prezentele reglementări este contrară obligației prevăzute la alin.(4), dispoziția respectivă nu se aplică, în vederea oferirii unei imagini fidele a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau a pierderii entității. Neaplicarea unei astfel de dispoziții trebuie prezentată în notele explicative la situațiile financiare anuale, împreună cu o explicație a motivelor și a efectelor sale asupra valorilor activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității.

Art.8 – (1) Elementele direct legate de evaluarea poziției financiare, reflectate în bilanț, sunt activele, datoriile și capitalurile proprii.

(2) În înțelesul prezentelor reglementări:

1. a) un activ este o resursă controlată de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se preconizează că vor decurge beneficii economice viitoare pentru entitate;
2. b) o datorie este o obligație actuală a entității, rezultată din evenimente trecute, a cărei decontare se așteaptă să determine o ieșire de resurse încorporând beneficii economice din entitate;
3. c) capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

(3) Beneficiile economice viitoare încorporate într-un activ reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar și de echivalente de numerar către entitate. Acest potențial poate fi unul productiv, făcând parte din activitățile de exploatare ale entității. De asemenea, se poate transforma în numerar sau echivalente de numerar sau poate avea capacitatea de a reduce ieșirile de numerar, precum un proces alternativ de producție care micșorează costurile.

(4) Beneficiile economice viitoare încorporate într-un activ pot intra în entitate în mai multe moduri. De exemplu, un activ poate fi:

a) utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producția de bunuri destinate vânzării de către entitate;

b) schimbat pentru alte active;

c) utilizat pentru decontarea unei datorii; sau

d) distribuit proprietarilor entității.

Art.9 – (1) Elementele direct legate de evaluarea performanței, prin intermediul contului de profit și pierdere, sunt veniturile și cheltuielile.

(2) În înțelesul prezentelor reglementări:

1. a) veniturile sunt majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma intrărilor de active sau a măririi valorii activelor sau a diminuării datoriilor, care au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuții ale participanților la capitalurile proprii.
2. b) cheltuielile sunt scăderi ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma unor ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau a creșterii unor datorii, care au drept rezultat reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele legate de distribuirea către participanții la capitalul propriu.

Art.10 - ASF poate solicita entităților, prezentarea în situațiile financiare anuale a unor informații suplimentare față de cele ce trebuie prezentate în conformitate cu prezentele reglementări.

**Secțiunea 2.2**

**Carateristici ale informațiilor financiare**

**Caracteristici calitative**

Art.11 – (1) Caracteristicile calitative sunt atributele care identifică tipurile de informații care pot fi utile pentru utilizatorii de informații în luarea unor decizii.

(2) Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare utile se aplică informațiilor financiare prezentate prin situațiile financiare, precum și informațiilor financiare oferite prin alte modalități.

(3) Pentru ca informațiile financiare să fie utile, ele trebuie să fie relevante și să reprezinte exact ceea ce își propun să reprezinte. Utilitatea informațiilor financiare este amplificată dacă acestea sunt comparabile, verificabile, oportune și inteligibile.

**Subsecțiunea 2.2.1**

**Caracteristicile calitative fundamentale**

Art.12 - Caracteristicile calitative fundamentale sunt relevanța și reprezentarea exactă.

**Relevanță**

Art.13 – (1) Informațiile financiare relevante sunt cele care au capacitatea de a genera o diferență în deciziile luate de către utilizatori. Informațiile pot avea capacitatea de a genera o diferență în luarea unei decizii chiar dacă unii utilizatori aleg să nu profite de aceste informații sau dacă le cunosc deja din alte surse.

(2) Informațiile financiare au capacitatea de a genera o diferență în luarea unor decizii dacă au valoare predictivă, valoare de confirmare sau ambele.

(3) Informațiile financiare au valoare predictivă dacă pot fi utilizate ca intrări în procesele aplicate de utilizatori pentru a previziona rezultate viitoare. Pentru a avea valoare predictivă, informațiile financiare nu trebuie să reprezinte o previziune sau o prognoză. Informațiile financiare cu valoare predictivă sunt folosite de utilizatori pentru realizarea propriilor lor predicții.

Informațiile financiare au valoare de confirmare dacă oferă feedback privind (confirmă sau modifică) evaluări anterioare.

(4) Valoarea predictivă și valoarea de confirmare a informațiilor financiare sunt în strânsă legătură. Informațiile care au valoare predictivă au adesea și valoare de confirmare. De exemplu, informațiile privind venitul pentru anul curent, care pot fi utilizate ca bază pentru prognozarea veniturilor în anii viitori, pot fi, de asemenea, comparate cu previziunile pentru anul curent realizate în anii anteriori. Rezultatele acestor comparații pot ajuta utilizatorii să corecteze și să îmbunătățească procesele utilizate pentru realizarea previziunilor anterioare.

**Prag de semnificație**

Art.14 - Informațiile sunt semnificative dacă omiterea sau prezentarea lor eronată ar putea influența deciziile pe care utilizatorii le iau pe baza informațiilor financiare privind o anumită entitate. Pragul de semnificație este un aspect al relevanței specific unei entități bazat pe natura sau magnitudinea, sau pe ambele, elementelor la care se referă informațiile în contextul raportului financiar al unei entități individuale. În consecință, prezentele reglementări nu specifică un prag cantitativ pentru semnificație și nu poate predetermina ce ar putea fi semnificativ într-o anumită semnificație.

**Reprezentare exactă**

Art.15 – (1) Situațiile financiare reprezintă fenomenele economice în cuvinte și cifre. Pentru a fi utile, informațiile financiare nu trebuie numai să reprezinte fenomenele relevante, ci trebuie și să reprezinte exact fenomenele pe care își propune să le reprezinte. Pentru a fi o reprezentare exactă, o descriere trebuie să aibă trei caracteristici: completă, neutră și fără erori.

(2) O descriere completă include toate informațiile necesare pentru ca un utilizator să înțeleagă fenomenul descris, inclusiv toate descrierile și explicațiile necesare. De exemplu, o descriere completă a activelor grupului include, cel puțin, o descriere a naturii activelor grupului, o descriere numerică a tuturor activelor grupului și o descriere a ceea ce reprezintă descrierea numerică (de exemplu, costul inițial sau valoarea justă). Pentru unele elemente, o descriere completă poate să impună explicații privind faptele semnificative referitoare la calitatea și natura elementelor, factorilor și circumstanțelor care ar putea să le afecteze calitatea și natura, și procesul utilizat pentru a determina descrierile numerice.

(3) O descriere neutră este una care nu suportă influențe în selecția și prezentarea informațiilor financiare. O descriere neutră nu este denaturată, ponderată, accentuată, neaccentuată sau manipulată în alt fel pentru a crește probabilitatea ca informațiile financiare să fie primite favorabil sau nefavorabil de către utilizatori. Informațiile neutre nu înseamnă informații fără scop sau fără influență asupra compartimentului. Din contră, informațiile financiare relevante sunt, prin definiție, cele care au capacitatea de a genera o diferență în deciziile luate de către utilizatori.

(4) Reprezentarea exactă nu înseamnă exactitudine sub toate aspectele. Fără erori înseamnă că nu există erori sau omisiuni în descrierea fenomenelor, iar procesul utilizat pentru a genera informațiile raportate a fost selectat și aplicat fără erori în cadrul procesului.

**Aplicarea caracteristicilor calitative fundamentale**

Art.16 - Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie relevante, cât și reprezentate exact. Nicio reprezentare exactă a unui fenomen irelevant, și nicio reprezentare inexactă a unui fenomen relevant nu ajută utilizatorii în luarea unor decizii bune.

**Subsecțiunea 2.2.2**

**Caracteristicile calitative amplificatoare**

Art.17 – (1) Comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea sunt caracteristici calitative care amplifică utilitatea informațiilor relevante și reprezentate exact.

(2) Caracteristicile calitative amplificatoare pot ajuta în alegerea unei modalități din două alternative care trebuie utilizată pentru a descrie un fenomen, dacă se consideră că ambele sunt la fel de relevante și exact reprezentate.

**Comparabilitate**

Art.18 – (1) Deciziile utilizatorilor presupun alegerea între alternative, de exemplu, vânzarea sau păstrarea unei investiții sau investirea într-o entitate sau în alta. Informațiile privind o entitate sunt mult mai utile dacă pot fi comparate cu informații similare despre alte entități și cu informații similare despre aceeași entitate aferente unei alte perioade sau date.

(2) Comparabilitatea este una din caracteristicile calitative care permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă similitudinile și diferențele dintre elemente. Spre deosebire de celelalte caracteristici calitative, comparabilitatea nu se referă la un singur element. O comparație necesită cel puțin două elemente.

(3) Consecvența, deși ține de comparabilitate, nu este identică cu aceasta. Consecvența se referă la utilizarea acelorași metode pentru aceleași elemente, fie de la o perioadă la alta în cadrul entității în cauză, fie într-o singură perioadă pentru entități diferite. Comparabilitatea este scopul; consecvența ajută la atingerea acestui scop.

(4) Comparabilitatea nu este uniformitate. Pentru ca informațiile să fie comparabile, aspectele similare trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit. Comparabilitatea informațiilor financiare nu este amplificată dacă aspectele diferite sunt făcute să pară similare, și nici dacă aspectele similare sunt făcute să pară diferite.

Art.19 – (1) Este posibil să se obțină un anumit grad de comparabilitate prin satisfacerea caracteristicilor calitative fundamentale. O reprezentare exactă a unui fenomen economic relevant trebuie, în mod firesc, să aibă un anumit grad de comparabilitate cu o reprezentare exactă a unui fenomen economic relevant similar al unei alte entități.

(2) Deși un fenomen economic unic poate fi reprezentat exact în multiple moduri, permiterea unor metode contabile alternative pentru același fenomen economic diminuează comparabilitatea.

**Verificabilitate**

Art.20 – (1) Verificabilitatea ajută în asigurarea utilizatorilor că informațiile reprezintă exact fenomenele economice pe care își propun să le reprezinte. Prin verificabilitate se înțelege că diferiți observatori independenți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens, dar nu neapărat la un acord total, că o anumită descriere este o reprezentare exactă. Pentru a fi verificabile, informațiile cuntificate nu trebuie să fie o singură estimare punctuală. Un interval de valori posibile și probabilitățile aferente acestora pot fi, de asemenea, verificate.

(2) Verificarea poate fi directă sau indirectă. Verificarea directă se referă la verificarea unei valori sau a altor reprezentări prin observare directă, de exemplu, prin numărarea banilor.

Verificarea indirectă se referă la verificarea intrărilor pentru un model, o formulă sau o altă tehnică și la recalcularea rezultatelor prin utilizarea aceleiași metodologii. Un exemplu îl reprezintă verificarea valorilor contabile ale stocurilor prin verificarea intrărilor (cantități și costuri) și prin recalcularea stocurilor finale prin utilizarea acelorași ipoteze privind fluxul costurilor (de exemplu, utilizarea metodei FIFO).

(3) Pot exista cazuri, în care se poate să nu fie posibil să se verifice unele explicații și informații cu caracter previzional până într-o perioadă viitoare sau chiar deloc. Pentru a ajuta utilizatorii să decidă dacă doresc să utilizeze respectivele informații, ar fi, în mod normal, necesar să se prezinte ipotezele fundamentale, metodele de compilare a informațiilor și alți factori și circumstanțe care susțin informațiile.

**Oportunitate**

Art.21 – Oportunitatea înseamnă că informațiile sunt disponibile pentru factorii decizionali în timp util pentru a le influența deciziile. În general, cu cât sunt mai vechi informațiile, cu atât sunt mai puțin utile. Totuși, unele informații pot să rămână oportune mult timp după finalul perioadei de raportare deoarece, de exemplu, unii utilizatori ar putea fi nevoiți să identifice și să aprecieze tendințele.

**Inteligibilitate**

Art.22 – (1) Clasificarea, caracterizarea și prezentarea în mod clar și concis a informațiilor le fac pe acestea inteligibile.

(2) Unele fenomene sunt inerent complexe și nu pot fi transformate în fenomene ușor de înțeles. Excluderea informațiilor privind aceste fenomene din rapoartele financiare ar putea conduce la situația ca aceste rapoarte să fie mai ușor de înțeles, dar incomplete și, prin urmare, potențial înșelătoare.

(3) Raportele financiare sunt întocmite pentru utilizatorii care dispun de cunoștințe suficiente privind activitățile de afaceri și economice și care studiază și analizează informațiile cu atenția cuvenită. Este posibil ca, uneori, chiar și utilizatorii bine informați și atenți să fie nevoiți să solicite ajutorul unui consilier pentru a înțelege informațiile privind fenomenele economice complexe.

**Aplicarea caracteristicilor calitative amplificatoare**

Art.23 - Caracteristicile calitative amplificatoare trebuie maximizate în măsura în care acest lucru este posibil. Aceste, caracteristici, fie individual, fie în grup, nu pot face informațiile utile dacă respectivele informații sunt irelevante sau nu sunt reprezentate exact.

**Secțiunea 2.3**

**Publicări cu caracter general**

Art.24 - Documentul care cuprinde situațiile financiare trebuie să conțină cel puțin informații cu privire la:

a) datele de identificare (denumirea unităţii, adresa, telefonul),

b) registrul comerțului la care este păstrat dosarul entității, împreună cu numărul de înmatriculare la registrul comerţului,

c) forma de proprietate şi codul unic de înregistrare, precum și, după caz, faptul că entitatea este în lichidare.

**Secțiunea 2.4**

**Principii generale de raportare financiară**

Art.25 - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale și consolidate sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu următoarele principii generale:

Art.26 – *Principiul continuității activității*

(1) Trebuie să se prezume că entitatea își desfășoară activitatea conform principiului continuității activității.

Acest principiu presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității. La întocmirea situațiilor financiare anuale, conducerea entității trebuie să evalueze capacitatea entității de a - și continua activitatea.

(2) O entitate va întocmi situațiile financiare anuale pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea, fie să înceteze activitatea, fie nu are o altă alternativă realistă decât să procedeze astfel.

(3) Atunci când, la efectuarea evaluării, conducerea este conștientă de incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care pot cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, incertitudinile respective trebuie prezentate.

(4) Atunci când o entitate nu întocmește situațiile financiare anuale pe baza continuității activității, ea va prezenta acest fapt, împreună cu baza de întocmire a situațiilor financiare anuale și motivul pentru care entitatea nu este considerată a fi în situația de a-și continua activitatea.

Art.27 - *Principiul permanenței metodelor*

Conform acestui principiu politicile contabile și metodele de evaluare ale entității sunt aplicate consecvent de la un exercițiu financiar la următorul.

Art.28 – *Principiul prudenței*

(1) Conform acestui principiu recunoașterea și evaluarea se realizează pe o bază prudentă, respectiv:

(a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;

(b) sunt recunoscute toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia, și

(c) sunt recunoscute toate ajustările negative de valoare (deprecierile), indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

Trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și pierderile potențiale care au apărut în cursul exercițiului financiar curent sau în cursul unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia.

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

Art.29 - Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit şi pierdere.

Art.30 – *Principiul contabilității de angajamente*

(1) Sumele recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere se calculează pe baza contabilității de angajamente. Astfel, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

(2) Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 ”Clienți – facturi de întocmit”), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 ”Furnizori – facturi nesosite”). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

(3) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceiași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asociere directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

(4) Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia.

Art.31 - *Principiul intangibilității bilanțului de deschidere*

Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de inchidere al exercițiului financiar precedent.

Art.32 - *Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii*

Conform acestui principiu, componentele elementelor de active și datorii se evaluează separat.

Art.33 - *Principiul necompensării*

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

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, în baza documentelor justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate, efectuate cu respectarea prevederilor legale, pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.

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

Art.34 - *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului*

(1) Elementele din bilanț și din contul de profit și pierdere sunt contabilizate și prezentate ținând cont de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză.

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

(2) Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Art.35 - *Principiul evaluării*

Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție. situațiile în care nu se utilizează costul de achiziție sau costul de producție sunt cele prevăzute de prezentele reglementări.

Art.36 - *Principiul pragului de semnificație*

O entitate se poate abate de la cerințele cuprinse în prezentele reglementări referitoare la prezentarea de informații, atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative.

**Secțiunea 2.5**

**Politici contabile**

Art.37 - Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Art.38 – (1) Administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective.

(2) Politicile contabile trebuie elaborate cu luarea în considerare a specificului activității desfășurată de entitate, de către specialiști în domeniul economic și tehnic, buni cunoscători ai activității desfășurată și ai strategiei adoptate de entitate.

(3) La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate prevederile prezentelor reglementări.

Art.39 – (1) Modificările de politici contabile pot fi determinate de:

a) o decizie a unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare); caz în care modificarea nu trebuie justificată în cadrul notelor explicative, ci numai menționată în acestea; sau

b) inițiativa entității, și are drept rezultat situații financiare care oferã informații fiabile și mai relevante cu privire la efectele tranzacțiilor, ale altor evenimente sau condiții asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale entității, caz în care modificarea trebuie justificată în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale.

(2) Modificarea de politică contabilă în conformitate cu prevederile alin.(1) pct.2), poate fi determinată de:

a) o modificarea excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico – financiar în care aceasta își desfășoară activitatea;

b) obținerea unor informații mai credibile și mai relevante.

Exemple de situații care justifică modificarea de politici contabile, pot fi:

c) admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea acestora de la tranzacționare;

d) schimbarea acționariatului, ca rezultat al intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai exacte;

e) fuziuni sau divizări, caz în care se impune alinierea politicilor contabile ale entității absorbite cu cele ale entității absorbante.

(3) Schimbarea conducătorilor entității nu justifică modificarea politicilor contabile ale unei entități.

(4) Nu reprezintă modificări de politici contabile:

a) aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă în fond de cele care au avut loc anterior; și

b) aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

(5) Aplicarea inițială a unei politici de reevaluare a imobilizărilor corporale constituie o modificare de politicã contabilă care trebuie tratată ca o reevaluare, potrivit subsecțiunii 3.4.1 ”Reevaluarea imobilizărilor corporale”

Art.40 – (1) Efectele modificărilor politicilor contabile aferente exercițiilor financiar precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat, dacă efectele modificării pot fi cuantificate.

(2) Efectele modificărilor politicilor contabile aferente exercițiului financiar curent se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei.

(3) Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele anterioare, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile.

(4) În cazul modificărilor contabile pentru o perioadă anterioara, entitățile trebuie să ia în considerare efectele fiscale ale acestora.

Art.41 – (1) Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar. Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității.

(2) În cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.

**Subsecțiunea 2.5.1**

**Corectarea erorilor contabile**

Art.42 – (1) Erorile pot apărea cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor situațiilor financiare. Situațiile financiare nu sunt conforme cu prezentele reglementări în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative făcute în mod intenționat pentru a obține o anumitã prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.

(2) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

Corectarea erorilor se efectuează la data constatării acestora.

Art.43 – (1) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau a nu utiliza informații credibile care:

1. erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;
2. ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirae și prezentarea aceslor situații financiare.

(2) Erorile constatate includ greșeli matematice, greșeli de aplicare a politicilor contabile, ignorarea sau interpretarea greșită a evenimentelor și fraudelor.

În înţelesul prezentelor reglementări, erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informaţiilor în situaţiile financiare anuale.

Art.44 – (1) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efcetuează pe seama contului de profit și pierdere.

(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

Art.45 – (1) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile nesemnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere.

(2) Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar – contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

Art.46 – (1) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

(2) În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în cadrul notelor explicative.

(3) În cadrul notelor explicative la situațiile financiare trebuie prezentate informații cu privire la natura erorilor constatate și perioadele afectate de acestea.

**Subsecțiunea 2.5.2**

**Estimări**

Art.47 – (1) Ca rezultat al incertitudinilor inerente activităților, multe elemente din situațiile financiare anuale nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi doar estimate. Estimarea implică raționamente bazate pe cele mai recente informații fiabile disponibile. Pot fi prevăzute estimări, de exemplu, ale: clienților incerți; uzurii morale a stocurilor; duratele de viață utile ale activelor amortizabile sau modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în acestea.

Utilizarea estimărilor rezonabile reprezintă o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare anuale și nu le subminează fiabilitatea.

(2) O estimare poate necesita o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unor experiențe ulterioare. Prin natura ei, revizuirea unei estimări nu are legătură cu perioadele anterioare și nu reprezintă corectarea unei erori.

(3) O modificare a bazei de evaluare reprezintă o modificare de politică contabilă, și nu o modificare de estimare contabilă. În cazul în care este dificil a se face distincție între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare contabilă, atunci modificarea este tratată ca o modificare de estimare contabilă.

(4) Efectul modificării unei estimări contabile se recunoaște prospectiv prin includerea în rezultatul:

1. perioadei în care are loc modificarea, dacă modificarea afectează doar acea perioadă (de exemplu: o modificare a estimării valorii aferente conturilor de clienți incerți afectează doar rezultatul perioadei curente); sau
2. perioadei în care are loc modificarea și perioadelor viitoare, dacă modificarea le afectează pe ambele (de exemplu: o modificare a estimării duratei de viață utilă a unui activ amortizabil sau a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate într-un activ amortizabil afectează cheltuiala cu amortizarea în perioada curentă și în fiecare perioadă viitoare de-a lungul duratei de viață utilă a activului).

**Subsecțiunea 2.5.3**

**Evenimente ulterioare datei bilanțului**

Art.48 – (1) Evenimentele ulterioare perioadei de raportaresunt acele evenimente, favorabile și nefavorabile, care apar între finalul perioadei de raportare și data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru emitere.

(2) Se pot identifica două tipuri de evenimente:

a) cele care furnizeazã dovada condițiilor care au existat la finalul perioadei de raportare (evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare după perioada de raportare); și

b) cele care indicã condițiile care au apărut după perioada de raportare (evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare după perioada de raportare).

Art.49 - În înțelesul prezentelor reglementări, prin autorizarea situațiilor financiare se înțelege aprobarea acestora de către un consiliu director, administratori sau alte organe de conducere, potrivit organizării entității, în vederea înaintării acestora spre aprobare, conform legii.

Art.50 - Evenimentele ulterioare perioadei de raportare includ toate evenimentele care au loc până la data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere, chiar dacă evenimentele respective au loc după declararea publică a profitului sau a altor informații financiare selectate.

Art.51 – (1) O entitate trebuie sã ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare perioadei de raportare.

(2) Exemple de evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare după perioada de raportare care impun unei entități să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare sau să recunoască elemente care nu au fost recunoscute anterior:

a) soluționarea ulterioară perioadei de raportare a unui caz juridic (litigiu) care confirmă faptul că o entitate avea o obligație actualizată la finalul perioadei de raportare. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior legat de acest litigiu sau recunoaște un nou provizion. Entitatea nu prezintă o datorie contingentă;

b) obținerea de informații după perioada de raportare care indică faptul că un activ a fost depreciat la finalul perioadei de raportare sau că valoarea unei pierderi din depreciere anterior recunoscută, aferentă activului respectiv, trebuie ajustată.

De exemplu:

(i) falimentul unui client survenit ulterior perioadei de raportare confirmă, de obicei, că la finalul perioadei de raportare exista deja o pierdere aferentă unui cont de creanțe comerciale și că entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a contului de creanțe comerciale; și

(ii) vânzarea stocurilor după perioada de raportare poate fi o probă a valorii nete realizabile la finalul perioadei de raportare.

c) determinarea ulterioară perioadei de raportare a costului activelor cumpărate sau a încasărilor din activele vândute înainte de finalul perioadei de raportare;

d) descoperirea de fraude sau erori care arată că situațiile financiare sunt incorecte.

Art.52 – (1) O entitate nu trebuie să își ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.

(2) Un exemplu de eveniment ulterior datei bilanțului care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare îl constituie o diminuare a valorii de piață a valorilor mobiliare între data bilanțului și data la care se autorizează situațiile financiare pentru emitere. Scăderea valorii de piață nu are în mod normal legătură cu situația valorilor mobiliare la data bilanțului, ci reflectă circumstanțe care au apărut ulterior. Prin urmare, o entitate nu ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru aceste valori mobiliare.

(3) Dacă evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice luate de utilizatori în baza situațiilor financiare. În consecință, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare:

a) natura evenimentului; și

b) o estimare a efectului financiar sau o declarație conform căreia o astfel de estimare nu poate fi făcută.

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

a) o combinare de întreprinderi majoră care se produce ulterior datei bilanțului sau cedarea unei filiale importante;

b) anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități;

c) cumpărări semnificative de active, alte cedări de active;

d) anunțarea sau începerea implementării unei restructurări majore;

e) modificări neobișnuit de mari survenite ulterior datei bilanțului în ceea ce privește prețurile activelor sau cursurile de schimb valutar;

f) modificări ale ratelor de impozitare sau ale reglementărilor fiscale adoptate sau anunțate ulterior datei bilanțului, care au un efect semnificativ asupra creanțelor sau a datoriilor privind impozitul pe profit;

g) implicarea în angajamente sau datorii contingente semnificative, de exemplu prin emiterea de garanții semnificative; și

h) începerea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimente ulterioare datei bilanțului.

**CAPITOLUL 3**

**REGULI GENERALE DE EVALUARE**

**Secțiunea 3.1**

**Evaluarea la data intrării în entitate**

Art.53 - Elementele recunoscute în situațiile financiare se evaluează cu respectarea art. 35.

Art.54 - (1) La data intrării în entitate bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care poate fi:

1. costul de achiziție, pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
2. cost de producție, pentru bunurile produse de către entitate;
3. valoarea de aport, stabilită în urma evaluării, pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
4. valoarea justă, pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

În cazurile prevăzute la lit.c) și d), valoarea de aport și, respectiv, valoarea justă, se substituie costului de achiziție.

(2) Valoarea justă a activelor se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluarea efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați.

În cazul în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor și a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate determina prin alte tehnici/metode utilizate, de regulă, de către evaluatori autorizați.

(3) În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare, costul de achiziţie nu include costurile de tranzacţionare direct atribuibile achiziţiei acestora, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

(4) În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt netranzacționate, inclusiv al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziţie include şi costurile direct atribuibile achiziţiei acestora.

(5) Costul de achiziţie al bunurilor cuprinde preţul de cumpărare, taxele de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autorităţile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziţiei bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

În costul de achiziţie se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obţinerea de autorizaţii şi alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

Art.55 – (1) Reducerile comerciale acordate de furnizor şi înscrise pe factura de achiziţie ajustează în sensul reducerii costul de achiziţie al bunurilor.

(2) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

1. rabaturile – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
2. remizele – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și
3. risturnele – sunt reduceri de preș calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

(3) Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 ”Venituri din sconturi obținute”). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 ”Cheltuieli privind sconturile acordate”).

Art.56 – (1) Costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de fabricaţie pot fi incluse în costul acelui activ.

(2) Costurile îndatorării pot fi incluse în costurile de producție ale unui activ cu ciclu lung de fabricație, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producţie.

În cazul includerii costurilor îndatorării în valoarea activelor, acestea trebuie prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale.

(3) Costurile îndatorării suportate de entitate în legătură cu împrumutul de fonduri pot fi incluse în costul bunurilor sau serviciilor cu ciclu lung de fabricație, cu respectarea principiului prudenței.

(4) Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricație, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.

**Secțiunea 3.2**

**Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț**

Art.57 – (1) Evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se face potrivit prezentelor reglementări şi normelor emise în acest sens de Ministerul Finanţelor Publice.

(2) În scopul întocmirii situaţiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea şi evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

(3) În scopul efectuării inventarierii, conducerea entității trebuie să stabilească proceduri proprii, cu respectarea prevederilor legale. În vederea desfăşurării în bune condiţii a operaţiunilor de inventariere şi evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cunoscătoare ale domeniului de activitate, inclusiv cu pregătire corespunzătoare, tehnică şi economică.

Art.58 - În situaţiile financiare anuale, elementele de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se reflectă şi se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Art.59 - Prezentele reguli de evaluare se aplică inclusiv în cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital și al activelor în curs de execuție.

Art.60 - La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenţei, potrivit căruia se va ţine seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare.

Art.61 - Evaluarea imobilizărilor corporale şi necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați. Fac obiectul evaluării şi imobilizările în curs de execuţie.

Art.62 - Corectarea valorii imobilizărilor necorporale şi corporale şi aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcţie de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

Art.63 – (1) În cazul imobilizărilor corporale şi necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere pot fi avute în vedere, de către evaluatori autorizați sau personalul entității, şi alte metode de evaluare (de exemplu: metode bazate pe fluxuri de numerar).

(2) Pentru a stabili dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale şi necorporale, în afara constatării faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate în considerare surse externe şi interne de informaţii.

(3) La sursele externe de informaţii se încadrează aspecte precum:

a) pe parcursul perioadei, valoarea de piaţă a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de aşteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării;

b) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piaţa căreia îi este dedicat activul etc.

(4) Din sursele interne de informaţii se exemplifică următoarele elemente:

a) există indicii de uzură fizică sau morală a imobilizării;

b) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce priveşte gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se aşteaptă să fie utilizată. Astfel de modificări includ: situaţiile în care imobilizarea devine neproductivă, planurile de restructurare sau de întrerupere a activităţii căreia îi este dedicată imobilizarea, precum şi planificarea cedării imobilizării înainte de data estimată anterior;

c) raportările interne pun la dispoziţie indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unei imobilizări sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

(5) Indiciile de depreciere a imobilizărilor, puse la dispoziţie de raportările interne, includ:

a) fluxul de numerar necesar pentru achiziţionarea unei imobilizări similare, pentru exploatarea sau întreţinerea imobilizării este semnificativ mai mare decât cel prevăzut iniţial în buget;

b) rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prevăzut în buget;

c) o scădere semnificativă a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creştere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de imobilizare etc.

(6) Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere. Pot exista şi unele indicii că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru o imobilizare necorporală sau corporală nu mai există sau s-a redus. La această evaluare se ţine cont de surse externe şi interne de informaţii.

În categoria surselor externe de informaţii se pot încadra următoarele:

a) valoarea de piaţă a imobilizării a crescut semnificativ în cursul perioadei;

b) în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se estimează că astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piaţa căreia îi este dedicat activul etc.

(7) Dintre sursele interne de informaţii se exemplifică următoarele:

a) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra instituţiei, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce priveşte gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se aşteaptă să fie utilizată. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăţi şi a creşte performanţa imobilizării sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparţine imobilizarea;

b) raportările interne dovedesc faptul că performanţa economică a unei imobilizări este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut iniţial etc.

Art.64 - Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanţului se efectuează la cost, mai puţin amortizarea şi ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puţin orice amortizare ulterioară cumulată şi orice pierdere din depreciere cumulată.

Art.65 – (1) Activele de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate.

Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare.

(2) În cazul în care costul stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Art.66 - Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție.

Art.67 - Evaluarea la inventar a creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor.

Art.68 - Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Art.69 - Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. Valoarea creanțelor, astfel evaluate, în scopul prezentării în bilanț, se diminuează cu ajustările pentru pierderea de valoare.

Art.70 - Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria entității se prezintă în bilanț în conformitate cu prevederile legale.

Art.71 - Disponibilitățile bănești și alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Art.72 - Înscrierea în cadrul listelor de inventar a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, și alte asemenea, se face la valoarea lor nominală. În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierderea de valoare.

Art.73 – (1) Titlurile pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

(2) Titlurile pe termen lung se evaluează la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierderea de valoare.

Art.74 - Pentru elementele de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Art.75 - Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate.

Art.76 - La fiecare dată a bilanțului:

1. elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz;
2. pentru creanțele și datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favosrabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar prevederilor de la lit.a);
3. elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției,
4. elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregsitrate la valoarea justă (ex. imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale la această valoare.

**Secțiunea 3.3**

**Evaluarea la data ieșirii din entitate**

Art.77 - La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (ex. valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliate pe termen scurt admise la tranzacționare).

Art.78 - Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora.

Art.79 - La scoaterea din evidență a activelor se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

Art.80 - La ieșirea din gestiune, stocurile și alte active fungibile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia dintre metodele:

a) metoda ”primul intrat, primul ieșit” (FIFO);

b) metoda ”ultimul intrat, primul ieșit” (LIFO);

c) metoda ”costului mediu ponderat” (CMP).

Art.81 – (1) O entitate trebuie să folosească aceeași metodă de determinare a costului pentru toate stocurile de natură și utilizare similară pentru entitate.

(2) Pentru stocurile de natură sau utilizare diferită, pot fi justificate metode diferite de determinare a costului.

(3) De exemplu, stocurile utilizate într-un segment de activitate pot avea pentru entitate o utilizare diferită față de același tip de stocuri utilizate într-un alt segment de activitate. Cu toate acestea, o diferență în ceea ce privește localizarea geografică a stocurilor, prin ea însăși, nu este suficientă pentru a justifica utilizarea de metode diferite de determinare a costurilor.

Art.82 – Metodele prevăzute la art.80 presupun următoarele:

a) Metoda FIFO presupune că elementele care au fost produse sau cumpărate primele sunt cele care se vând primele și, prin urmare, elementele care rămân în stoc la sfârșitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse cel mai recent.

b) Metoda LIFO presupune că elementele care au fost produse sau cumpărate ultimele sunt cele care se vând primele și, prin urmare, elementele care rămân în stoc la sfârșitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse primele.

c) Prin metoda CMP se calculează costul fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după recepția fiecărui transport, în funcție de circumstanțele în care se găsește entitatea.

Art.83 - Dacă valoarea prezentată în bilanț, rezultată prin aplicarea metodelor prevăzute la art.80, diferă în mod semnificativ la data bilanțului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piață cunoscute înainte de data bilanțului, valoarea acestei diferențe trebuie prezentată în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale, ca total pe categorie de active.

Art.84 - Prevederile art.80 se aplică și investițiilor pe termen scurt, cu excepția depozitelor bancare pe termen scurt.

**Secțiunea 3.4**

**Reguli de evaluare alternative a activelor imobilizate la valori reevaluate**

**Subsecțiunea 3.4.1**

**Reevaluarea imobilizărilor corporale**

Art.85 – (1) Prin excepție de la prevederile art.35, entitățile pot reevalua imobilizările corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare anuale întocmite pentru respectivul exercițiu financiar.

(2) Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui în care s-a efectuat reevaluarea.

Art.86 - Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, cu ocazia reevaluării acesteia i se stabilește o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

Art.87 - În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.

Art.88 - Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări, acestea realizându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție situațiile în care data situațiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situațiilor financiare anuale.

Art.89 – (1) Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

(2) Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață, pe baza informațiilor pe care le-ar utiliza participanții de pe piață atunci când stabilesc prețul activului, presupunând că participanții de pe piață acționează pentru a obține un beneficiu economic maxim.

(3) În cazul în care valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanț, trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

Art.90 - Ulterior recunoașterii ca activ, un element de imobilizări corporale a cărui valoare justă poate fi evaluată în mod fiabil trebuie contabilizat la valoarea reevaluată. Regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia determinată în urma reevaluării.

Art.91 - Reevaluările trebuie să se facă cu suficientă regularitate pentru a se asigura că valoarea contabilă nu se deosebește semnificativ de ceea ce s-ar fi determinat prin utilizarea valorii juste la finalul perioadei de raportare.

Art.92 - La reevaluarea unei imobilizări corporale, orice amortizare cumulată de la data reevaluării este tratată în unul dintre următoarele moduri:

1. a) este recalculată proporțional cu modificarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este deseori utilizată în cazul în care un activ este reevaluat prin aplicarea unui indice pentru stabilirea costului de înlocuire;
2. b) este eliminată din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este utilizată deseori în cazul clădirilor.

Art.93 - Dacă un element de imobilizări corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă de imobilizări corporale din care face parte acel element trebuie reevaluată. O clasă de imobilizări corporale este o grupare de active de natură și utilizare similare în activitățile entității. Exemple de astfel de clase sunt următoarele: terenuri; terenuri și clădiri; mașini și echipamente; automobile; mobilier; piese de schimb și asamblare; echipament de birotică etc.

Art.94 - În cazul în care se realizează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea la cost istoric și valoarea rezultată în urma reevaluării se prezintă în bilanț la rezerva din reevaluare, ca element distinct în ”Capital și rezerve”. Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale.

Art.95 - Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat, atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

Art.96 - În sensul prezentelor reglementări câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câştig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenţa dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza costului iniţial al activului.

Art.97 - Rezerva din reevaluare se reduce în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei contabile bazate pe reevaluare.

Art.98 - Dacă rezultatul reevaluării este o creştere faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:

a) ca o creştere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital şi rezerve”, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau

b) ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

Art.99 - Dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital şi rezerve”, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Art.100 - Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exerciţiului financiar, entităţile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informaţii:

a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exerciţiului financiar;

b) diferenţele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar;

c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislaţiei în vigoare;

d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitul exerciţiului financiar.

Art.101 - Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate din reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere (contul 755 ”Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”, respectiv contul 655 ”Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, după caz).

Art.102 - Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care reprezintă un câștig efectiv realizat.

Art.103 - Cu excepția cazurilor prevăzute la art.95-102, rezerva din reevaluare nu poate fi redusă.

Art.104 - În cazul terenurilor și clădirilor care au fost reevaluate și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora, diferența din reevaluare aferentă părții cedate se consideră surplus realizat din rezerve din reevaluare, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență (contul 1175 ”Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”).

Art.105 - Ajustările de valoare se calculează în fiecare exercițiu financiar pe baza valorii reevaluate a imobilizării la încheierea exercițiului financiar.

Art.106 - În cazul în care se realizează reevaluarea, în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate separat pentru fiecare element din bilanț de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informații:

1. valoarea la cost istoric a imobilizărilor corporale reevaluate, inclusiv suma ajustărilor cumulate de valoare;
2. valoarea la data de raportare a diferenței dintre valoarea reevaluată și costul istoric și, după caz, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

**Subsecțiunea 3.4.2**

**Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare**

Art.107 – (1) Prin derogare de la art. 35 și sub rezerva condițiilor prevăzute la prezenta subsecțiune, entitățile pot evalua în situațiile financiare anuale consolidate instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate, la valoarea justă.

(2) Prevederile prezentei subsecțiuni nu se aplică la întocmirea situațiilor financiare anuale individuale.

Art.108 - În sensul prezentelor reglementări, contractele bazate pe marfă care conferă oricăreia dintre părțile contractante dreptul de a se achita de obligații în numerar sau prin alte instrumente financiare se consideră a fi instrumente financiare derivate, cu excepția cazurilor în care:

1. au fost încheiate și continuă să îndeplinească cerințele așteptate ale entității privind cumpărarea, vânzarea sau utilizarea produsului de bază în momentul în care au fost încheiate și ulterior;

b) au fost destinate inițial drept contracte pentru produse de bază; și

c) se așteaptă a fi decontate prin livrarea respectivului produs de bază.

Art.109 – (1) Evaluarea la valoarea justă se aplică numai următoarelor datorii:

a) deținute ca parte a unui portofoliu de tranzacționare; și

b) instrumente financiare derivate.

(2) Evaluarea la valoarea justă nu se aplică:

a) instrumentelor financiare nederivate deținute până la scadență;

b) împrumuturilor și creanțelor generate de entitate și nedeținute în scopul tranzacționării; și

c) intereselor de participare în filiale, entități asociate și asocierilor în participație, instrumentelor de capital emise de entitate, contractelor cu contraprestație contingentă într-o combinare de întreprinderi, precum și altor instrumente financiare care au caracteristici speciale și, prin urmare, în concordanță cu ceea ce este general acceptat, se contabilizează diferit față de alte instrumente financiare.

Art.110 – (1) Tipurile de instrumente financiare derivate sunt definite prin reglementările pieței de capital.

(2) Angajamentele de cumpărare sau vânzare aferente instrumentelor financiare derivate se înregistrează în momentul încheierii contractelor, în conturi în afara bilanțului.

Art.111 - Valoarea justă în înțelesul art.107 alin.(1) se determină prin referire la una dintre următoarele valori:

1. valoarea de piață, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu ușurință o piață credibilă. Dacă valoarea de piață nu se poate identifica cu ușurință pentru un instrument, dar poate fi identificată pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, acesta poate fi derivată din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar;

b) o valoare determinată cu ajutorul unor modele și tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele financiare pentru care nu se poate identifica cu ușurință o piață credibilă, cu condiția ca astfel de modele și tehnici să asigure o aproximare rezonabilă a valorii de piață.

Art.112 - Instrumentele financiare ce nu pot fi evaluate credibil prin niciuna din metodele prevăzute la art.111 se evaluează în conformitate cu principiul costului de achiziție sau al costului de producție, în măsura în care evaluarea pe această bază este posibilă.

Art.113 – (1) Prin excepție de la prevederile principiului prudenței, dacă un instrument financiar este evaluat la valoarea justă, orice modificare a valorii sale se include în contul de profit și pierdere, cu excepția următoarelor cazuri, pentru care o astfel de modificare se include direct în capitalul propriu:

a) instrumentul financiar reprezintă un instrument de acoperire împotriva riscurilor conform unor reguli de acoperire a riscului care permit ca unele sau niciuna dintre modificările de valoare să nu fie înregistrate în contul de profit și pierdere; fie

b) modificarea de valoare se referă la o diferență de schimb valutar apărută la un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină.

(2) În cazul în care sunt aplicabile prevederile art.107 alin.(1), modificarea de valoare a unui activ financiar disponibil pentru vânzare care nu este un instrument financiar derivat se include direct în capitalurile proprii (contul 1038 ”Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii”). Suma respectivă se ajustează atunci când sumele corespunzătoare nu mai sunt necesare pentru aplicarea prezentului articol.

Art.114 - În cazul aplicării evaluării la valoarea justă a instrumentelor financiare, în cadrul notelor explicative trebuie prezentate:

a) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor şi tehnicilor de evaluare, dacă valorile juste au fost determinate în conformitate cu art.111 lit.b);

b) pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit şi pierdere;

c) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informaţii privind aria şi natura instrumentelor, inclusiv termenii şi condiţiile semnificative care pot afecta valoarea, momentul şi certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; şi

d) un tabel care să prezinte modificările rezervei de valoare justă în cursul exerciţiului financiar.

**Secțiunea 3.5**

**Investiții nete în entități străine**

Art.115 - (1) O entitate poate avea un element monetar ce urmează a fi primit de la sau plătit unei entităţi străine. Un element pentru care decontarea nu este nici planificată şi nici nu este probabilă în viitorul apropiat este, în esenţă, o parte a investiţiei nete a entităţii în acea entitate străină. Astfel de elemente monetare pot include creanţe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu includ creanţele şi datoriile comerciale. Entitatea care deţine un element monetar de primit de la o entitate străină sau plătit unei entităţi străine, poate fi orice filială a grupului.

(2) Prin investiţie netă într-o entitate străină se înţelege valoarea participării entităţii raportoare la activele nete ale acelei entităţi străine. O asemenea entitate străină poate fi o filială, o entitate asociată sau o entitate controlată în comun a entităţii raportoare.

Art.116 – (1) Diferenţele de curs valutar apărute la un element monetar care face parte din investiţia netă a unei entităţi raportoare într-o entitate străină trebuie recunoscute în contul de profit sau pierdere al entităţii raportoare (contul 7652 „Diferenţe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină”, respectiv contul 6652 „Diferenţe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiţia netă într-o entitate străină”). În situaţiile financiare anuale consolidate care includ acea filială străină, astfel de diferenţe de schimb trebuie recunoscute iniţial în capitalurile proprii (contul 1033 “Diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină”), şi reclasificate din capitaluri proprii în contul de profit sau pierdere la cedarea investiţiei nete.

(2) Astfel, atunci când un element monetar face parte din investiţia netă a unei entităţi raportoare într-o entitate străină, în situaţiile financiare anuale individuale ale entităţii raportoare apar diferenţe de curs valutar, recunoscute în contul de profit şi pierdere. Asemenea diferenţe de schimb valutar sunt recunoscute în capitalurile proprii, în situaţiile financiare care includ entitatea străină şi entitatea raportoare (adică situaţiile financiare în care entitatea străină este consolidată prin metoda integrării globale sau metoda punerii în echivalenţă).

Art.117 – O entitate poate să îşi cedeze sau să îşi cedeze parţial interesul într-o entitate străină prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea întregii entităţi sau a unei părţi din aceasta. Reducerea valorii contabile a entităţii străine, fie ca urmare a propriilor pierderi înregistrate, fie ca urmare a unei deprecieri recunoscute de către investitor, nu reprezintă o cedare parţială. În consecinţă, nicio parte a câştigului sau pierderii din diferenţe de curs valutar care este recunoscută în capitalurile proprii nu este reclasificată în contul de profit sau pierdere în momentul unei reduceri a valorii contabile.

Art.118 - Un exemplu de cedare parţială este atunci când aceasta are drept urmare pierderea controlului asupra unei filiale care include o entitate străină, indiferent dacă entitatea raportoare păstrează, după cedarea parţială, un interes care nu controlează în fosta filială.

**CAPITOLUL 4**

**BILANȚUL ȘI CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE**

**Secțiunea 4.1**

**Dispoziții generale privind bilanțul și contul de profit și pierdere**

**Subsecțiunea 4.1.1**

**Aspecte generale**

Art.119 - Potrivit prezentelor reglementări:

1. bilanþul trebuie sã prezinte posturile enumerate în formatul de bilanþ prezentat la art. 124;
2. contul de profit ºi pierdere trebuie sã prezinte elementele enumerate în formatul de cont de profit ºi pierdere prezentat la art.364;
3. situaþia fluxurilor de numerar trebuie sã prezinte elementele conform Capitolului 5 ”Situația fluxurilor de trezorerie și situația modificãrilor capitalului propriu”.
4. situaţia modificărilor capitalului propriu va prezenta elementele conform Capitolului 5 ”Situația fluxurilor de trezorerie și situația modificărilor capitalului propriu”.

Art.120 – (1) Structura bilanțului și a contului de profit și pierdere nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul. În cazuri excepționale, sunt permise abateri de la acest principiu pentru a se oferi o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității. Orice astfel de abateri împreună cu justificările corespunzătoare trebuie prezentate în cadrul notelor explicative la situațiile financiare.

(2) În cadrul formularelor corespunzătoare bilanțului și contului de profit și pierdere, elementele prevăzute la art.124 și art.362 se prezintă separat, în ordinea indicată.

(3) Fiecare element obligatoriu prezentat în cadrul situațiilor financiare anuale poate fi prezentat mai detaliat în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale, dacă această detaliere prezintă informații mai relevante pentru utilizatorii de informație.

Art.121 - Structura, nomenclatura și terminologia elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere care sunt precedate de cifre arabe pot fi adaptate, prin reglementări emise în acest sens de Autoritatea de Supraveghere Financiară, în cazurile în care specificul activității unei entități impune acest lucru.

Art.122 – (1) Pentru fiecare element de bilanț, cont de profit și pierdere și, după caz, din situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de trezorerie ale unei entități, se prezintă valoarea aferentă elementului corespondent pentru exercițiul financiar curent și valoarea aferentă elementului corespondent pentru exercițiul financiar precedent. În consecință, un element de bilanț, cont de profit și pierdere și, după caz, din situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxutilor de trezorerie pentru care nu există valoare nu trebuie prezentat, cu excepția cazului în care există un element corespondent pentru exercițiul financiar precedent.

(2) În cazul în care valorile respective nu sunt comparabile, trebuie prezentat motivul absenței comparabilității în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale.

Art.123 - În cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale trebuie să se prezinte separat repartizarea profitului net pe destinații, respectiv:

1. dividendele propuse spre a fi plătite;

2. sumele repartizate la rezerve;

3. sumele repartizate pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;

4. sume privind alte repartizări.

**Subsecțiunea 4.1.2**

**Aspecte referitoare la bilanț**

Art.124 - Formatul bilanțului este următorul:

1. **Active imobilizate**

I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros
4. Fondul comercial, în măsura în care a fost achiziționat cu titlu oneros
5. Avansuri

II. Imobilizări corporale

1. Terenuri și construcții.
2. Instalații tehnice și mașini.
3. Alte instalații, utilaje și mobilier.
4. Investiții imobiliare
5. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție

III. Imobilizări financiare

1. Acțiuni deținute la entități afiliate
2. Împrumuturi acordate entităților afiliate
3. Interese de participare.
4. Împrumuturi acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiții deținute ca imobilizări.
6. Alte împrumuturi
7. **Active circulante**

I. Stocuri

1. Materiale consumabile
2. Servicii în curs de execuție
3. Avansuri

II. Creanțe

(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an se prezintă separat pentru fiecare element)

1. Creanțe comerciale
2. Sume de încasat de la entitățile afiliate
3. Sume de încasat de la entitățile de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanțe
5. Capital subscris și nevărsat

III. Investiții pe termen scurt

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Alte investiții

IV. Casa și conturi la bănci

1. **Cheltuieli înregistrate în avans**
2. **Datorii: sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an**
3. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, cu prezentarea separată a împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni convertibile.
4. Sume datorate instituțiilor de credit
5. Avansuri încasate în contul clienților
6. Datorii comerciale - furnizori
7. Efecte de comerț de plătit
8. Sume datorate entităților afiliate
9. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
10. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale
11. **Active circulante nete/datorii curente nete**
12. **Total active minus datoriile curente**
13. **Datorii: sume care trebuie plătite după o perioadă mai mare de un an**
14. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, cu prezentarea separată a împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni convertibile.
15. Sume datorate instituțiilor de credit
16. Avansuri încasate în contul clienților
17. Datorii comerciale - furnizori
18. Efecte de comerț de plătit
19. Sume datorate entităților afiliate
20. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
21. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale
22. **Provizioane**
23. Provizioane pentru litigii
24. Provizioane pentru garanții acordate clienților
25. Provizioane pentru pensii și obligații similare
26. Provizioane pentru impozite
27. Alte provizioane.
28. **Venituri în avans**
29. **Capital și rezerve**

I. Capital subscris

1. Capital subscris vărsat
2. Capital subscris nevărsat

II. Prime de emisiune

III. Rezerva din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat(ă)

VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

**Secțiunea 4.2**

**Prevederi generale cu privire la bilanț**

Art.125 – (1) Bilanțul reprezintă documentul contabil de sinteză prin care sunt prezentate elementele de activ, datorii și capital propriu ale entității la sfârșitul exercițiului financiar, precum și în alte situații prevăzute de lege.

(2) Bilanțul cuprinde toate elementele de activ și datorii grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

Art.126 - Atunci când un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din structura bilanțului, relația sa cu alte elemente se prezintă fie în cadrul respectivului element, fie în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale.

Art.127 - Acțiunile proprii și cele deținute la entitățile afiliate se prezintă numai în cadrul elementelor prevăzute în acest scop.

Art.128 – (1) Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate și intenția de păstrare, conform politicilor contabile ale entității, aprobate de administratori sau de persoanele care au obligația gestionării entității.

(2) Prin politicile contabile se stabilește, inclusiv, natura diferitelor categorii de active imobilizate.

Art.129 - Depozitele bancare se prezintă la imobilizări financiare sau la elementul ”Casa și conturi la bănci”, în funcție de perioada de deținere a acestora.

Art.130 - Drepturile asupra proprietăților imobiliare și alte drepturi similare, astfel cum sunt definite de legislația națională, trebuie prezentate la ”Terenuri și construcții”, respectiv ”Investiții imobiliare”.

**Secțiunea 4.3**

**Active imobilizate**

**Subsecțiunea 4.3.1**

**Reguli de evaluare de bază**

Art.131 – (1) Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare şi deţinute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziţie sau la costul de producţie, cu respectarea prevederilor prezentei subsecţiuni.

(2) Beneficiile economice viitoare reprezintă potenţialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar către entitate. Potenţialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităţilor de exploatare ale entităţii.

Art.132 – (1) Costul de achiziţie sau costul de producţie sau valoarea reevaluată, în cazurile în care se aplică prevederile Subsecţiunii 3.4.1 „Reevaluarea imobilizărilor corporale”, al activelor imobilizate a căror utilizare este limitată în timp se reduce cu ajustările valorice calculate pentru amortizarea sistematică a valorii activelor în cauză pe parcursul duratei lor de utilizare economică (amortizare).

(2) Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de costul activului sau altă valoare care substituie acest cost (ex. valoarea reevaluată).

Art.133 - Activele imobilizate amortizabile sunt prezentate în bilanţ la valoarea contabilă, aceasta fiind reprezentată de costul de achiziţie, costul de producţie sau altă valoare care substituie costul, diminuată cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum şi cu ajustările cumulate din depreciere.

Art.134 – (1) Ajustările de valoare aduse activelor imobilizate sunt condiționate de următoarele:

a) atunci când se constată pierderi de valoare pentru imobilizările financiare, trebuie făcute ajustări pentru pierderea de valoare astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanțului;

b) imobilizările fac obiectul unor ajustări de valoare, indiferent dacă duratele lor de utilizare sunt limitate sau nu, astfel încât ele să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă la data bilanțului;

c) ajustările de valoare prevăzute la lit.a) și b) se înregistrează în contul de profit și pierdere și se prezintă separat în notele explicative, dacă nu au fost prezentate separat în contul de profit și pierdere;

d) evaluarea la cea mai mică valoare, potrivit lit. a) și b), nu poate continua dacă motivele pentru care au fost făcute ajustările respective nu mai sunt aplicabile.

Prevederile prezentei litere nu sunt aplicabile ajustărilor de valoare în cazul fondului comercial.

(2) Ajustările pentru deprecierea fondului comercial corectează valoarea acestuia (articol contabil 6817 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial” = 2071 „Fond comercial pozitiv”), fără a fi reluate ulterior la venituri.

(3) Ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului.

(4) Evaluarea la valoarea minimă prevăzută la alin.(3) nu poate continua dacă motivele pentru care s-au făcut ajustările de valoare nu mai sunt aplicabile. Astfel, în situația în care ajustarea de valoare devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri.

**Subsecțiunea 4.3.2**

**Imobilizări necorporale**

**Recunoaşterea imobilizărilor necorporale**

Art.135 - O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.

Art.136 - Cercetarea este investigarea originală şi planificată întreprinsă în scopul câştigării unor cunoştinţe sau înţelesuri ştiinţifice ori tehnice noi.

Art.137 - Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect care vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înainte de începerea producţiei sau utilizării comerciale.

Art.138 - Activităţile de cercetare şi dezvoltare sunt direcţionate către dezvoltarea cunoştinţelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activităţi pot avea ca rezultat o imobilizare cu o formă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoştinţe încorporat în aceasta.

Art.139 – Anumite imobilizări necorporale pot fi conţinute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc (în cazul programelor informatice), documentaţia legală (în cazul licenţelor sau al brevetelor) sau pe film. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât şi necorporale trebuie tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate îşi utilizează raţionamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, un program informatic pentru un utilaj computerizat care nu poate funcţiona fără programul respectiv este parte integrantă a respectivului hardware şi este tratat ca imobilizare corporală. Acelaşi lucru este valabil şi pentru sistemul de operare al unui computer. În cazul în care nu fac parte integrantă din echipamentul aferent, programele informatice sunt tratate ca imobilizări necorporale.

*Caracteristica de identificare*

Art.140 – (1) Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.

(2) Definiţia unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferenţiată de fondul comercial. Fondul comercial care este recunoscut într-o combinare de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinare de întreprinderi care nu sunt identificate individual şi recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia între activele identificabile dobândite sau din active care nu îndeplinesc condiţiile pentru recunoaşterea, în mod individual, în situaţiile financiare.

Art.141 - Un activ este identificabil dacă:

a) este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate şi vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licenţă, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenţionează sau nu să facă acest lucru; sau

b) decurge din drepturile contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii.

*Controlul*

Art.142 – O entitate controlează un activ dacă entitatea are capacitatea de a obţine beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază şi de a restricţiona accesul altora la beneficiile respective. Capacitatea unei entităţi de a controla beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale a căror aplicare poate fi susţinută în instanţă. În absenţa unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, exercitarea legală a unui drept nu este o condiţie necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod.

*Beneficiile economice viitoare*

Art.143 – Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietăţii intelectuale într-un proces de producţie poate mai degrabă să reducă costurile viitoare de producţie decât să crească veniturile viitoare.

*Recunoaştere şi evaluare*

Art.144 – (1) Recunoaşterea unui element drept imobilizare necorporală prevede ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv îndeplineşte:

a) definiţia unei imobilizări necorporale; şi

b) criteriile de recunoaştere.

(2) Această cerinţă se aplică costurilor suportate iniţial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale şi costurilor suportate ulterior pentru adăugarea sau înlocuirea unor părţi ale sale sau pentru întreţinerea sa.

Art.145 - Imobilizările necorporale sunt de asemenea natură încât, în multe cazuri, nu există adăugiri la o astfel de imobilizare sau înlocuiri ale componentelor acesteia. Prin urmare, majoritatea costurilor ulterioare mai degrabă menţin beneficiile economice viitoare preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă, decât să corespundă definiţiei unei imobilizări necorporale şi criteriilor de recunoaştere din prezentele reglementări. În plus, este deseori mai dificil să se atribuie costuri ulterioare direct unei anumite imobilizări necorporale decât activităţii ca întreg. Prin urmare, doar rareori costurile ulterioare - cele suportate după recunoaşterea iniţială a unei imobilizări necorporale dobândite sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate intern - sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ. Costurile ulterioare aferente mărcilor, titlurilor de publicaţii şi elementelor similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit şi pierdere în momentul în care sunt suportate. Aceasta pentru că astfel de costuri nu pot fi diferenţiate de costurile cu dezvoltarea entităţii ca întreg.

Art.146 – (1) O entitate trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare preconizate pe baza unor calcule raţionale şi uşor de susţinut care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiţii economice care vor exista pe parcursul duratei de viaţă a imobilizării.

(2) O entitate foloseşte raţionamentul pentru a evalua gradul de siguranţă asociat obţinerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizării activului pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoaşterii iniţiale, acordând o importanţă mai mare dovezilor externe.

*Evaluarea iniţială a imobilizărilor necorporale*

Art.147 – O imobilizare necorporală se înregistrează iniţial la costul de achiziţie sau de producţie, aşa cum sunt definite în prezentele reglementări.

*Achiziția separată*

Art.148 – (1) În mod normal, preţul pe care o entitate îl plăteşte pentru a dobândi separat o imobilizare necorporală va reflecta aşteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate ale imobilizării să revină entităţii. În aceste situaţii entitatea preconizează o intrare de beneficii economice, chiar dacă plasarea în timp a sumei generate de intrare este nesigură. Astfel, imobilizările necorporale dobândite separat îndeplinesc întotdeauna criteriul referitor la probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate atribuibile imobilizării să revină entităţii.

(2) În plus, costul unei imobilizări necorporale dobândite separat poate fi în general evaluat în mod credibil. Acest lucru se întâmplă mai ales când contravaloarea achiziţiei ia forma numerarului sau a altor active monetare.

Art.149 – (1) Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat este alcătuit din:

a) costul său de achiziţie, inclusiv taxele vamale de import şi taxele de achiziţie nerambursabile, după scăderea reducerilor şi rabaturilor comerciale; şi

b) orice cost direct atribuibil pregătirii activului pentru utilizarea prevăzută.

(2) Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

a) cheltuielile cu personalul care reies direct din aducerea activului la starea sa de funcţionare;

b) onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului la condiţia sa de funcţionare; şi

c) costurile de testare a activului privind funcţionarea sa în mod corespunzător.

(3) Exemple de costuri care nu constituie o parte a costului imobilizării necorporale sunt:

a) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate şi activităţi promoţionale);

b) costurile de desfăşurare a unei activităţi într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienţi (inclusiv costurile de instruire a personalului); şi

c) costurile administrative şi alte cheltuieli generale de regie.

Art.150 – (1) Recunoaşterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în starea necesară pentru a putea funcţiona în maniera intenţionată de conducere.

(2) În legătură cu imobilizările necorporale pot fi efectuate anumite operaţiuni ocazionale care nu sunt determinate de necesitatea aducerii imobilizărilor pentru a funcţiona în maniera intenţionată de conducere. Aceste operaţiuni ocazionale pot apărea înaintea sau în timpul activităţilor de dezvoltare. Deoarece operaţiunile ocazionale nu sunt necesare pentru a aduce un activ la starea necesară pentru ca acesta să poată funcţiona în maniera intenţionată de conducere, veniturile şi cheltuielile aferente operaţiunilor ocazionale sunt recunoscute imediat în contul de profit şi pierdere, la elementele corespunzătoare de venituri şi cheltuieli.

*Imobilizări necorporale dobândite prin combinări de întreprinderi*

Art.151 – Cumpărătorul poate recunoaşte drept activ unic un grup de imobilizări necorporale complementare cu condiţia ca activele individuale să aibă durate de viaţă utilă similare. De exemplu, termenii „marcă” şi „nume de marcă” sunt deseori utilizaţi ca sinonime pentru mărci de comerţ şi alte mărci. Totuşi, aceştia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizaţi în mod normal pentru referiri la un grup de active complementare cum ar fi marca de comerţ (sau marca de servicii) şi numele aferent de comercializare, formulele, reţetele şi expertiza tehnologică.

*Costurile ulterioare aferente unui proiect dobândit de cercetare şi dezvoltare în curs de desfăşurare*

Art.152 – (1) Costurile de cercetare sau dezvoltare care:

a) sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de realizare, dobândit separat sau printr-o combinare de întreprinderi, şi sunt recunoscute ca imobilizări necorporale; şi

b) sunt suportate după achiziţia acelui proiect trebuie contabilizate în conformitate cu art.155 și art.156 alin.(1) – (3).

(2) Costurile ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de realizare, dobândit separat sau printr-o combinare de întreprinderi, şi recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

a) recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate, dacă acestea sunt cheltuieli de cercetare;

b) recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate, dacă este vorba de cheltuieli de dezvoltare care nu satisfac criteriile de recunoaştere ca imobilizări necorporale de la art.156 alin.(1); şi

c) adăugate valorii contabile a proiectului dobândit de cercetare sau dezvoltare în curs de realizare, dacă este vorba de cheltuieli de dezvoltare care satisfac criteriile de recunoaştere de la art.156 alin.(1).

*Imobilizări necorporale generate intern*

Art.153 – (1) Uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaştere, din cauza problemelor în:

a) a identifica dacă există şi momentul în care apare un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare preconizate; şi

b) a determina în mod fiabil costul activului. În anumite cazuri, costul de generare internă a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferenţiat de costul menţinerii sau majorării fondului comercial generat intern al entităţii sau de costul de funcţionare de zi cu zi.

(2) În consecinţă, pe lângă prevederile referitoare la recunoaşterea şi evaluarea imobilizărilor necorporale, o entitate aplică art.154 -157 tuturor imobilizărilor necorporale generate intern.

Art.154 – (1) Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaştere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

a) o fază de cercetare; şi

b) o fază de dezvoltare.

(2) Dacă o entitate nu poate face distincţia între faza de cercetare şi cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

*Faza de cercetare*

Art.155 – (1) Nicio imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

(2) În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală şi că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Astfel, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

(3) Exemple de activităţi de cercetare sunt:

a) activităţile destinate obţinerii de cunoştinţe noi;

b) identificarea, evaluarea şi selecţia finală a aplicaţiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoştinţe;

c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; şi

d) formularea, proiectarea, evaluarea şi selecţia finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite.

*Faza de dezvoltare*

Art.156 – (1) O imobilizare necorporală provenită din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă, şi numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

a) fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;

b) intenţia sa de a finaliza imobilizarea necorporală şi de a o utiliza sau vinde;

c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existenţa unei pieţe pentru producţia generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;

e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare şi de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale şi pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;

f) capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

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

(3) Exemple de activităţi de dezvoltare sunt:

a) proiectarea, construcţia şi testarea unor prototipuri şi modele înainte de producţie şi utilizare;

b) proiectarea instrumentelor, şabloanelor, tiparelor şi matriţelor care implică o tehnologie nouă;

c) proiectarea, construcţia şi funcţionarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia comercială; şi

d) proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite.

(4) Costurile cu mărcile, titlurile de publicaţii şi alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferenţiate de costul dezvoltării entităţii ca întreg. În consecinţă, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale.

*Costul unei imobilizări necorporale generate intern*

Art.157 – (1) Costul unei imobilizări necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaştere ca imobilizări necorporale.

(2) Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea şi pregătirea activului pentru a fi capabil să funcţioneze în maniera intenţionată de către conducere. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

a) cheltuielile cu materialele şi serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;

b) cheltuielile cu personalul provenite din generarea imobilizării necorporale;

c) taxele de înregistrare a unui drept legal; şi

d) amortizarea brevetelor şi licenţelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

(3) Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

a) costurile aferente vânzării, cele administrative şi alte costuri generale de regie, cu excepţia cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;

b) ineficienţele identificate şi pierderile iniţiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanţa planificată; şi

c) costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

*Cheltuieli ulterioare*

Art.158 – (1) Costurile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepţia cazurilor în care:

a) fac parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplineşte criteriile de recunoaştere; sau

b) elementul este dobândit în cadrul unei combinări de întreprinderi şi nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. În acest caz, face parte din valoarea recunoscută ca fond comercial la data achiziţiei.

(2) Ca urmare, cheltuielile ulterioare efectuate cu o imobilizare necorporală după cumpărarea sau finalizarea acesteia se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.

(3) Cheltuielile ulterioare vor majora costul imobilizării necorporale atunci când este probabil că aceste cheltuieli vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanţa prevăzută iniţial şi pot fi evaluate credibil.

*Costuri anterioare ce nu trebuie recunoscute ca active*

Art.159 – Costurile aferente unui element necorporal care au fost iniţial recunoscute drept cheltuieli nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.

*Durata de viaţă utilă*

Art.160 – Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale care decurge din drepturile contractuale sau din alte drepturi legale nu trebuie să depăşească perioada drepturilor contractuale sau a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurtă, în funcţie de perioada pentru care entitatea preconizează că va folosi activul. Dacă drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt transferate pentru o durată limitată care poate fi reînnoită, durata de viaţă utilă a imobilizării necorporale trebuie să includă perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi din partea entităţii în sprijinul reînnoirii fără un cost semnificativ. Durata de viaţă utilă a unui drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală într-o combinare de întreprinderi este reprezentată de perioada contractuală rămasă din contractul prin care a fost acordat dreptul şi nu va include perioadele de reînnoire.

*Categorii de imobilizări necorporale*

Art.161 - În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

a) cheltuielile de constituire;

b) cheltuielile de dezvoltare;

c) concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepţia celor create intern de entitate;

d) active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale;

e) fondul comercial pozitiv;

f) alte imobilizări necorporale; şi

g) avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale.

*Dispoziţii tranzitorii*

Art.162 – (1) La aplicarea pentru prima dată a prezentelor reglementări, soldul contului 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuţie” se transferă fie asupra contului 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”, fie în contul 203 „Cheltuieli de dezvoltare” sau contul 208 ”Alte imobilizări necorporale”, în funcţie de stadiul realizării proiectului şi modul de îndeplinire a condiţiilor de recunoaştere a acestuia ca activ.

(2) Eventualele ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie se transferă, de asemenea, asupra rezultatului reportat (articol contabil: 2933 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie” = 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a CEE”), fie asupra contului 2903 ”Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare” sau a contului 2908 ”Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale”.

*Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare*

Art.163 – (1) Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare reprezentând aport, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziţie sau valoarea de aport, după caz. În această situaţie valoarea de aport se asimilează valorii juste.

(2) Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabileşte o durată şi o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea valorii concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului.

(3) În cazul în care contractul prevede plata periodică a unei redevenţe/chirii, şi nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entităţii care primeşte concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevenţa/chiria, fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale.

(4) Brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine.

(5) În cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, încheiat potrivit legislaţiei în vigoare, licenţa primită, respectiv dreptul primit de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se înregistrează la imobilizări necorporale, dacă sunt stabilite o durată şi o valoare pentru această licenţă, respectiv pentru acest drept.

(6) În înţelesul prezentelor reglementări, un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă:

a) concedentul controlează sau reglementează ce servicii trebuie să presteze operatorul în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze şi la ce preţ; şi

b) concedentul controlează - prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod - orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului.

*Fondul comercial*

Art.164 – (1) Fondul comercial se recunoaşte, de regulă, la consolidare şi reprezintă diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate.

(2) În situaţiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaşte numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părţi a acestora şi, după caz, şi de datorii şi capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operaţiuni de fuziune. Pentru ca fondul comercial să fie contabilizat distinct, transferul trebuie să fie în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activităţi şi active organizate şi administrate în scopul obţinerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

(3) Pentru recunoaşterea în contabilitate a activelor şi datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entităţile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Aceasta se efectuează de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

(4) Onorariile de intermediere, onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare şi alte onorarii profesionale sau de consultanţă, precum şi alte cheltuieli legate de dobândirea unei afaceri reprezintă cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile respective.

Art.165 - Dacă în situaţiile financiare anuale individuale se înregistrează fond comercial negativ, tratamentul acestuia este cel prevăzut la art.465.

Art.166 – Entitatea care cedează o afacere scoate din evidenţă activele şi datoriile corespunzătoare, la valoarea la care acestea sunt înregistrate în contabilitate, pe seama conturilor de cheltuieli, respectiv de venituri.

*Amortizare*

Art.167 – (1) Imobilizări necorporale se amortizează pe parcursul duratei lor de utilizare sau pe perioada contractului, după caz.

(2) În cazuri în care durata de utilizare sau durata contractului depășește cinci ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăși zece ani.

(3) În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, acesta se amortizează, de regulă, pe o perioadă de maximum cinci ani. Totuși, în cazuri excepționale, când durata de utilizare a fondului comercial nu poate fi estimată în mod credibil, entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiția ca această perioadă să nu depășească zece ani.

(4) În cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentată și justificată perioada de amortizare a fondului comercial.

Art.168 – (1) În cazul în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, entitatea nu poate efectua distribuirea profitului, decât în cazul în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire și a profitului reportat este cel puțin egală cu suma cheltuielilor neamortizate.

(2) Valorile prezentate în bilanț la elementul ”Cheltuieli de dezvoltare” trebuie explicate în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale.

Art.169 – (1) Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea unei entităţi (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, precum şi alte cheltuieli de această natură, legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii entităţii).

(2) O entitate poate include cheltuielile de constituire la ”Active”, caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire se amortizează în cadrul unei perioade de maximum cinci ani.

(3) În cazul în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, entitatea nu poate efectua distribuirea profitului, decât în cazul în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire și a profitului reportat este cel puțin egală cu suma cheltuielilor neamortizate.

Valorile prezentate în bilanț la elementul ”Cheltuieli de constituire” trebuie explicate în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale.

*Avansuri şi alte imobilizări necorporale*

Art.170 – (1) În cadrul avansurilor şi altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziţionate de la terţi pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi reţete, formule, modele, proiecte şi prototipuri.

(2) Programele informatice, precum şi celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul "Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine.

(3) În cazul programelor informatice achiziţionate împreună cu licenţele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate şi amortizate separat.

(4) Contractele de clienţi transferate între entităţi cu titlu oneros se recunosc, de asemenea, la „Alte imobilizări necorporale”, în condițiile în care clienții respectivi vor continua relațiile cu entitatea, fiind amortizabile pe durata acestor contracte. Pentru recunoaşterea ca activ a preţului plătit (cost de achiziţie) aferent contractelor astfel achiziţionate, acestea trebuie identificate (număr contract, denumire client, durată contract), iar entitatea trebuie să dispună de mijloace prin care să controleze relaţiile cu clienţii, astfel încât să poată controla beneficiile economice viitoare preconizate, care rezultă din relaţia cu acei clienţi. Activul imobilizat reprezentând costul de achiziţie al contractelor respective se amortizează pe durata acestor contracte.

*Evaluarea la data bilanţului*

Art.171 – O imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanţ la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare.

*Cedarea*

Art.172 – (1) O imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidenţă la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sau cedarea sa.

(2) În cazul scoaterii din evidenţă a unei imobilizări necorporale, sunt evidenţiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

(3) În scopul prezentării în contul de profit şi pierdere, câştigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieşirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferenţă între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, şi trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit şi pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

**Subsecțiunea 4.3.3**

**Imobilizări corporale**

**Recunoașterea imobilizărilor corporale**

Art.173 - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; şi

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Art.174 – (1) Unele elemente de imobilizări corporale pot fi achiziţionate din motive de siguranţă sau legate de mediu. Achiziţia unor astfel de imobilizări corporale, deşi nu creşte în mod direct beneficiile economice viitoare ale oricărui element existent de imobilizări corporale, poate fi necesară unei entităţi pentru a obţine beneficii economice viitoare din alte active. Astfel de elemente de imobilizări corporale îndeplinesc condiţiile pentru a fi recunoscute ca active, deoarece dau posibilitatea unei entităţi să obţină din activele conexe beneficii economice viitoare în plus faţă de ceea ce s-ar putea obţine dacă elementele respective nu ar fi fost dobândite.

(2) Prin politicile contabile se stabilesc condiţiile specifice pentru recunoaşterea imobilizărilor corporale.

(3) În vederea recunoaşterii imobilizărilor corporale se impune utilizarea raţionamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoaştere pentru circumstanţele specifice entităţii. În unele cazuri, ar putea fi adecvat să fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi matriţele, aparatele de măsură şi control, uneltele şi alte elemente similare, şi să se aplice criteriile de recunoaştere a valorii agregate a acestora.

(4) Piesele de schimb şi echipamentul de service sunt, în general, contabilizate ca stocuri şi recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când sunt consumate. Totuşi, piesele de schimb importante şi echipamentele de securitate sunt considerate imobilizări corporale atunci când o entitate preconizează că le va utiliza pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Art.175 – (1) Imobilizările corporale cuprind: terenuri şi construcţii; instalaţii tehnice şi maşini; alte instalaţii, utilaje şi mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale şi imobilizări corporale în curs de execuţie.

(2) Terenurile şi clădirile sunt active separabile şi sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziţionate împreună. O creştere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Art.176 – (1) Contabilitatea terenurilor se ţine pe două categorii: terenuri şi amenajări de terenuri.

(2) În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidenţiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi altele.

Art.177 – (1) Contabilitatea imobilizărilor în curs se ţine distinct pentru imobilizările imobilizări corporale şi investiţiile imobiliare.

(2) Imobilizările în curs reprezintă investiţiiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză.

(3) Imobilizările în curs se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz.

Art.178 – Sunt reflectate distinct în contabilitate, acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 „Imobilizări corporale în curs de aprovizionare” din Planul de conturi general).

*Investiţii imobiliare*

Art.179 - În categoria imobilizărilor corporale se urmăresc distinct investiţiile imobiliare.

Art.180 - Investiţia imobiliară este proprietatea (un teren sau o clădire - sau o parte a unei clădiri - sau ambele) deţinută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obţine venituri din chirii sau pentru creşterea valorii capitalului, sau ambele, decât pentru:

a) a fi utilizată pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative; sau

b) a fi vândută pe parcursul desfăşurării normale a activităţii.

Art.181 - O proprietate imobiliară utilizată de posesor este o proprietate imobiliară deţinută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.

Art.182 - Următoarele constituie exemple de investiţii imobiliare:

a) terenurile deţinute, mai degrabă, în scopul creşterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b) terenurile deţinute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. Dacă o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfăşurării normale a activităţii, atunci terenul este considerat ca fiind deţinut în scopul creşterii valorii capitalului;

c) o clădire aflată în proprietatea entităţii (sau deţinută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) şi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional;

d) o clădire care este liberă, dar care este deţinută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operaţional;

e) proprietăţile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiţii imobiliare.

Art.183 - Următoarele constituie exemple de elemente care nu sunt investiţii imobiliare:

a) proprietăţile imobiliare deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii sau în procesul de construcţie sau amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietăţile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate şi revândute. Acestea reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;

b) proprietăţile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terţe părţi. Acestea reprezintă pentru entitate servicii în curs de execuţie;

c) proprietăţile imobiliare utilizate de posesor, incluzând (printre altele) proprietăţile deţinute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăţi imobiliare utilizate de posesor, proprietăţile deţinute în scopul amenajării viitoare şi utilizării ulterioare ca proprietăţi imobiliare utilizate de posesor, proprietăţile utilizate de salariaţi (indiferent dacă aceştia plătesc sau nu chirie la cursul pieţei) şi proprietăţile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.

Art.184 - Anumite proprietăţi includ o parte care este deţinută pentru a fi închiriată sau cu scopul creşterii valorii capitalului şi o altă parte care este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative. Dacă aceste părţi pot fi vândute separat (sau închiriate separat în temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat. Dacă părţile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară constituie o investiţie imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.

Art.185 – (1) În unele situaţii, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanţilor unei proprietăţi imobiliare pe care o deţine. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiţie imobiliară dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract. Un exemplu este situaţia în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază şi întreţinere locatarilor care ocupă clădirea.

(2) În alte situaţii, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă. De exemplu, dacă o entitate are în proprietate şi administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeţilor reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezintă mai degrabă o proprietate imobiliară utilizată de posesor decât o investiţie imobiliară.

Art.186 - Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiţie imobiliară este nevoie de raţionament profesional. Entităţile trebuie să elaboreze criterii astfel încât să îşi poată exercita în mod consecvent raţionamentul, în conformitate cu definiţia investiţiei imobiliare.

Art.187 - În anumite cazuri, o entitate poate avea o proprietate imobiliară care este închiriată şi ocupată de societatea-mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu îndeplineşte condiţiile unei investiţii imobiliare în situaţiile financiare anuale consolidate, deoarece proprietatea imobiliară în cauză este, din punctul de vedere al grupului, o proprietate imobiliară utilizată de posesor. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entităţii care o deţine, proprietatea imobiliară este o investiţie imobiliară dacă corespunde definiţiei de la art.180.

Art.188 - Transferurile în sau din categoria investiţiilor imobiliare trebuie făcute dacă şi numai dacă există o modificare a utilizării, evidenţiată de:

a) începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investiţiilor imobiliare în categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor;

b) începerea procesului de amenajare în perspectiva vânzării, pentru un transfer din categoria investiţiilor imobiliare în categoria stocurilor;

c) încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăţilor imobiliare utilizate de posesor în categoria investiţiilor imobiliare; sau

d) începerea unui leasing operaţional cu o altă parte, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investiţiilor imobiliare.

Art.189 – (1) O entitate transferă o proprietate imobiliară din categoria investiţiilor imobiliare în categoria stocurilor dacă şi numai dacă intervine o modificare în utilizare evidenţiată de demararea lucrărilor de amenajare, în perspectiva vânzării. Pe perioada de amenajare sunt adăugate costurile, iar la recepţia finală se procedează la transferul de la stocuri la investiţii imobiliare, în vederea cedării.

(2) În cazul în care decide să cedeze o investiţie imobiliară fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiţie imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidenţă.

(3) În mod similar, dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiţii imobiliare existente, în scopul utilizării viitoare continue ca investiţie imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămâne investiţie imobiliară şi nu este reclasificată drept proprietate imobiliară utilizată de posesor în cursul reamenajării.

*Dispoziţii tranzitorii*

Art.190 – La aplicarea pentru prima dată a prezentelor reglementări, entităţile stabilesc, pe baza politicilor contabile şi a raţionamentului profesional, care dintre proprietăţile imobiliare deţinute îndeplinesc condiţiile pentru a fi încadrate la investiţii imobiliare.

*Imobilizări deţinute în baza unui contract de leasing*

Art.191 – (1) Imobilizările corporale deţinute în baza unui contract de leasing se evidenţiază în contabilitate în funcţie de prevederile contractelor încheiate între părţi, precum şi legislaţia în vigoare.

(2) Clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar sau leasing operaţional se efectuează la începutul contractului.

(3) Contabilizarea contractelor de leasing şi prezentarea elementelor de bilanţ şi contul de profit şi pierdere se efectuează ţinând cont de fondul economic al tranzacţiei sau al angajamentului în cauză, şi numai de forma juridică a contractelor.

Art.192 – (1) În înţelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificaţii:

a) contract de leasing este un acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăţi sau serii de plăţi, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită;

b) leasing financiar este operaţiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile şi avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului;

c) leasing operaţional este operaţiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar.

(2) Un contract de leasing poate fi recunoscut ca leasing financiar dacă îndeplineşte cel puţin una dintre următoarele condiţii:

a) leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârşitul duratei contractului de leasing;

b) locatarul are opţiunea de a cumpăra bunul la un preţ estimat a fi suficient de mic în comparaţie cu valoarea justă la data la care opţiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opţiunea va fi exercitată;

c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viaţă economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;

d) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puţin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziţionat bunul de către finanţator, respectiv costul de achiziţie;

e) bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Art.193 – (1) Înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operaţional, de către locator/finanţator.

(2) În cazul leasingului financiar, achiziţiile de către locatar de bunuri imobile şi mobile sunt tratate ca investiţii în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului.

(3) În cazul leasingului operaţional, bunurile sunt supuse amortizării de către locator, pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

Art.194 – (1) Reflectarea în contabilitatea locatarilor a activelor aferente operaţiunilor de leasing financiar se efectuează cu ajutorul conturilor de imobilizări necorporale şi imobilizări corporale.

(2) Dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operaţiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilităţii de angajamente, în contrapartida contului de cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidenţiază în conturi în afara bilanţului (contul 8051 "Dobânzi de plătit").

(3) În contabilitatea locatarului, bunurile luate în leasing operaţional sunt evidenţiate în conturi de evidenţă din afara bilanţului.

(4) Sumele plătite sau de plătit se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială în contul de profit şi pierdere, conform contabilităţii de angajamente.

Art.195 - O tranzacţie de vânzare a unui activ pe termen lung şi de închiriere a aceluiaşi activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcţie de clauzele contractului de leasing, astfel:

a) dacă tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceluiaşi activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacţia reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanţare locatarului, activul având rol de garanţie.

Entitatea beneficiară a finanţării (locatarul) nu va recunoaşte în contabilitate operaţiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condiţiile de recunoaştere a veniturilor. Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operaţiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

Operaţiunea de finanţare va fi evidenţiată prin articolul contabil

512 "Conturi curente la bănci" = 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate",

urmând ca dobânda şi alte costuri ale finanţării, potrivit contractelor încheiate, să fie înregistrate conform prezentelor reglementări.

Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două operaţiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar, şi operaţiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidenţiază potrivit legii;

b) dacă tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceluiaşi activ are ca rezultat un leasing operaţional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacţie de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidenţă a activului şi a sumelor încasate sau de încasat şi a taxei pe valoarea adăugată pentru operaţiunile taxabile, conform prevederilor legale.

Operaţiunea de închiriere a activului în regim de leasing operaţional se contabilizează de utilizator conform prezentelor reglementări, respectiv pe seama contului de profit şi pierdere.

Art.196 – (1) În vederea întocmirii situaţiilor financiare anuale, utilizatorii bunurilor luate în leasing financiar sau operaţional inventariază şi transmit societăţii de leasing lista bunurilor deţinute în baza contractelor de leasing.

(2) Entităţile contractante care au efectuat operaţiuni de leasing şi leaseback trebuie să prezinte în notele explicative la situaţiile financiare anuale informaţii referitoare la operaţiunile derulate.

*Stimulente acordate la încheierea sau renegocierea unor contracte*

Art.197 - La negocierea sau renegocierea unui leasing operaţional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul. Exemple de astfel de stimulente sunt plata unui avans în numerar către locatar sau rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi costuri de reamplasare, modernizări ale activului în regim de leasing şi costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului). Alternativ, se poate conveni ca, în perioadele iniţiale ale duratei contractului de leasing, locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc.

Art.198 – (1) Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operaţional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestaţiei convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentului, de forma sau de momentul în care se face plata.

(2) Stimulentele dintr-un leasing operaţional se referă, în fond, la contraprestaţia pentru utilizarea bunului în sistem de leasing. Costurile suportate de locator drept stimulente pentru încheierea unui nou contract de leasing sau pentru reînnoirea unuia existent nu se consideră ca făcând parte din costurile iniţiale care sunt adăugate la valoarea contabilă a activului în sistem de leasing.

(3) De exemplu, în cazul încheierii unui nou contract de leasing pentru care, drept stimulent acordat locatarului pentru participarea la noul contract de leasing, locatorul este de acord să plătească costurile de reamplasare ale locatarului, să contribuie la plata unor cheltuieli de amenajare/modernizare efectuate de locatar sau este de acord ca pentru o perioadă să nu încaseze nicio chirie de la locatar (acordare perioadă de graţie), atât locatorul, cât şi locatarul vor recunoaşte valoarea netă a contraprestaţiei, de-a lungul duratei contractului de leasing, utilizând o singură metodă de amortizare.

Art.199 - Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentelor drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepţia cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiul locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing.

Art.200 – Prevederile art.199 referitoare la suportarea liniară a cheltuielilor pe durata contractului se aplică şi în cazul stimulentelor acordate cu ocazia încheierii de contracte de închiriere sau alte contracte care presupun acordarea de stimulente pentru atragerea chiriaşilor.

*Dispoziţii tranzitorii*

Art.201 – Prevederile art.199 şi 200 nu se aplică pentru contractele în derulare la data trecerii la aplicarea prezentelor reglementări.

*Evaluarea iniţială a imobilizărilor corporale*

Art.202 – (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată iniţial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcţie de modalitatea de intrare în entitate.

(2) Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcţia unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajaţilor, contribuţiile legale şi alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcţia imobilizării corporale;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile iniţiale de livrare şi manipulare;

e) costurile de instalare şi asamblare;

f) cheltuieli de proiectare şi pentru obţinerea autorizaţiilor;

g) costurile de testare a funcţionării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul şi condiţia de funcţionare (cum ar fi eşantioanele produse la testarea echipamentului);

h) onorariile profesionale plătite avocaţilor şi experţilor etc.

(3) În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Acelaşi tratament contabil se aplică şi cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate.

(4) În costul unei imobilizări corporale sunt incluse şi costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea acesteia la scoaterea din funcţiune, precum şi cu restaurarea amplasamentului pe care este poziţionată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil şi entitatea are o obligaţie legată de demontare, mutare a imobilizării corporale şi de refacere a amplasamentului.

(5) Costurile estimate cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondenţă cu un cont de provizioane (contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea”).

*Cheltuieli ulterioare*

Art.203 - Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcţie de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influenţa asupra duratei de viaţă rămase a imobilizărilor).

Art.204 - Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locaţie de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidenţiază în contabilitatea entităţii care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcţie de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

Art.205 - Entitatea stabileşte prin politicile contabile criteriile în funcţie de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidenţiază în contul de profit şi pierdere.

Art.206 - Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp. Entitatea recunoaşte în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părţii înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere pentru imobilizările corporale.

Art.207 – (1) În cazul inspecţiilor sau reviziilor generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defecţiunilor, la momentul efectuării fiecărei inspecţii generale, costul acesteia poate fi recunoscut drept cheltuială sau în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaştere. În cazul recunoaşterii costului inspecţiei ca o componentă a activului, valoarea componentei se amortizează pe perioada dintre două inspecţii planificate.

(2) Prevederile referitoare la posibilitatea recunoaşterii costurilor cu revizii şi inspecţii drept componente ale imobilizărilor corporale se aplică în cazul imobilizărilor corporale ale căror costuri de inspecţie şi revizie sunt semnificative, cum ar fi avioane, nave maritime şi fluviale, echipamente complexe, conform politicilor contabile aprobate.

(3) Costul reviziilor şi inspecţiilor curente, altele decât cele recunoscute, ca o componentă a imobilizării reprezintă cheltuieli ale perioadei.

Art.208 – (1) Imobilizările corporale în curs de execuţie reprezintă investiţiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producţie sau costul de achiziţie, după caz.

(2) Imobilizările corporale în curs de execuţie se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz.

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleaşi principii ca şi pentru un activ achiziţionat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacţii normale, atunci costul activului este de obicei acelaşi cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum şi pierderile care au apărut în cursul construcţiei în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

*Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale*

Art.209 - Provizioanele reprezentând datorii existente din dezafectare, restaurare sau de natură similară sunt recunoscute ca parte a costului unui element de imobilizări corporale.

Art.210 – (1) În categoria provizioanelor pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea sunt incluse obligaţiile de a demola, înlătura şi restaura elemente de imobilizări corporale.

(2) Costurile de demolare şi înlăturare a imobilizării corporale şi de restaurare a zonei în care aceasta s-a aflat reprezintă obligaţie pentru care o entitate suportă cheltuieli fie la momentul dobândirii imobilizării corporale, fie ca o consecinţă a faptului că a utilizat-o pentru o anumită perioadă de timp.

Art.211 - Modificările în evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare şi de natură similară se contabilizează potrivit art.212 sau 213 după cum activul aferent este evaluat la cost sau la valoare reevaluată.

Art.212 - Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul bazat pe cost:

a) sub rezerva respectării condiţiilor de la lit. b), modificările datoriilor trebuie adăugate la costul activului sau trebuie deduse din costul acestuia în perioada curentă;

b) valoarea dedusă din costul activului nu trebuie să depăşească valoarea sa contabilă. Dacă o scădere a datoriei depăşeşte valoarea contabilă a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere;

c) dacă ajustarea generează o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie să analizeze dacă acest lucru indică faptul că noua valoare contabilă a activului poate să nu fie complet recuperabilă. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să testeze activul pentru depreciere, contabilizând orice pierdere din depreciere.

Art.213 - Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul reevaluării:

a) modificările datoriei ajustează diferenţa din reevaluare, astfel:

(i) sub rezerva respectării condiţiilor de la lit. b), o scădere a datoriei majorează surplusul din reevaluare din capitalurile proprii, cu excepţia cazului în care ea trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere în măsura în care reia un deficit din reevaluare al aceluiaşi activ, care a fost recunoscut anterior drept cheltuială;

(ii) o creştere a datoriei trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere, exceptând cazul în care reduce surplusul din reevaluare din capitalurile proprii, în limita oricărui sold creditor existent pentru acel activ.

b) în cazul în care o scădere a datoriei depăşeşte valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost contabilizat conform modelului bazat pe cost, excedentul trebuie recunoscut imediat în contul de profit şi pierdere;

c) o modificare a datoriei este un indiciu că activul ar putea să necesite o reevaluare pentru a se asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care ar fi determinată utilizându-se valoarea justă la finalul perioadei de raportare. Dacă este necesară o reevaluare, toate activele din acea clasă trebuie reevaluate.

*Evaluarea la data bilanţului*

Art.214 – (1) O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanţ la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare.

(2) În conturile 6813 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor", respectiv 7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor" se evidenţiază numai deprecierile aferente imobilizărilor corporale a căror evidenţă este efectuată la cost şi nu la valoare reevaluată.

*Amortizarea*

Art.215 – (1) Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor.

(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii lor. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică şi condiţiile de utilizare a acestora.

(3) Duratele de amortizare din contabilitate, stabilite potrivit politicilor contabile, pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entităţi pentru scopuri fiscale.

(4) În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcţie de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

(5) O modificare semnificativă a condiţiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum şi în cazul efectuării unor investiţii sau reparaţii, altele decât cele determinate de întreţinerile curente, sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

(6) În cazurile menţionate la alin. (5), inclusiv în situaţia prevăzută la art.86, durata de amortizare stabilită iniţial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

Art.216 - (1) Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locaţie de gestiune se calculează şi se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

(2) Investiţiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locaţie de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizării pe durata contractului respectiv. La expirarea contractului, valoarea investiţiilor efectuate şi a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcţie de clauzele cuprinse în contractele încheiate, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor se efectuează conform prezentelor reglementări.

Art.217 – (1) Entităţile amortizează imobilizările corporale utilizând una din următoarele metode de amortizare:

a) amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;

b) amortizarea degresivă, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient, caz în care poate fi avută în vedere legislaţia în vigoare;

c) amortizarea accelerată, care constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exerciţiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului şi, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puţin utilizată în scopuri contabile;

d) amortizare calculată pe unitate de produs sau serviciu, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

(2) Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se aşteaptă să fie consumate de entitate.

(3) Metoda de amortizare se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeaşi natură şi având condiţii de utilizare identice, în funcţie de politica contabilă adoptată.

(4) Metoda de amortizare se poate modifica doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.

(5) Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate pe seama conturilor de cheltuieli.

Art.218 – (1) Terenurile nu se amortizează.

(2) Investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor şi pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare potrivit politicilor contabile aprobate, pe baza duratelor de viaţă utilă ale acestora.

*Cedarea şi casarea*

Art.219 – (1) O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidenţă la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară.

(2) Dacă o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parţiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidenţă valoarea contabilă a părţii înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informaţiile necesare.

Art.220 – (1) În cazul scoaterii din evidenţă a unei imobilizări corporale, sunt evidenţiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

(2) În scopul prezentării în contul de profit şi pierdere, câştigurile sau pierderile obţinute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferenţă între veniturile generate de scoaterea din evidenţă şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta şi trebuie prezentate ca valoare netă, la venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit şi pierdere, la elementul "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

*Compensaţii de la terţi*

Art.221 – (1) În cazul distrugerii totale sau parţiale a unor imobilizări corporale, creanţele sau sumele compensatorii încasate de la terţi, legate de acestea, precum şi achiziţionarea sau construcţia ulterioară de active noi sunt operaţiuni economice distincte şi trebuie înregistrate ca atare pe baza documentelor justificative.

Astfel, deprecierea activelor se evidenţiază la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensaţiile se evidenţiază pe seama veniturilor conform contabilităţii de angajamente, în momentul stabilirii acestuia.

(2) Exemple de asemenea compensaţii pot fi înregistrate în următoarele situaţii:

a) sume încasate/de încasat de la companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzată, de exemplu, de dezastre naturale sau furt;

b) sume acordate de guvern, în schimbul unor imobilizări corporale, de exemplu, terenuri care au fost expropriate.

**Subsecțiunea 4.3.4**

**Imobilizări financiare**

Art.222 – (1) Imobilizările financiare cuprind acţiunile deţinute la entităţile afiliate, împrumuturile acordate entităţilor afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiţii deţinute ca imobilizări, alte împrumuturi.

(2) În sensul prezentelor reglementări, prin interese de participare se înţelege drepturile în capitalul altor entităţi, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entităţi, sunt destinate să contribuie la activităţile entităţii. Deţinerea unei părţi din capitalul unei alte entităţi se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depăşeşte un procentaj de 20%.

(3) Diferenţa dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entităţi, precum şi diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării cu active pe termen scurt (creanţe) şi valoarea activelor care fac obiectul participaţiei se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 „Alte venituri financiare”), la data dobândirii acelor titluri.

(4) Acţiunile şi a alte imobilizări financiare primite fără plată, potrivit legii, se evidenţiază în conturile de active şi venituri (contul 768 „Alte venituri financiare”).

Art.223 – (1) La alte creanţe imobilizate se cuprind garanţiile, depozitele şi cauţiunile depuse de entitate la terţi.

(2) În conturile de creanţe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terţilor în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

(3) Entităţile care au evidenţiate în contul de creanţe imobilizate creanţe imobilizate cu scadenţa mai mare de un an, vor prezenta în bilanţ, la imobilizări financiare, numai partea cu scadenţa mai mare de 12 luni, diferenţa urmând a fi reflectată la creanţe.

*Evaluarea iniţială*

Art.224 – Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziţie.

*Evaluarea la data bilanţului*

Art.225 - Imobilizările financiare se prezintă în bilanţ la valoarea de intrare mai puţin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

**Secțiunea 4.4**

**Active circulante**

**Recunoaşterea activelor circulante**

Art.226 – (1) Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când:

a) se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;

b) este deţinut, în principal, în scopul tranzacţionării;

c) se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului; sau

d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

(2) Toate celelalte active reprezintă active imobilizate.

(3) Ciclul de exploatare al unei entităţi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea activelor care sunt destinate procesării şi finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar.

(4) Echivalentele de numerar reprezintă investiţiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Art.227 - În categoria activelor circulante se cuprind:

a) stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;

b) creanţe;

c) investiţii pe termen scurt;

d) casa şi conturi la bănci.

*Evaluarea activelor circulante*

Art.228 – (1) Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz, cu respectarea prevederilor alin. (2).

(2) Ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piaţă sau, în circumstanţe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanţului.

Art.229 - Evaluarea efectuată conform prevederilor de la art.228 alin.(2) nu poate fi continuată dacă motivele pentru care au fost făcute ajustările de valoare nu mai sunt aplicabile. Prin urmare, în situaţia în care ajustarea devine total sau parţial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri.

**Subsecțiunea 4.4.1**

**Stocuri**

Art.230 – (1) Stocurile sunt active circulante:

a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;

b) în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau

c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

(2) În categoria stocurilor se cuprind şi activele cu ciclu lung de fabricaţie, destinate vânzării (de exemplu, echipamente, nave, ansambluri sau complexuri de locuinţe etc. realizate de entităţile ce au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea unor astfel de produse).

(3) În cazul în care construcţiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări.

(4) Terenurile cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcţii destinate vânzării, se înregistrează la stocuri.

Art.231 – (1) Atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătăţită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinaţiei, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

(2) În înţelesul alin. (1), transferul poate fi efectuat dacă şi numai dacă există o modificare a utilizării imobilizării, evidenţiată de începerea modernizării, în vederea vânzării. Ca urmare, dacă o entitate decide să cedeze o imobilizare corporală fără a fi modernizată, ea continuă să o trateze ca imobilizare corporală până la scoaterea sa din evidenţă, şi nu ca element de stoc. Modernizarea are semnificaţia cheltuielilor ulterioare recunoscute ca o componentă a activului.

Art.232 – (1) În cazul în care un activ care a fost iniţial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuinţe destinate vânzării, valoarea terenului se evidenţiază distinct la stocuri, la valoarea de înregistrare în contabilitate.

(2) Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului, rezerva din reevaluare corespunzătoare acestuia se transferă în contul 1175 ”Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

Art.233 - În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuinţe care iniţial erau destinate vânzării şi care ulterior îşi schimbă destinaţia, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terţi, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinaţiei, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

Art.234 – (1) În cadrul stocurilor se cuprind:

a) materialele consumabile ;

b) materialele de natura obiectelor de inventar;

c) ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte;

d) producţia în curs de execuţie, reprezentând producţia care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind, de asemenea, serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

(2) În cadrul stocurilor se includ şi bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi, maşinile folosite numai ca material de demonstraţie pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstraţie au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

(3) Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 "Stocuri în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

Art.235 – (1) Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor şi beneficiilor.

(2) În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietăţii şi de livrare coincid. Totuşi, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vândute în consignaţie sau stocurile la dispoziţia clientului;

- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidenţa debitorului până la vânzarea lor;

- bunuri recepţionate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;

- bunuri livrate şi nefacturate, care trebuie scoase din evidenţă, transferul de proprietate având loc;

- bunuri vândute şi nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietăţii. De exemplu, la vânzările cu condiţia de livrare "ex-work", bunurile vândute ies din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziţia cumpărătorului etc.

Art.236 - (1) Deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum şi efectuarea de operaţiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

(2) În aplicarea alin. (1) este necesar să se asigure:

a) recepţionarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate şi înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignaţie se recepţionează şi înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanţului;

b) în situaţia unor decalaje între aprovizionarea şi recepţia bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea entităţii, se procedează astfel:

(i) bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare;

(ii) bunurile sosite şi nerecepţionate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

c) în cazul unor decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

(i) bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanţului;

(ii) bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări şi, respectiv, la ieşiri, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

*Costul stocurilor*

Art.237 – (1) Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale.

(2) Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele.

(3) Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

(4) Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

Art.238 - Valoarea produselor şi serviciilor în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la sfârşitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operaţiilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costurile de producţie.

Art.239 - Contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.

Art.240 - În condiţiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operaţiunile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric.

Art.241 – (1) Inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei.

(2) Entităţile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligaţii fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

(3) Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli.

(4) Stabilirea ieşirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârşitul perioadei. Ieşirile de stocuri se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, şi valoarea stocurilor la sfârşitul perioadei stabilite pe baza inventarului.

(5) Inventarul intermitent nu se utilizează în comerţul cu amănuntul în situaţia în care se aplică metoda global-valorică.

Art.242 - Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

**Subsecțiunea 4.4.2**

**Investiţii pe termen scurt**

Art.243 - În categoria investiţiilor pe termen scurt sunt cuprinse acţiunile deţinute la entităţile afiliate şi alte investiţii pe termen scurt.

Art.244 – (1) Contravaloarea acţiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii, se înregistrează în contrapartidă cu contul 768 "Alte venituri financiare."

(2) Alte investiţii pe termen scurt reprezintă obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte valori mobiliare achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

(3) În categoria altor investiţii pe termen scurt intră şi depozitele bancare pe termen scurt, cu excepţia depozitelor bancare cu termen de cel mult 3 luni, care sunt considerate disponibilităţi.

În categoria altor investiţii pe termen scurt se evidenţiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră cumpărate cu scopul obţinerii de profit în urma vânzării într-o perioadă scurtă de timp.

Art.245 – (1) La intrarea în entitate, investiţiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziţie sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

(2) Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de constituire.

Art.246 – (1) Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare.

(2) Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Art.247 – (1) Pentru deprecierea investiţiilor deţinute ca active circulante, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor.

(2) La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare înregistrate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz. La ieşirea din entitate a investiţiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează.

**Subsecțiunea 4.4.3**

**Casa și conturi la bănci**

Art.248 – (1) Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci, disponibilităţile în lei şi valută, cecurile entităţii, precum şi dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor acordate de bănci în conturile curente. Depozitele bancare pe termen de cel mult 3 luni pot fi incluse în numerar și echivalente de numerar doar în măsura în care acestea sunt deținute cu scopul de a acoperi nevoia de numerar pe termen scurt, și nu în scop investițional.

(2) Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal, pe bază de documente prezentate entităţii şi neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 5125 "Sume în curs de decontare").

(3) Sumele acordate personalului prin sistemul de carduri, cu titlu de avansuri spre decontare în vederea plăţii unor achiziţii sau prestări de servicii, se evidenţiază în contul 542 "Avansuri de trezorerie"/analitic distinct.

(4) Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

(5) Dobânzile de încasat, aferente disponibilităţilor aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, faţă de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum şi cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

(6) Dobânzile de plătit şi cele de încasat, aferente exerciţiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Art.249 - Contabilitatea disponibilităţilor aflate în bănci/casierie şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate, se ţine distinct în lei şi în valută.

Art.250 – (1) Operaţiunile privind încasările şi plăţile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Naţională a României, de la data efectuării operaţiunii. În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin curs de schimb de la data efectuării operaţiunii se înţelege cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României, din ultima zi bancară anterioară operaţiunii, disponibil ca informaţie la momentul efectuării operaţiunii (încasare, plată, emitere de documente).

(2) Operaţiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitaţia cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferenţe de curs valutar.

(3) La finele fiecărei luni, disponibilităţile în valută şi alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive şi depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

(4) Diferenţele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Art.251 – (1) În vederea achitării unor obligaţii faţă de furnizori, entităţile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora.

(2) Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României, de la data operaţiunii de lichidare.

(3) Diferenţele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate şi cursul Băncii Naţionale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Art.252 – (1) Sumele în numerar, puse la dispoziţia personalului sau a terţilor, în vederea efectuării unor plăţi în favoarea entităţii, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 "Avansuri de trezorerie").

(2) În cazul plăţilor în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operaţiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

(3) Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii şi nedecontate până la data bilanţului, se evidenţiază în contul de debitori diverşi (461 "Debitori diverşi") sau creanţe în legătură cu personalul (4282 "Alte creanţe în legătură cu personalul"), în funcţie de natura creanţei.

Art.253 - În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilităţi băneşti între conturile la bănci, precum şi între conturile la bănci şi casieria entităţii.

Art.254 - Operaţiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Naţională a României şi a reglementărilor emise în acest scop.

**Secțiunea 4.5**

**Terţi**

Art.255 - Contabilitatea terţilor asigură evidenţa datoriilor şi creanţelor entităţii în relaţiile acesteia cu furnizorii, clienţii, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entităţile afiliate şi cele legate prin interese de participare, asociaţii/acţionarii, debitorii şi creditorii diverşi.

Art.256 – (1) În contabilitatea furnizorilor şi clienţilor se înregistrează operaţiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri şi produse, serviciile prestate, precum şi alte operaţiuni similare efectuate.

(2) Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

(3) Creanţele faţă de clienţii pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 418 "Clienţi - facturi de întocmit"), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

(4) În baza contabilităţii de angajamente, entităţile trebuie să evidenţieze în contabilitate toate veniturile şi cheltuielile, respectiv creanţele şi datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

(5) În conturile de furnizori şi clienţi se evidenţiază distinct datoriile, respectiv creanţele din penalităţi stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen şi alte elemente de natură similară.

Art.257 – (1) Avansurile acordate furnizorilor, precum şi cele primite de la clienţi se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

(2) Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

Art.258 – (1) Operaţiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri şi prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de primit sau de plătit, după caz.

(2) Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi fond prevăzute de legislaţia în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

(3) Efectele comerciale scontate neajunse la scadenţă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului (contul 8037 "Efecte scontate neajunse la scadenţă") şi se menţionează în notele explicative.

Art.259 – (1) Creanţele şi datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacţiilor entităţii, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât şi în valută, cu respectarea prevederilor art.262-269 din prezentele reglementări.

(2) În conformitate cu prevederile legii contabilității, orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operaţiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

(4) În cazul bunurilor achiziţionate însoţite de factură sau de aviz de însoţire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepţiei bunurilor.

*Elementele monetare*

Art.260 – (1) Prin elemente monetare se înţelege disponibilităţile băneşti şi activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile.

(2) Caracteristica esenţială a unui element monetar este dreptul de a primi (sau obligaţia de a furniza) un număr fix sau determinabil de unităţi monetare. Exemplele includ: pensii şi alte beneficii ale angajaţilor ce trebuie plătite în numerar; provizioane ce trebuie decontate în numerar; şi dividende în numerar care sunt recunoscute ca datorie. În mod similar, un contract de a primi (sau de a furniza) un număr variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entităţii sau o cantitate variabilă de active în care valoarea justă ce trebuie primită (sau furnizată) este egală cu un număr fix sau determinabil de unităţi monetare este un element monetar.

(3) Caracteristica esenţială a unui element nemonetar este absenţa unui drept de a primi (sau a unei obligaţii de a furniza) un număr fix sau determinabil de unităţi monetare. Exemplele includ: sumele plătite în avans pentru bunuri şi servicii (de exemplu, chiria plătită în avans); imobilizări necorporale; stocuri; imobilizări corporale; şi provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

*Dispoziţii tranzitorii*

Art.261 – (1) La aplicarea pentru prima dată a prezentelor reglementări, sumele reprezentând avansuri acordate pentru imobilizări corporale, respectiv necorporale, se preiau în conturile 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” şi 4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”, la valoarea rezultată din evaluarea efectuată la 31 decembrie 2015, potrivit reglementărilor contabile prevăzute de Regulamentul nr.4/2011.

(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2016, sumele înregistrate în conturile menţionate la alin. (1), precum şi cele reflectate în conturile 409 „Furnizori - debitori” şi 419 „Clienţi – creditori”, nu mai fac obiectul evaluării în funcţie de cursul valutar, la finele lunii, respectiv la finele exercițiului financiar.

*Operaţiuni în valută*

Art.262 – (1) În înţelesul prezentelor reglementări, o tranzacţie în valută este o tranzacţie care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda naţională (leu), inclusiv tranzacţiile rezultate atunci când o entitate:

a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preţ este exprimat în valută;

b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau

c) achiziţionează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută.

(2) Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

(3) Diferenţa de curs valutar este diferenţa ce rezultă din conversia unui anumit număr de unităţi ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

Art.263 - În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operaţiunilor în valută, creanţele şi datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

Art.264 - O tranzacţie în valută trebuie înregistrată iniţial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Naţională a României, de la data efectuării operaţiunii.

Art.265 – (1) Înregistrarea contravalorii în lei a capitalului social subscris în valută se face la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României, din data subscrierii.

(2) Diferenţele de curs valutar între cursul de la data subscrierii şi cursul de la data vărsării capitalului social în valută se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Art.266 – (1) În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de Banca Naţională a României la data acordării finanţării. În situaţia în care data acordării finanţării este zi nebancară, la calculul diferenţelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de Banca Naţională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia.

(2) Prevederile alin.(1) se aplică şi în cazul datoriilor de leasing financiar în lei, cu decontare în funcţie de cursul unei valute.

Art.267 – (1) Diferenţele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanţelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul lunii sau faţă de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar.

(2) Atunci când creanţa sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiaşi luni în care a survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanţa sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

Art.268 – (1) Diferenţele de valoare care apar cu ocazia decontării creanţelor şi datoriilor exprimate în lei, în funcţie de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul lunii sau faţă de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare.

(2) Atunci când creanţa sau datoria este decontată în decursul aceleiaşi luni în care a survenit, întreaga diferenţă rezultată este recunoscută în acea lună.

(3) Atunci când creanţa sau datoria este decontată într-o lună ulterioară, diferenţa recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni.

Art.269 - Prevederile art.262-268 se aplică şi pentru activitatea desfăşurată în străinătate de subunităţile fără personalitate juridică, şi care aparţin persoanelor juridice cu sediul în România, inclusă în situaţiile financiare ale persoanei juridice române.

Art.270 – (1) La finele fiecărei luni, creanţele şi datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferenţele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

(2) Pentru ultima zi a lunii se efectuează atât contabilizarea tranzacţiilor în valută, cât şi evaluarea lunară la cursul Băncii Naţionale a României, utilizându-se:

a) pentru contabilizarea tranzacţiilor efectuate în ultima zi a lunii, cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de Banca Naţională a României, din ultima zi bancară anterioară operaţiunii;

b) cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de Banca Naţională a României, din ultima zi bancară a lunii în cauză, pentru evaluarea creanţelor şi datoriilor în valută, a disponibilităţilor în valută şi a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditivele şi depozitele în valută, existente în sold la sfărşitul lunii.

(3) Prevederile alin.(1)-(2) se aplică şi creanţelor şi datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute. În acest caz, diferenţele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

Art.271 - Evaluarea prevăzută la art.270 se aplică şi în cazul:

a) creanţelor, respectiv al datoriilor, reflectate în conturile 481 "Decontări între unitate şi subunităţi" şi 482 "Decontări între subunităţi" de subunităţile din România, care aparţin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, provenind din relaţiile cu persoana juridică căreia îi aparţin aceste subunităţi, respectiv cu alte subunităţi ale aceleiaşi persoane juridice;

b) depozitelor bancare constituite în valută (conturile 267 "Creanţe imobilizate" şi 508 "Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate").

Art.272 - În contextul datelor informative raportate potrivit legii, creanţele şi datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, sunt asimilate creanţelor şi datoriilor în lei.

Art.273 - La scăderea din evidenţă a creanţelor şi datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entităţile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Art.274 – (1) Contabilitatea furnizorilor şi clienţilor, a celorlalte datorii şi creanţe se ţine pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică. În acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii şi clienţii se grupează astfel: interni şi externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

(2) În cadrul conturilor de furnizori şi clienţi, se grupează distinct datoriile şi creanţele rezultate din tranzacţiile cu clauze de rezervă de proprietate.

Art.275 - Creanţele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu" sau în conturi analitice ale conturilor de creanţe, pentru alte creanţe decât clienţii).

Art.276 – (1) În scopul prezentării în situaţiile financiare anuale, creanţele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.

(2) Atunci când se estimează că o creanţă nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru pierdere de valoare, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

Art.277 - Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizaţiile pentru concediile de odihnă, precum şi cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, şi alte drepturi în bani şi/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.

Art.278 – (1) În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaşte ca provizion costul previzionat al acestora atunci şi numai atunci când:

a) entitatea are o obligaţie legală sau implicită de a face astfel de plăţi ca rezultat al evenimentelor anterioare; şi

b) poate fi făcută o estimare certă a obligaţiei.

(2) O obligaţie curentă există atunci, şi numai atunci, când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăţi.

(3) În situaţiile financiare ale exerciţiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat la venituri în exerciţiul financiar în care se acordă aceste prime.

Art.279 – (1) În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi şi avantaje care, potrivit legislaţiei în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masa caldă, alimente antidot etc.), precum şi alte drepturi acordate potrivit legii.

(2) Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

(3) Reţinerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligaţii ale salariaţilor, datorate terţilor (popriri, pensii alimentare şi altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relaţii contractuale.

Art.280 – (1) Sumele datorate şi neachitate personalului până la sfârșitul exercițiului financiar (concediile de odihnă şi alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exerciţiului în curs, dar care urmează a fi plătite/încasate în exercițiul financiar următor, se înregistrează ca alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul.

(2) Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor.

(3) Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme şi echipamente de lucru, precum şi debitele provenite din pagube materiale, amenzile şi penalităţile stabilite în baza unor hotărâri ale instanţelor judecătoreşti, şi alte creanţe faţă de personalul entităţii se înregistrează ca alte creanţe în legătură cu personalul.

Art.281 – (1) Beneficiile sub forma acţiunilor proprii ale entităţii (sau alte instrumente de capitaluri proprii), acordate angajaţilor sunt înregistrate distinct (contul 643 "Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii"), în contrapartida conturilor de capitaluri proprii (1031 “Beneficii acordate angajaţilor sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”), la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii. Recunoaşterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajaţi are loc în momentul prestării acesteia.

(2) Data acordării beneficiilor reprezintă data la care entitatea şi angajaţii beneficiari ai respectivelor instrumente înţeleg şi acceptă termenii şi condiţiile tranzacţiei, cu menţiunea că, dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară (de exemplu, de către acţionari), data acordării beneficiilor este data la care este obţinută respectiva aprobare.

(3) Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor, angajaţilor nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiţionat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii şi, în absenţa unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite. În acest caz, cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

(4) Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi numai după îndeplinirea de către angajaţi a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsura prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii. Suma înregistrată drept cheltuieli va avea în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi, iar această estimare trebuie revizuită dacă informaţiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra în drepturi este diferit faţă de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi.

Art.282 – (1) Contabilitatea decontărilor privind contribuţiile sociale cuprinde obligaţiile pentru contribuţia la asigurări sociale, contribuţia la asigurări sociale de sănătate şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj.

(2) Eventualele sume datorate sau care urmează să fie încasate în perioadele următoare, aferente exerciţiului în curs, se înregistrează ca alte datorii şi creanţe sociale. Aici se cuprinde şi contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative şi la primele de asigurare voluntară de sănătate.

Art.283 - În cadrul decontărilor cu bugetul statului şi fondurile speciale se cuprind: impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natura salariilor, subvenţiile de primit, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Art.284 – (1) Impozitul pe profit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite.

(2) Dacă suma plătită depăşeşte suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanţă.

(3) Impozitul pe profit, precum şi celelalte impozite pentru care legislaţia fiscală prevede efectuarea de plăţi anticipate se reflectă distinct în contabilitate, pe seama cheltuielilor şi a conturilor de datorii, cu evidenţierea separată a achitării contravalorii acestora.

Art.285 - Taxa pe valoarea adăugată pentru achiziţiile din România şi pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în România se determină şi se înregistrează în contabilitate potrivit legii.

Art.286 - Impozitul pe venituri de natura salariilor, care se înregistrează în contabilitate, cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii.

Art.287 - La alte impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat şi alte impozite şi taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale.

Art.288 – (1) Subvenţiile primite sau de primit de către entitate se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

(2) Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanţate din subvenţii sunt achitate direct de către autorităţile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenţii, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entităţii, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât şi creanţa din subvenţii corespunzătoare.

Dacă la sfârşitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii faţă de furnizori şi creanţe din subvenţii în valută prezintă sold, acestea se evaluează, astfel încât veniturile şi cheltuielile financiare aferente să nu influenţeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade.

În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operaţiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate şi legislaţia în vigoare.

(3) În cazul achiziţiilor în valută, finanţate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituţia finanţatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferenţele respective se înregistrează în conturi de debitori diverşi sau creditori diverşi, în relaţie cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

(4) Prevederile alin. (2) şi (3) se aplică şi în cazul datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute.

Art.289 - Contabilitatea decontărilor între entităţile din cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii, cuprinde operaţiunile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entităţii debitoare, cât şi a celei creditoare, precum şi decontările între acţionari/asociaţi şi entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acţionarii/asociaţii şi, de asemenea, conturile coparticipanţilor referitoare la operaţiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participaţie.

Art.290 – (1) Dividendele repartizate deţinătorilor de acţiuni, propuse sau declarate după data bilanţului, precum şi celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanţului. În acest sens, sumele reprezentând dividende, respectiv, vărsăminte la buget vor fi reflectate în conformitate cu prevederile subsecţiunii 4.11.5. „Rezultatul exerciţiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului şi acoperirea pierderii contabile”.

(2) Cota-parte din profit ce se plăteşte, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend.

Art.291 - Sumele depuse sau lăsate temporar de către acţionari/asociaţi la dispoziţia entităţii, precum şi dobânzile aferente, calculate în condiţiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte (contul 4551 “Acţionari/asociaţi - conturi curente”, respectiv contul 4558 “Acţionari/asociaţi - dobânzi la conturi curente”).

Art.292 - Creanţele/datoriile entităţii faţă de alţi terţi, alţii decât personalul propriu, clienţii şi furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverşi.

Art.293 – (1) Cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în exerciţiul financiar curent, dar care privesc exerciţiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz.

(2) În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli şi venituri: chirii, abonamente, asigurări şi alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente şi alte venituri aferente perioadelor sau exerciţiilor următoare.

(3) În contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează, de asemenea, achiziţiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră şi certificate verzi, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaşte drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utiliza.

(4) Onorariile profesionale şi comisioanele bancare achitate în vederea obţinerii de împrumuturi pe termen lung se recunosc pe seama cheltuielilor înregistrate în avans. Cheltuielile în avans urmează să se recunoască la cheltuieli curente eşalonat, pe perioada de rambursare a împrumuturilor respective.

Art.294 – (1) Operaţiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare". Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

(2) Entităţile care înregistrează sold la contul 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" la sfârşitul exerciţiului financiar, prezintă în notele explicative informaţii privind natura operaţiunilor în curs de clarificare.

Art.295 - Pentru deprecierea creanţelor din conturile de clienţi, decontări în cadrul grupului şi debitori, cu ocazia inventarierii la sfârşitul exerciţiului financiar, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare.

**Secțiunea 4.6**

**Contabilitatea angajamentelor şi a altor elemente extrabilanţiere**

Art.296 – (1) Drepturile şi obligaţiile, precum şi unele bunuri care nu pot fi integrate în activele şi datoriile entităţii se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanţului, denumite şi conturi de ordine şi evidenţă.

(2) În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanţii, cauţiuni) acordate sau primite în relaţiile cu terţii; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare; stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă; redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadenţă; bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie de către regii autonome, societăţi/companii naţionale, societăţi comerciale; dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadenţă, precum şi alte valori.

Art.297 – (1) Bunurile luate în administrare, concesiune sau chirie se reflectă în conturi în afara bilanţului (contul 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune şi cu chirie").

(2) La sfârşitul duratei contractului de administrare, concesiune sau chirie, bunurile se restituie proprietarului. La restituirea acestor bunuri se creditează contul 8038 "Bunuri primite în administrare, concesiune şi cu chirie".

Art.298 - În notele explicative la situaţiile financiare anuale trebuie prezentate informaţii referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanţului.

Art.299 - În cadrul elementelor extrabilanţiere sunt cuprinse şi activele contingente (contul 807 "Active contingente"), respectiv datoriile contingente (contul 808 "Datorii contingente").

Art.300 – (1) Un activ contingent este un activ potenţial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanţului şi a căror existenţă va fi confirmată numai prin apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entităţii.

Un exemplu în acest sens îl reprezintă un drept de creanţă ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanţă (de ex. o despăgubire), în care este implicată entitatea şi al cărui rezultat este incert.

(2) Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neaşteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate. Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanţiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariţia unor intrări de beneficii economice. Activele contingente nu sunt recunoscute în situaţiile financiare, deoarece ele nu sunt certe iar recunoaşterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată.

(3) În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent şi trebuie procedat la recunoaşterea lui în bilanţ.

(4) Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situaţiile financiare a modificărilor survenite. Astfel, dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul şi venitul corespunzător vor fi recunoscute în situaţiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările. În schimb, dacă este doar probabilă o creştere a beneficiilor economice, entitatea va prezenta în notele explicative activul contingent.

Art.301 – (1) O datorie contingentă este:

a) o obligaţie potenţială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanţului şi a cărei existenţă va fi confirmată numai de apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entităţii; sau

b) o obligaţie curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanţului, dar care nu este recunoscută deoarece:

- nu este sigur că vor fi necesare ieşiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; sau

- valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil.

(2) O entitate nu va recunoaşte în bilanţ o datorie contingentă, aceasta fiind prezentată în notele explicative.

(3) În situaţia în care o entitate are o obligaţie angajată în comun cu alte părţi, partea asumată de celelalte părţi este prezentată ca o datorie contingentă.

(4) Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieşire de resurse care încorporează beneficiile economice. Dacă se consideră că este necesară ieşirea de resurse, generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaşte, după caz, o datorie sau un provizion în situaţiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepţia cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă.

(5) Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:

a) provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunând că pot fi realizate estimări corecte), deoarece constituie obligaţii curente la data bilanţului şi este probabil că vor fi necesare ieşiri de resurse pentru stingerea obligaţiilor; şi

b) datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:

i) obligaţii posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă entitatea are o obligaţie curentă care poate genera o ieşire de resurse; sau

ii) obligaţii curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaştere în bilanţ (deoarece fie nu este probabil să fie necesară o reducere a resurselor entităţii pentru stingerea obligaţiei, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligaţiei).

**Secțiunea 4.7**

**Datorii pe termen scurt: sume care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an**

Art.302 – (1) O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită şi datorie curentă, atunci când:

a) se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; sau

b) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului.

(2) Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Art.303 – (1) Atunci când o entitate încalcă, la sau înainte de finalul perioadei de raportare, o prevedere dintr-un acord de împrumut pe termen lung şi această încălcare are drept efect faptul că datoria devine exigibilă la cerere, datoria este clasificată drept curentă deşi creditorul a fost de acord, după perioada de raportare şi înainte ca situaţiile financiare să fie autorizate pentru emitere, să nu ceară plata ca urmare a încălcării. O entitate clasifică datoria drept curentă deoarece la finalul perioadei de raportare ea nu are un drept necondiţionat de a-şi amâna decontarea pentru cel puţin douăsprezece luni după acea dată.

(2) Totuşi, entitatea clasifică datoria ca datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de graţie care să se încheie la cel puţin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea şi în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată.

Art.304 - Dacă o entitate preconizează şi are capacitatea să refinanţeze sau să reînnoiască o obligaţie pentru cel puţin douăsprezece luni după perioada de raportare conform unei facilităţi de împrumut existente, ea clasifică obligaţia ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. În situaţiile în care refinanţarea sau reînnoirea obligaţiei nu ar fi la îndemâna entităţii (de exemplu atunci când nu există un acord de refinanţare), entitatea nu ia în calcul potenţialul de refinanţare a obligaţiei şi clasifică obligaţia drept curentă

**Secțiunea 4.8**

**Datorii pe termen lung: sume care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an**

Art.305 - Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni şi prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung şi mediu, sumele datorate entităţilor afiliate şi entităţilor de care compania este legată prin interese de participare, alte împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi dobânzile aferente acestora.

Art.306 – (1) Atunci când suma de rambursat pentru o datorie este mai mare decât suma primită, diferenţa se înregistrează într-un cont distinct (169 “Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii”). Aceasta trebuie prezentată în bilanţ, ca o corecţie a datoriei corespunzătoare, precum şi în notele explicative.

(2) Valoarea acestei diferenţe trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exerciţiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei (articol contabil 6868 “Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi a altor datori” = 169 “Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datori”).

Art.307 - Împrumuturile din emisiunile de obligaţiuni reprezintă contravaloarea obligaţiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidenţiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni convertibile.

Art.308 - Datoriile privind concesiunile şi alte datorii similare sunt cele determinate de bunurile preluate cu acest titlu, potrivit contractelor încheiate de entitate.

Art.309 - Entităţile trebuie să menţină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar şi atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanţului, dacă:

a) termenul iniţial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; şi

b) există un acord de refinanţare sau de reeşalonare a plăţilor, care este încheiat înainte de data bilanţului.

**Secțiunea 4.9**

**Provizioane**

**Subsecțiunea 4.9.1**

**Recunoașterea provizioanelor**

Art.310 – (1) Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care, la data bilanțului, este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

(2) Pentru stabilirea existenţei unei obligaţii curente la data bilanţului, trebuie luate în considerare toate informaţiile disponibile.

Art.311 – (1) La data bilanțului, un provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia. Provizioanele nu trebuie să aibă ca obiect ajustarea valorilor elementelor de activ.

(2) Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile şi cheltuielile estimate.

Art.312 – (1) Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare deoarece aceste pierderi viitoare nu corespund definiţiei unei datorii şi nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere a provizioanelor.

(2) Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active de exploatare ar putea fi depreciate. Ca urmare, entitatea testează aceste active pentru depreciere.

Art.313 - Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Art.314 – (1) Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

(a) o entitate are o obligaţie curentă generată de un eveniment anterior;

(b) este probabil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă; şi

(c) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligaţiei.

Dacă aceste condiţii nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

(2) O obligaţie curentă este o obligaţie legală sau implicită.

(3) În înţelesul prezentelor reglementări:

a) o obligaţie legală este obligaţia care rezultă:

(i) dintr-un contract (în mod explicit sau implicit);

(ii) din legislaţie; sau

(iii) din alt efect al legii;

b) o obligaţie implicită (de exemplu, obligaţia prin care o entitate se angajează să efectueze plăţi compensatorii personalului disponibilizat) este obligaţia care rezultă din acţiunile unei entităţi în cazul în care:

(i) prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisă a firmei sau dintr-o declaraţie suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că îşi asumă anumite responsabilităţi; şi

(ii) ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea că îşi va onora acele responsabilităţi.

Art.315 – (1) Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de acestea:

a) datoriile din credite comerciale constituie obligaţii de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori şi care au fost facturate, sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; şi

b) cheltuielile angajate sunt obligaţiile de plată pentru bunuri şi servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plăţii lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaţilor (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deşi uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilităţii acestor datorii, elementul de incertitudine este - în general - mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

(2) Angajamentele entităţilor sunt prezentate, de regulă, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activităţi, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Art.316 – (1) Se recunosc provizioane doar pentru acele obligaţii generate de evenimente anterioare care sunt independente de acţiunile viitoare ale entităţii (de exemplu, modul de desfăşurare a activităţii în viitor). Exemple de astfel de obligaţii sunt amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative, produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieşiri de resurse care încorporează beneficii economice, indiferent de acţiunile viitoare ale entităţii. Similar, o entitate recunoaşte un provizion pentru costurile de închidere a unei instalaţii petroliere, cu condiţia ca respectiva entitate să remedieze daunele produse deja.

(2) Dacă o entitate poate intenţiona sau poate avea nevoie, datorită presiunilor de ordin comercial sau a cerinţelor de ordin legal, să efectueze cheltuieli pentru a putea acţiona într-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea de echipamente care să elimine poluarea), ea poate evita cheltuielile viitoare prin diverse acţiuni, de exemplu, prin modificarea procedeului de fabricaţie. Ca urmare, entitatea nu are o obligaţie curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare şi, deci, nu va recunoaşte niciun provizion.

**Subsecțiunea 4.9.2**

**Categorii de provizioane**

Art.317 – (1) Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

a) litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;

b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;

c) dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea;

d) acţiunile de restructurare;

e) pensii şi obligaţii similare;

f) impozite;

g) terminarea contractului de muncă;

h) prime ce urmează a se acorda personalului în funcţie de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;

i) provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;

j) provizioane pentru contracte cu titlu oneros;

k) alte provizioane.

(2) Contabilitatea provizioanelor se ţine pe feluri, în funcţie de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Art.318 – Tratamentul provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale este prevăzut la Subsecţiunea 4.3.3 „Imobilizări corporale” din prezentele reglementări.

*Provizioane pentru restructurare*

Art.319 – (1) Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situaţii:

a) vânzarea sau încetarea activităţii unei părţi a afacerii;

b) închiderea unor sedii ale entităţii;

c) modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;

d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura şi scopul activităţilor entităţii.

(2) În cazul în care restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaşte atât în situaţiile financiare anuale individuale ale entităţii din grup afectate de restructurare, cât şi în cele consolidate.

(3) Provizioanele de restructurare, în cazul unei obligaţii legale, se constituie cu respectarea condiţiilor generale de recunoaştere a provizioanelor şi a prevederilor legale.

(4) O entitate are o obligaţie implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condiţiile generale de recunoaştere a provizioanelor şi entitatea:

a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puţin:

(i) activitatea sau partea de activitate la care se referă;

(ii) principalele locaţii afectate de planul de restructurare;

(iii) numărul aproximativ de angajaţi care vor primi compensaţii pentru încetarea activităţii, distribuţia şi posturile acestora;

(iv) cheltuielile implicate; şi

(v) data de la care se va implementa planul de restructurare; şi

b) a provocat celor afectaţi o aşteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării acelui plan sau prin anunţarea principalelor sale caracteristici celor afectaţi de acesta.

(5) În cazul în care o entitate începe un plan de restructurare sau anunţă principalele sale caracteristici celor afectaţi numai după data bilanţului, dacă restructurarea este semnificativă şi neprezentarea ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situaţiilor financiare, este necesară prezentarea de informaţii în acest sens.

Art.320 – (1) Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, şi anume cele care:

(i) sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare; şi

(ii) nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activităţii entităţii.

(2) Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele legate de:

(i) recalificarea sau mutarea personalului permanent;

(ii) marketing; sau

(iii) investiţiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie.

(3) Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activităţii nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanţului.

*Provizioane pentru pensii*

Art.321 – (1) Provizioanele pentru pensii se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajaţii au părăsit entitatea. Acestea se constituie atunci când entitatea are prevăzută prin actul constitutiv sau contractul de muncă obligaţia achitării unor sume cu titlu de pensie, după ce angajaţii au părăsit entitatea. La constituirea acestor provizioane se vor avea în vedere şi prevederile legislaţiei în vigoare.

(2) Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabileşte, de regulă, de către specialişti în domeniu. La determinarea lor se ţine seama de vârsta, vechimea în muncă şi rotaţia personalului în cadrul entităţii.

(3) Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie.

*Provizioane pentru impozite*

Art.322 – (1) Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condiţiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relaţia cu statul.

(2) Aceste provizioane se constituie, de exemplu, pentru: diferenţe de impozite rezultate din operaţiuni de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanţă; rezerve din facilităţi fiscale sau alte rezerve pentru care în legislaţia fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum şi în alte situaţii care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

*Provizioane pentru terminarea contractului de muncă*

Art.323 – (1) Provizioanele pentru terminarea contractului de muncă se constituie pentru obligaţiile asumate de entitate în relaţie cu angajaţii, pentru terminarea contractului de muncă, de exemplu, obligaţii rezultate din contractul colectiv de muncă, de a plăti o sumă în corelare cu numărul de ani lucraţi în entitate.

(2) Aceste provizioane se recunosc atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.

*Provizioane în legătură cu acorduri de concesiune*

Art.324 – În cazul în care operatorul unui acord de concesiune a serviciilor are o obligaţie contractuală de a întreţine infrastructura la un anumit nivel de utilizare sau de a aduce infrastructura într-o anumită stare înainte de a fi predată concedentului la sfârşitul acordului de serviciu, drept obligaţii de îndeplinit ca o condiţie a licenţei primite, aceste obligaţii contractuale de a întreţine sau de a reabilita infrastructura se recunosc drept provizion şi se evaluează la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi necesară pentru a deconta obligaţia actuală la data bilanţului.

*Provizioane pentru contracte cu titlu oneros*

Art.325 – (1) Dacă o entitate are un contract cu titlu oneros, obligaţia contractuală actuală prevăzută în contract trebuie recunoscută şi evaluată ca provizion.

(2) Un contract cu titlu oneros reprezintă un contract în care costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligaţiilor contractuale depăşesc beneficiile economice preconizate a fi obţinute din contractul în cauză. Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieşire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului şi eventualele compensaţii sau penalităţi generate de neîndeplinirea contractului.

(3) Înainte de a constitui un provizion separat pentru un contract cu titlu oneros, o entitate recunoaşte orice pierdere din deprecierea activelor alocate contractului în cauză.

*Alte provizioane*

Art.326 – (1) În categoria altor provizioane se includ provizioane constituite pentru:

(i) alte beneficii pe care entitatea urmează să le plătească angajaţilor sau persoanelor dependente de aceştia, care nu sunt legate de restructurare, pensii, impozite sau terminarea contractului de muncă;

(ii) cheltuielile legate de protecţia mediului înconjurător, pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deşeurilor, protejarea solului, a apelor subterane şi a apelor de suprafaţă; protejarea biodiversităţii şi a peisajului; alte activităţi de protejare a mediului înconjurător;

(iii) obligaţii asumate în comun cu o terţă parte etc.

(2) Provizioanele incluse la "Alte provizioane" trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.

**Subsecțiunea 4.9.3**

**Evaluarea provizioanelor**

Art.327 – (1) Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanţului a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente.

(2) Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod raţional, pentru stingerea obligaţiei la data bilanţului sau pentru transferarea acesteia unei terţe părţi la acel moment.

(3) Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligaţiei. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieşiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanţului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieşiri de resurse de aceeaşi valoare, dar care apar mai târziu.

(4) Cheltuielile cu actualizarea provizioanelor reprezintă cheltuieli financiare (ct. 6861 “Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor”).

Actualizarea provizioanelor se efectuează de către persoane specializate, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar pentru care se impune o asemenea actualizare. Rata de actualizare utilizată trebuie să reflecte evaluările curente pe piaţă ale valorii-timp a banilor şi ale riscurilor specifice datoriei.

Art.328 – (1) Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă o ieşire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri.

(2) Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost iniţial recunoscute. Prin urmare, numai cheltuielile aferente provizionului iniţial pot fi acoperite din provizion. Acoperirea unor cheltuieli dintr-un provizion care a fost recunoscut iniţial pentru alt scop ar ascunde impactul a două evenimente diferite.

(3) Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de legislaţia fiscală.

**Subsecțiunea 4.9.4**

**Rambursări în legătură cu provizioanele**

Art.329 - Câştigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare în evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului. Entitatea recunoaşte câştigurile din cedările preconizate de active în conformitate cu prevederile de la subsecţiunii 4.3.3 „Imobilizări corporale”.

Art.330 - În cazul în care preconizează că o terţă parte îi va rambursa, integral sau parţial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, o entitate trebuie să recunoască rambursarea dacă şi numai dacă există dovezi clare că va primi rambursarea în cazul în care îşi onorează obligaţia. Rambursarea trebuie tratată ca un activ separat. Suma recunoscută ca rambursare nu trebuie să depăşească valoarea provizionului.

Art.331 – (1) Uneori, o entitate poate solicita unei alte părţi să plătească, integral sau parţial, cheltuielile impuse pentru decontarea unui provizion (de exemplu, în temeiul unor contracte de asigurare, al unor clauze de despăgubire sau al unor garanţii oferite de furnizori). Cealaltă parte poate fie să ramburseze sumele plătite de entitate, fie să plătească direct sumele în cauză.

(2) În majoritatea situaţiilor, entitatea va rămâne responsabilă pentru toată suma în cauză, astfel încât, în cazul în care cealaltă parte nu plăteşte din orice motiv, entitatea este cea care trebuie să plătească întreaga sumă. În astfel de situaţii, entitatea recunoaşte un provizion pentru întreaga valoare a datoriei şi un activ separat pentru rambursarea preconizată, în momentul în care are dovezi că va primi suma în cauză dacă îşi onorează obligaţia.

(3) În anumite situaţii, dacă terţa parte nu efectuează plata, entitatea nu va fi răspunzătoare pentru sumele în cauză. În astfel de cazuri, entitatea nu este răspunzătoare pentru costurile în cauză şi acestea nu sunt incluse în provizion.

**Secțiunea 4.10**

**Subvenţii**

Art.332 – (1) În categoria subvenţiilor se cuprind subvenţiile aferente activelor şi subvenţiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenţii guvernamentale şi alte instituţii similare naţionale şi internaţionale.

(2) Subvenţiile guvernamentale sunt uneori denumite în alte moduri, cum ar fi subsidii, alocaţii, prime sau transferuri.

Art.333 - În cadrul subvenţiilor se reflectă distinct:

(a) subvenţii guvernamentale;

(b) împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii;

(c) alte sume primite cu caracter de subvenţii.

Art.334 – (1) Subvenţiile aferente activelor reprezintă subvenţii pentru acordarea cărora principala condiţie este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau achiziţioneze active imobilizate.

(2) O subvenţie guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenţia şi activul sunt contabilizate la valoarea justă.

(3) În conturile de subvenţii pentru investiţii se contabilizează şi donaţiile pentru investiţii, precum şi plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale şi necorporale.

Art.335 - Subvenţiile aferente veniturilor cuprind toate subvenţiile, altele decât cele pentru active.

Art.336 – (1) Subvenţiile guvernamentale, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranţă că:

a) entitatea va respecta condiţiile impuse de acordarea lor; şi

b) subvenţiile vor fi primite.

(2) Doar primirea unei subvenţii nu furnizează ea însăşi dovezi concludente că toate condiţiile ataşate acordării subvenţiei au fost sau vor fi îndeplinite.

Art.337 – (1) Contabilitatea proiectelor finanţate din subvenţii se ţine distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanţare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situaţii financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

(2) Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanţate din subvenţii cu veniturile aferente se procedează astfel:

a) din punctul de vedere al contului de profit şi pierdere:

(i) în cursul fiecărei luni se evidenţiază cheltuielile după natura lor;

(ii) la sfârşitul lunii se evidenţiază la venituri subvenţiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

b) din punctul de vedere al bilanţului:

(i) creanţa din subvenţii se recunoaşte în corespondenţă cu veniturile din subvenţii, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenţii, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;

(ii) periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc şi aprobă sumele cuvenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanţă din subvenţii.

Art.338 – (1) Subvenţiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenţii urmează să le compenseze.

(2) În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenţii aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvenţiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.

Art.339 – (1) În cele mai multe situaţii, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaşte cheltuielile legate de o subvenţie guvernamentală sunt uşor identificabile. Astfel, subvenţiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeaşi perioadă ca şi cheltuiala aferentă. În mod similar, subvenţiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit şi pierdere pe parcursul perioadelor, şi în proporţia în care amortizarea acelor active este recunoscută.

(2) În cazul subvenţiilor a căror acordare este legată de activitatea de producţie sau prestări de servicii, recunoaşterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoaşterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenţii.

(3) O subvenţie guvernamentală care urmează a fi primită drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entităţii, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit şi pierdere în perioada în care devine creanţă.

(4) În anumite circumstanţe, o subvenţie guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entităţi. Astfel de subvenţii pot fi limitate la o anumită entitate şi pot să nu fie disponibile unei categorii întregi de beneficiari. În acest caz, recunoaşterea subvenţiei în contul de profit şi pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplineşte condiţiile pentru primirea subvenţiei.

Art.340 - Entitatea prezintă în notele explicative informaţii referitoare la subvenţiile primite, destinaţia acestora şi elementele care justifică îndeplinirea condiţiilor necesare pentru acordarea subvenţiilor.

Art.341 - Subvenţiile legate de terenuri pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligaţii. În acest caz, subvenţiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligaţii. De exemplu, o subvenţie pentru teren poate fi condiţionată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenţia se recunoaşte în contul de profit şi pierdere pe parcursul duratei de viaţă a clădirii.

Art.342 – (1) Subvenţiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital şi rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiţii de către societate

(2) Subvenţiile pentru active, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenţii pentru investiţii şi se recunosc în bilanţ ca venit amânat (contul 475 "Subvenţii pentru investiţii"). Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit şi pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

(3) Veniturile din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit şi pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subvenţii se prezintă în contul de profit şi pierdere ca o corecţie a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens.

Art.343 - În cazul terenurilor şi clădirilor pentru care s-au primit subvenţii şi au făcut obiectul unei cedări parţiale, la scoaterea din evidenţă a acestora subvenţia aferentă părţii cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidenţă.

Art.344 – (1) Restituirea unei subvenţii referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

(2) Restituirea unei subvenţii aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor.

(3) În măsura în care suma rambursată depăşeşte venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaşte imediat ca o cheltuială.

(4) O entitate prezintă în notele explicative informaţii privind condiţiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvenţiile guvernamentale şi obligaţiile ce derivă din neîndeplinirea acestora.

**Secțiunea 4.11**

**Capitaluri proprii**

Art.345 - Capitalul şi rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acţionarilor asupra activelor unei entităţi, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exerciţiului financiar.

Art.346 - La elaborarea situaţiilor financiare, entităţile adoptă conceptul financiar de capital. Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entităţii.

**Subsecțiunea 4.11.1**

**Capital**

Art.347 - Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcţie de forma juridică a entităţii.

Art.348 – (1) Capitalul social subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

(2) Contabilitatea analitică a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale subscrise şi vărsate.

(3) Principalele operaţiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt: subscrierea şi emisiunea de noi acţiuni, încorporarea rezervelor şi alte operaţiuni, potrivit legii.

(4) Operaţiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micşorarea capitalului sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acţiuni sau părţi sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acţionari sau asociaţi, răscumpărarea acţiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenţi sau alte operaţiuni, potrivit legii.

(5) Scoaterea din evidenţă a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepţia situaţiilor prevăzute de legislaţia în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acţionarilor, cu respectarea legislaţiei în vigoare.

Art.349 - Acţiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanţ ca o corecţie a capitalului propriu.

Art.350 – (1) Câştigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entităţii (acţiuni, părţi sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit şi pierdere. Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operaţiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii şi se prezintă distinct în bilanţ, respectiv Situaţia modificărilor capitalului propriu, astfel:

(a) câştigurile sunt reflectate în contul 141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";

(b) pierderile sunt reflectate în contul 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

(2) Nu reprezintă câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entităţii, diferenţele de curs valutar dintre momentul subscrierii acţiunilor şi momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

(3) Câştigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferenţă între preţul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii şi valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate şi valoarea lor de răscumpărare.

(4) Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferenţă între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii şi preţul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate şi valoarea lor nominală.

(5) Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct în capitalurile proprii (cont 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii") atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale (cont 201 "Cheltuieli de constituire").

(6) Soldul debitor al contului 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" poate fi acoperit din rezultatul reportat şi alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

Art.351 - În notele explicative trebuie cuprinse informaţii referitoare la operaţiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii.

Art.352 - În cazul fuziunii prin absorbţie, valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită în capitalul societăţii absorbante se evidenţiază de societatea absorbantă, cu ocazia preluării elementelor de bilanţ ale societăţii absorbite, în contul 1095 "Acţiuni proprii reprezentând titluri deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă".

**Subsecțiunea 4.11.2**

**Prime legate de capital**

Art.353 – (1) Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport şi de conversie.

(2) Conturile corespunzătoare primelor legate de capital pot avea numai sold creditor.

(3) Prima de emisiune se determină ca diferenţă între preţul de emisiune de noi acţiuni sau părţi sociale şi valoarea nominală a acestora.

(4) Prima de fuziune se determină ca diferenţă între valoarea aportului rezultat din fuziune şi valoarea cu care a crescut capitalul social al societăţii absorbante.

(5) Prima de aport se calculează ca diferenţă între valoarea bunurilor aportate şi valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

(6) Prima de conversie a obligaţiunilor în acţiuni se calculează ca diferenţă între valoarea nominală a obligaţiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatare şi valoarea acţiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligaţiunilor depăşeşte valoarea acţiunilor corespunzătoare.

**Subsecțiunea 4.11.3**

**Rezerve din reevaluare**

Art.354 – (1) Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile prezentelor reglementări, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare", după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale din prezentele reglementări.

(2) Evidenţierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte şi pe fiecare operaţiune de reevaluare care a avut loc.

(3) Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective.

(4) Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor subsecţiunii 3.4.1 "Reevaluarea imobilizărilor corporale" din prezentele reglementări.

**Subsecțiunea 4.11.4**

**Rezerve legale şi alte rezerve**

Art.355 – (1) Contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale şi alte rezerve.

(2) Rezervele legale se constituie anual din profitul entităţii, în cotele şi limitele prevăzute de lege, şi din alte surse prevăzute de lege.

(3) Rezervele legale pot fi utilizate numai în condiţiile prevăzute de lege.

(4) Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entităţii, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

(5) Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

**Subsecțiunea 4.11.5**

**Rezultatul exerciţiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului şi acoperirea pierderii contabile**

Art.356 – (1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exerciţiului financiar.

(2) Rezultatul exerciţiului se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului.

(3) Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia şi reprezintă soldul final al contului de profit şi pierdere.

Art.357 – (1) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinaţii, după aprobarea situaţiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

(2) Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exerciţiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exerciţiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinaţii hotărâte de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

Art.358 – (1) Evidenţierea în contabilitate a destinaţiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acţionarilor sau asociaţilor, rezerve şi alte destinaţii, potrivit legii.

(2) Închiderea conturilor 121 "Profit sau pierdere" şi 129 "Repartizarea profitului" se efectuează la începutul exerciţiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situaţiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanţul întocmit pentru exerciţiul financiar la care se referă situaţiile financiare anuale.

(3) În contul 117 "Rezultatul reportat" se evidenţiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exerciţiului financiar curent, a rezultatului din contul de profit şi pierdere al exerciţiului financiar precedent, precum şi rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile.

Art.359 – (1) Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exerciţiului financiar curent, după aprobarea situaţiilor financiare anuale conform legii şi cel reportat aferent exerciţiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital şi capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

(2) În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, respectiv a consiliului de administraţie.

**Subsecțiunea 4.11.6**

**Contabilitatea operaţiunilor realizate în cadrul contractelor de asocieri în participaţie**

Art.360 – (1) Evidenţa asocierii în participaţie se organizează atât la nivelul asocierii, cât şi în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 "Decontări din operaţiuni în participaţie", analitic distinct pe fiecare coparticipant.

(2) Evidenţa decontărilor din operaţiuni în asocieri în participaţie, respectiv a decontării cheltuielilor şi veniturilor realizate din operaţiuni în asocieri în participaţie, precum şi a sumelor virate între coparticipanţi, se realizează cu ajutorul contului 458 "Decontări din operaţiuni în participaţie".

Art.361 – (1) Societatea care conduce evidenţa asocierii în participaţie ţine evidenţă şi întocmeşte balanţă de verificare distincte de cele corespunzătoare activităţii proprii.

(2) În ceea ce priveşte imobilizările corporale şi necorporale puse la dispoziţia asocierii, acestea sunt cuprinse în evidenţa contabilă a celui care le deţine în proprietate.

(3) Cheltuielile şi veniturile determinate de operaţiunile asocierilor în participaţie se contabilizează distinct de către unul din asociaţi, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor art.2 alin.(6) – (7).

(4) La sfârşitul perioadei de raportare, cheltuielile şi veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

(5) La data bilanţului, bunurile de natura stocurilor, creanţelor, disponibilităţilor, precum şi a datoriilor asocierii în participaţie, se înscriu în situaţiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidenţa asocierii.

**Secțiunea 4.12**

**Prezentarea contului de profit și pierdere**

Art.362 - Formatul pentru contul de profit și pierdere este următorul:

1. Cifra de afaceri netă

2. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

3. Servicii realizate de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizate

4. Alte venituri din exploatare

5. a) Cheltuieli cu materialele consumabile

b) Alte cheltuieli externe

6. Cheltuieli cu personalul:

a) Salarii și indemnizații

b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii

7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările necorporale și imobilizările corporale

b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul în care acestea depășesc cuantumul ajustărilor de valoare normale în cadrul entității în cauză

8. Alte cheltuieli de exploatare.

9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate

10. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate

11. Alte dobânzi de încasat și venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate

12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante

13. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor de plătit entităților afiliate

14. Impozitul pe profit

15. Profitul sau pierderea după impozitare

16. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus

17. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

**Secțiunea 4.13**

**Prevederi generale cu privire la contul de profit și pierdere**

Art.363 – (1) Contul de profit și pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului financiar (profit sau pierdere).

(2) Atunci când, în baza unor prevederi legale exprese, în conturile de venituri au fost cuprinse sume reprezentând diverse impozite şi taxe reflectate concomitent în conturi de cheltuieli, cu ocazia întocmirii contului de profit şi pierdere, la cifra de afaceri netă se vor înscrie sumele reprezentând veniturile menţionate, corectate cu cheltuielile corespunzătoare acelor impozite.

(3) Exemple de situaţii care impun ajustarea cifrei de afaceri nete, prezentată în contul de profit şi pierdere, pot fi următoarele:

(i) impozitul se determină în funcţie de nivelul cifrei de afaceri;

(ii) impozitul se datorează ca urmare a vânzării unui produs sau a unui serviciu;

(iii) impozitul se colectează în numele autorităţilor, în legătură cu vânzarea unui produs sau a unui serviciu.

(4) Conturile sintetice de venituri şi de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcţie de necesităţile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităţilor proprii ale entităţii.

**Subsecțiunea 4.13.1**

**Venituri**

Art.364 – (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activităţile curente reprezintă orice activităţi desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a afacerilor sale, precum şi activităţile conexe în care aceasta se angajează şi care sunt o continuare a primelor activităţi menţionate, incidente acestora sau care rezultă din acestea.

(3) Veniturile din activităţi curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevenţe, chirii, subvenţii, dobânzi, dividende.

Art.365 - Veniturile sunt majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma intrărilor de active sau a măririi valorii activelor sau a diminuării datoriilor, care au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuții ale participanților la capitalurile proprii.

Art.366 – (1) Câștigurile reprezintã alte elemente care corespund definiției veniturilor și pot apãrea sau nu ca rezultat al activitãții curente a entitãții.

(2) Câștigurile reprezintã creșteri ale beneficiilor economice și din acest punct de vedere nu diferã ca natură de venituri. În contul de profit și pierdere câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul ”Alte venituri din exploatare”.

(3) Sumele colectate de o entitate în numele unor terţe părţi, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acţionează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situaţie, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Art.367 - Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacţie este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul şi cumpărătorul/utilizatorul activului, ţinând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

Art.368 - Contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare; şi

b) venituri financiare.

*Veniturile din exploatare*

Art.369 – (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse, precum şi prestări de servicii;

b) venituri aferente costului producţiei, reprezentând variaţia în plus (creştere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producţie efectiv a stocurilor de produse şi servicii în curs de execuţie de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor iniţiale ale produselor şi serviciilor în curs de execuţie, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

c) venituri din producţia de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca imobilizări corporale şi necorporale;

d) venituri din subvenţii de exploatare, reprezentând subvenţiile pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii de care beneficiază entitatea;

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanţe recuperate, penalităţi contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum şi alte venituri din exploatare.

(2) Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de execuţie pe parcursul perioadei reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta faptul că fie producţia a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile aferente costului producţiei în curs de execuţie se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit şi pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Art.370 – (1) Veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidenţiază distinct, în funcţie de natura acestora.

(2) Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menţinerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

(3) În completarea acestor prevederi, se aplică şi prevederile art.212-213.

*Programe de fidelizare a clienţilor*

Art.371 – (1) Unele entităţi pot practica programe de fidelizare a clienţilor, care presupun acordarea de puncte cadou acestora. Aceste puncte cadou pot fi utilizate pentru a achiziţiona bunuri sau servicii gratuite sau cu preţ redus, ca parte a unei tranzacţii de vânzare de bunuri sau prestări de servicii, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiţii suplimentare. Entitatea contabilizează punctele cadou ca o componentă identificabilă a tranzacţiei în cadrul căreia acestea sunt acordate (contul 472 "Venituri înregistrate în avans"/analitic distinct). Suma corespunzătoare punctelor cadou se recunoaşte drept venit în momentul în care entitatea îşi îndeplineşte obligaţia de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienţii pot utiliza punctele cadou. Dacă se estimează că nivelul cheltuielilor necesare îndeplinirii obligaţiei de a furniza premiile depăşeşte contravaloarea primită sau de primit pentru acestea, la data la care clientul le răscumpără, pentru diferenţa aferentă entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.

(2) Condiţia pentru înregistrarea ca venituri în avans a valorii punctelor cadou este ca programul de fidelizare practicat de entitate să permită cunoaşterea, în orice moment, a următoarelor informaţii: valoarea punctelor cadou acordate, termenele la care expiră valabilitatea acestora, valoarea punctelor cadou onorate şi valoarea punctelor cadou existente, ce urmează a fi onorate în perioada următoare.

(3) În situaţia în care entitatea nu dispune de un sistem de evidenţă a punctelor cadou, care să permită cunoaşterea informaţiilor menţionate la alin. (2) sau în cazul în care entitatea practică alte sisteme de fidelizare a clienţilor, cum ar fi cupoane valorice, tichete, aceasta înregistrează venituri curente în clasa 7 „Conturi de venituri” pentru suma totală şi, concomitent, un provizion aferent costurilor estimate a fi suportate pentru onorarea obligaţiilor asumate.

*Veniturile financiare*

Art.372 – (1) Veniturile financiare cuprind:

a) venituri din imobilizări financiare;

b) venituri din investiţii pe termen scurt;

c) venituri din creanţe imobilizate;

d) venituri din investiţii financiare cedate;

e) venituri din diferenţe de curs valutar;

f) venituri din dobânzi;

g) venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;

h) alte venituri financiare.

(2) Pe seama veniturilor financiare (contul 768 “Alte venituri financiare”) se recunosc, de asemenea, diferenţa dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entităţi, precum şi diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării cu creanţe la capitalul altor entităţi şi valoarea nominală a creanţelor care fac obiectul participaţiei, la data dobândirii acelor titluri. Similar se înregistrează şi valoarea titlurilor primite fără plată, potrivit legii.

*Dispoziţii tranzitorii*

Art.373 – Sumele care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, au fost reflectate în contul 106 „Rezerve”, reprezentând diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor la care se deţin respectivele titluri se reiau la venituri (contul 768 “Alte venituri financiare”) la data scoaterii din evidenţă a respectivelor titluri.

*Venituri din vânzări de bunuri*

Art.374 - În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiţii prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienţi.

Art.375 - Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiţii:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deţinerii în proprietate a acestora şi nici nu mai deţine controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să fie generate către entitate; şi

e) costurile tranzacţiei pot fi evaluate în mod credibil.

(2) Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanţelor în care s-a desfăşurat tranzacţia. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor şi avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor şi avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacţia reprezintă o vânzare şi veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile şi beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacţia este o vânzare şi veniturile sunt recunoscute. Un alt exemplu când entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânzare cu amănuntul, cu o clauză de returnare a banilor în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În asemenea cazuri, veniturile sunt recunoscute în momentul vânzării, presupunându-se că vânzătorul poate estima în mod fiabil retururile viitoare şi poate recunoaşte un provizion aferent retururilor pe baza experienţei anterioare şi a altor factori relevanţi.

Art.376 - O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Art.377 - Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignaţie, se consideră că livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienţilor săi.

Art.378 - Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformităţii, se consideră că transferul proprietăţii bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformităţii sunt bunurile oferite de furnizor clienţilor, aceştia având dreptul fie să le achiziţioneze, fie să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiţionată de obţinerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potenţial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv.

Art.379 – Pentru stocurile la dispoziţia clientului, se consideră că transferul proprietăţii bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziţia clientului reprezintă o operaţiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietăţii bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producţie.

*Venituri din prestarea de servicii*

Art.380 – (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări şi orice alte operaţiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuţie al lucrării se determină pe bază de situaţii de lucrări care însoţesc facturile, procese-verbale de recepţie sau alte documente care atestă stadiul realizării şi recepţia serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcţii, recunoaşterea veniturilor se face pe baza actului de recepţie semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul şi-a îndeplinit obligaţiile în conformitate cu prevederile contractului şi ale documentaţiei de execuţie.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepţionate de beneficiar până la sfârşitul perioadei se evidenţiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuţie", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie".

Art.381 – În cazul în care preţul de vânzare include o valoare distinctă destinată prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistenţa tehnică şi perfecţionarea produsului după vânzarea unui program informatic), acea sumă este amânată (contul 472 “Venituri înregistrate în avans”) şi recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii.

*Venituri din redevenţe, chirii, dobânzi şi dividende*

Art.382 - Veniturile din redevenţe, chirii, dobânzi şi dividende se recunosc astfel:

a) dobânzile se recunosc periodic, în mod proporţional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilităţii de angajamente;

b) redevenţele şi chiriile se recunosc pe baza contabilităţii de angajamente, conform contractului;

c) dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acţionarului de a le încasa.

*Cheltuieli*

Art.383 – (1) Cheltuielile sunt scăderi ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma unor ieșiri sau epuizări ale activelor sau a suportării unor datorii, care au drept rezultat reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele legate de distribuirea către participanții la capitalul propriu.

(2) Astfel, cheltuielile entităţii reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

a) consumuri de stocuri şi servicii prestate, de care beneficiază entitatea;

b) cheltuieli cu personalul;

c) executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc.

(3) Definiția cheltuielilor include pierderile, precum și acele cheltuieli care apar în procesul desfășurării activităților curente ale entității. De exemplu, cheltuielile care apar în cursul activităților curente ale entității includ costul vânzărilor, salariile și amortizarea ce se regăsesc, de obicei, sub forma ieșirilor sau scăderii valorii activelor, cum ar fi numerarul sau echivalentele de numerar, stocurile și imobilizările corporale.

(4) Pierderile reprezintă alte elemente care corespund definiției cheltuielilor și pot apărea sau nu ca rezultat al activității curente a entității. Pierderile reprezintã diminuări ale beneficiilor economice și din acest punct de vedere nu diferã ca natură de alte cheltuieli.

Art.384 - În contul de profit și pierdere, pierderile sunt prezentate, de obicei, separat, deoarece cunoașterea existenței acestora este importantã pentru luarea deciziilor economice. Pierderile sunt prezentate, de regulã, la valoarea netã, exclusiv veniturile aferente.

Art.385 - În cadrul cheltuielilor exerciţiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

Art.386 – (1)Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

(i) cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile; costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziţie al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei şi apei consumate; valoarea animalelor şi păsărilor; costul mărfurilor vândute şi al ambalajelor;

(ii) cheltuieli cu serviciile executate de terţi, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terţi (colaboratori); comisioane şi onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări; cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele;

(iii) cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările şi protecţia socială şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

(iv) alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanţe şi debitori diverşi; despăgubiri, amenzi şi penalităţi; donaţii, sponsorizări şi alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital; creanţe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziţionate potrivit legislaţiei în vigoare şi ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.); şi

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanţe legate de participaţii; cheltuieli privind investiţiile financiare cedate; diferenţele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exerciţiul financiar în curs; sconturile acordate clienţilor; pierderi din creanţe de natură financiară şi altele.

(2) Pe seama cheltuielilor de exploatare (contul 654 „Pierderi din creanţe şi debitori diverşi”) se recunoaşte, de asemenea, diferenţa dintre valoarea creanţelor cedate în schimbul titlurilor primite şi valoarea mai mică a titlurilor primite, la data dobândirii acelor titluri.

(3) Cheltuielile cu provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite, calculate potrivit legii, se evidenţiază distinct, în funcţie de natura lor.

Art.387 - Conturile sintetice de venituri și cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

**CAPITOLUL 5**

**SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE ȘI**

**MODIFICAREA CAPITALULUI PROPRIU**

**Secțiunea 5.1**

**Formatul pentru situația fluxurilor de trezorerie**

Art.388 – (1) O entitate trebuie să întocmească o situație a fluxurilor de trezorerie și trebuie să o prezinte drept parte integrantă a situațiilor sale financiare anuale.

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

(3) O situație a fluxurilor de trezorerie, atunci când este utilizată împreună cu restul situațiilor financiare anuale, furnizează informații care permit utilizatorilor să evalueze modificările activelor nete ale unei entități, structura sa financiară (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea sa), precum și capacitatea entității de a influența valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie, în vederea adaptării la circumstanțele și oportunitățile în continuă schimbare.

(4) Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie sunt utile la stabilirea capacității unei entități de a genera numerar și echivalente de numerar și dau posibilitatea utilizatorilor să elaboreze modele de evaluare și comparare a valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie viitoare ale diferitelor entități. De asemenea, aceste informații întăresc gradul de comparabilitate al raportării rezultatelor din exploatare între diferite entități, deoarece elimină efectele utilizării unor tratamente contabile diferite pentru aceleași tranzacții și evenimente.

(5) În contextul întocmirii situației fluxurilor de numerar următorii termeni au semnificația prezentată în continuare :

a) numerarul cuprinde disponibilul în casã și la bãnci și depozitele la vedere;

b) echivalentele de numerar sunt investiții pe termen scurt foarte lichide, care sunt ușor convertibile în sume cunoscute de numerar și care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii;

c) fluxurile de trezorerie sunt intrãrile sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar;

d) activitãțile de exploatare sunt principalele activitãți producãtoare de venit ale entitãților, precum și alte activitãți care nu sunt activitãți de investiții sau de finanțare;

e) activitãțile de investiții constau în achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar;

f) activitãțile de finanțare sunt activitãți care au drept rezultat modificãri ale valorii ºi structurii capitalurilor proprii și împrumuturilor entitãții.

Art.389 – (1) O singură tranzacţie poate include fluxuri de trezorerie care sunt clasificate diferit. De exemplu, când rambursarea în numerar a unui împrumut include atât dobânda, cât şi capitalul împrumutat, elementul de dobândă poate fi clasificat drept activitate de exploatare, iar elementul de capital, drept activitate de finanţare.

(2) Unele tranzacţii, cum ar fi vânzarea unui element al unei instalaţii, pot genera un câştig sau o pierdere, recunoscut(ă) în rezultatul perioadei curente. Fluxurile de trezorerie aferente acestui tip de tranzacţii sunt fluxuri de trezorerie provenite din activităţi de investiţii. Cu toate acestea, plăţile în numerar pentru producerea sau dobândirea de active deţinute în vederea închirierii către alţii sunt fluxuri de trezorerie din activităţi de exploatare. Încasările de numerar din închirierea şi vânzarea ulterioară a acestor active sunt, de asemenea, fluxuri de trezorerie din activităţi de exploatare.

*Activităţi de exploatare*

Art.390 - Fluxurile de trezorerie provenite din activităţi de exploatare sunt derivate, în primul rând, din principalele activităţi producătoare de venit ale entităţii. Prin urmare, ele rezultă în general din tranzacţiile şi alte evenimente care intră în determinarea profitului sau a pierderii. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activităţi de exploatare sunt:

a) încasările în numerar din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii;

b) încasările în numerar provenite din redevenţe, onorarii, comisioane şi alte venituri;

c) plăţile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri şi prestatorii de servicii;

d) plăţile în numerar efectuate către şi în numele angajaţilor;

e) plăţile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepţia cazului în care pot fi asociate în mod specific activităţilor de investiţii şi de finanţare.

*Activităţi de investiţii*

Art.391 – Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activităţi de investiţii sunt:

a) plăţile în numerar pentru dobândirea de imobilizări corporale, necorporale şi alte active imobilizate. Aceste plăţi le includ şi pe acelea care se referă la costurile de dezvoltare capitalizate şi la construcţia, în regie proprie, a imobilizărilor corporale;

b) încasările în numerar din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale şi alte active imobilizate;

c) plăţile în numerar pentru dobândirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie (altele decât plăţile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deţinute în vederea plasării sau tranzacţionării);

d) încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi din vânzarea de interese în asocierile în participaţie (altele decât încasările pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar şi pentru cele păstrate în vederea plasării sau tranzacţionării);

e) avansurile în numerar şi împrumuturile acordate altor părţi;

f) încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi împrumuturilor acordate altor părţi.

*Activităţi de finanţare*

Art.392 - Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activităţi de finanţare sunt:

a) încasările în numerar provenite din emisiunea de acţiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;

b) plăţile în numerar efectuate către proprietari pentru a dobândi sau răscumpăra acţiunile entităţii;

c) încasările în numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanţă, împrumuturilor, efectelor comerciale, obligaţiunilor, ipotecilor şi a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;

d) rambursările în numerar ale sumelor împrumutate; şi

e) plăţile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing financiar.

Art.393 - Câştigurile şi pierderile nerealizate care provin din variaţia cursurilor de schimb valutar nu sunt fluxuri de trezorerie. Totuşi, efectul variaţiei cursului de schimb valutar asupra numerarului şi echivalentelor de numerar deţinute sau datorate în valută este raportat în situaţia fluxurilor de trezorerie pentru a reconcilia numerarul şi echivalentele de numerar la începutul şi la sfârşitul perioadei. Această valoare este prezentată separat de fluxurile de trezorerie provenite din activităţi de exploatare, de investiţii şi de finanţare şi include, dacă este cazul, diferenţele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursul de schimb de la sfârşitul perioadei.

Art.394 – (1) Valoarea totală a dobânzii plătite de-a lungul unei perioade este prezentată în situaţia fluxurilor de trezorerie indiferent dacă a fost recunoscută drept cheltuială în profit sau pierdere sau dacă a fost capitalizată.

(2) Atât dobânda plătită, cât şi dobânda şi dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare, deoarece intră în determinarea profitului sau a pierderii. Alternativ, dobânda plătită şi dobânda şi dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanţare şi, respectiv, din investiţii, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanţare sau a rentabilităţii investiţiilor.

(3) Dividendele plătite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanţare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanţare. Alternativ, dividendele plătite pot fi clasificate drept componentă a fluxurilor de trezorerie din activităţi de exploatare, pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei entităţi de a plăti dividende din fluxurile de trezorerie din exploatare.

Art.395 - Fluxurile de trezorerie agregate provenite din obţinerea sau pierderea controlului asupra filialelor sau altor întreprinderi trebuie prezentate separat şi clasificate drept activităţi de investiţii.

Art.396 - Fluxurile de trezorerie care rezultă din modificări ale participaţiilor în capitalurile proprii dintr-o filială care nu conduc la pierderea controlului trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie provenite din activităţi de finanţare.

Art.397 - Fluxurile de trezorerie provenite din impozitele pe profit trebuie prezentate separat şi trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activităţi de exploatare, cu excepţia situaţiei în care pot fi identificate în mod specific cu activităţile de finanţare şi de investiţii.

Art.398 - Impozitele pe profit sunt generate în urma tranzacţiilor care dau naştere unor fluxuri de trezorerie clasificate într-o situaţie a fluxurilor de trezorerie drept activităţi de exploatare, de investiţii şi de finanţare. În timp ce cheltuiala cu impozitul poate fi alocată fără dificultate activităţilor de investiţii sau celor de finanţare, fluxurile de trezorerie aferente impozitelor respective sunt, adesea, imposibil de identificat şi pot apărea într-o perioadă diferită de cea a fluxurilor de trezorerie aferente tranzacţiei de bază. Prin urmare, impozitele plătite sunt clasificate de obicei drept fluxuri de trezorerie din activităţi de exploatare. Totuşi, atunci când sunt posibile identificarea fluxului de trezorerie din impozite şi alocarea lui unei tranzacţii individuale care generează fluxuri de trezorerie clasificate drept activităţi de investiţii sau de finanţare, fluxul de trezorerie din impozite va fi clasificat în mod corespunzător drept activitate de investiţii sau de finanţare. Atunci când fluxurile de trezorerie din impozite sunt alocate mai multor clase de activităţi, se prezintă valoarea totală a impozitelor plătite.

Art.399 - O entitate trebuie să prezinte componentele de numerar şi echivalente de numerar şi trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din situaţia fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate în situaţia poziţiei financiare.

**Secțiunea 5.2**

**Formatul pentru situația modificărilor capitalului propriu**

Art.400 – (1) Situaţia modificărilor capitalului propriu, este prezentată ca o componentă a situaţiilor financiare anuale și, va evidenţia:

a) profitul net sau pierderea netă a perioadei;

b) efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecţia erorilor fundamentale.

(2) În plus, entităţile trebuie să prezinte, fie în situaţia modificărilor capitalului propriu, fie în notele explicative:

a) tranzacţiile de capital cu acţionarii sau asociaţii şi distribuţiile către aceştia;

b) soldul profitului cumulat sau al pierderii cumulate la începutul perioadei, la data bilanţului şi modificările pe parcursul perioadei;

c) o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei categorii de capital propriu la începutul şi la sfârşitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare.

(3) Ajustarea reprezentând corectarea pe seama rezultatului reportat de erori contabile se prezintă distinct în situaţia modificărilor capitalului propriu.

**CAPITOLUL 6**

**NOTELE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE**

**Secțiunea 6.1**

**Dispoziții generale privind notele explicative la situațiile financiare anuale**

Art.401 – (1) Notele explicative trebuie:

a) să prezinte informaţii despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situaţiilor financiare anuale şi despre politicile contabile folosite;

b) să ofere informaţii suplimentare care nu sunt prezentate în bilanţ, contul de profit şi pierdere şi, după caz, în situaţia modificărilor capitalurilor proprii şi/sau situaţia fluxurilor de numerar, dar sunt relevante pentru înţelegerea oricărora dintre acestea.

(2) Trebuie să se menţioneze, totodată, dacă situaţiile financiare anuale au fost întocmite în conformitate cu Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi cu prevederile cuprinse în prezentele reglementări.

Art.402 - Următoarele informaţii trebuie prezentate cu claritate şi repetate ori de cât ori este necesar, pentru buna lor înţelegere:

a) denumirea entităţii care face raportarea;

b) faptul că situaţiile financiare anuale sunt proprii acesteia şi nu grupului;

c) data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situaţiile financiare anuale;

d) moneda în care sunt întocmite situaţiile financiare anuale;

e) exprimarea cifrelor incluse în raportare (de ex. lei).

Art.403 – (1) Notele explicative la bilanţ şi la contul de profit şi pierdere, prezentate în conformitate cu prezentul capitol, respectă ordinea în care sunt prezentate elementele în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere.

(2) Notele explicative se prezintă sistematic. Pentru fiecare element semnificativ din situaţiile financiare anuale trebuie să existe informaţii aferente în notele explicative.

**Secțiunea 6.2**

**Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale**

Art.404 - Notele explicative trebuie să cuprindă, pe lângă informațiile cerute conform altor dispoziții cuprinse în cadrul prezentelor reglementări și informații referitoare la următoarele:

a) politicile contabile adoptate, inclusiv:

(1) bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente;

(2) conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiul continuităţii activităţii;

(3) orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate

b) în cazul imobilizărilor corporale evaluate la valori reevaluate, se prezintă un tabel care să conțină:

1. mișcările rezervei din reevaluare din cursul exercițiului financiar de raportare, cu o explicație a tratamentului fiscal al elementelor pe care le conține, și

2. valoarea contabilă la data bilanțului care ar fi fost recunoscută dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate.

c) în cazul instrumentelor financiare care sunt evaluate la valoarea justă, se prezintă:

1. ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare, dacă valorile juste au fost determinate în conformitate cu prevederile art.111 lit.b);

2. valoarea justă pentru fiecare categorie de instrumente financiare, modificările de valoare incluse direct în contul de profit și pierdere, inclusiv modificările incluse în rezervele de valoare justă;

3. pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria și natura instrumentelor, inclusiv termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, calendarul și certitudinea fluxurilor viitoare de numerar, și

4. un tabel care să prezinte mișcările rezervelor de valoare justă în cursul exercițiului financiar;

d) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente ce nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere în bilanț, indicând natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată; orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate sunt prezentate separat;

e) suma avansurilor și creditelor acordate membrilor consiliului de administrație, directorii, respectiv membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;

f) cuantumul și natura elementelor individuale de venituri și cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională;

g) sumele datorate de entitate care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor entității acoperite cu garanții reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii și formei garanțiilor; și

h) numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar.

**Secțiunea 6.3**

**Prezentarea de informații suplimentare**

Art.405 - Notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie să mai conțină și următoarele informații:

a) pentru diversele elemente de imobilizări:

1. prețul de achiziție sau costul de producție sau dacă a fost aplicată o regulă de evaluare alternativă, valoarea justă sau valoarea reevaluată la începutul și la închiderea exercițiului financiar;

2. creșterile, cedările și transferurile efectuate în cursul exercițiului financiar;

3. ajustările de valoare constituite la începutul și la închiderea exercițiului financiar;

4. ajustările de valoare înregistrate în cursul exercițiului financiar;

5. mișcările ajustărilor de valoare în ceea ce privește intrările, ieșirile și transferurile din cursul exercițiului financiar.

b) în cazul în care activele imobilizate sau circulante fac obiectul ajustărilor de valoare exclusiv în scop fiscal, valoarea ajustărilor și motivele pentru care au fost constituite;

c) dacă instrumentele financiare sunt evaluate la prețul de achiziție sau costul de producție:

1. pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:

(i) valoarea justă a instrumentelor, dacă această valoare poate fi determinată prin una din metodele prevăzute la art.111 lit.a)

(ii) informații privind aria și natura instrumentelor

2. pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea justă:

(i) valoarea contabilă și valoarea justă a activelor individuale sau a grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale, și

(ii) motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura dovezilor care stau la baza ipotezei că valoarea contabilă va fi recuperată;

d) valoarea indemnizațiilor acordate în exercițiul financiar membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere pentru funcțiile deținute de aceștia, precum și orice angajamente generate sau asumate cu privire la pensiile acordate foștilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie de organe.

Aceste informaţii pot fi omise dacă prezentarea lor ar face posibilă identificarea situaţiei financiare a unui anumit membru al organelor respective.

e) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar, defalcat pe categorii și, dacă acestea nu sunt prezentate separat în cadrul contului de profit și pierdere, cheltuielile cu personalul aferente exercițiului financiar, defalcate pe salarii și indemnizații, cheltuieli cu asigurările sociale și cheltuieli cu pensiile;

f) în cazul recunoașterii în bilanț a unui provizion pentru impozite, soldurile acestor impozite la închiderea exercițiului financiar și mișcările acestor solduri în cursul exercițiului financiar;

g) denumirea și sediul social al fiecăreia dintre entitățile în care entitatea deține fie direct, fie printr-o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul entității, un interes de participare, prezentând proporția de capital deținută, valoarea capitalului și rezervelor, precum și profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost aprobate situațiile financiare anuale;

Informațiile prevăzute la lit.g) pot fi omise din cadrul notelor explicative la situațiile financiare numai dacă sunt de natură a cauza un prejudiciu grav oricăreia dintre entitățile la care se referă. Eliminarea acestor informații trebuie menționată în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale.

h) numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, valoarea contabilă a acțiunilor subscrise în cursul exercițiului financiar în limitele capitalului autorizat;

1.dacă entitatea nu are capital autorizat, potrivit legii, cuantumul capitalului subscris;

2. dacă, în conformitate cu actul de înființare, entitatea are capital autorizat, cuantumul acestuia, precum și cuantumul capitalului subscris la înființarea societății sau la momentul autorizării entității pentru începerea activității și în momentul oricărei modificări a capitalului autorizat;

i) în cazul în care sunt mai multe clase de acțiuni, numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, valoarea contabilă a acțiunilor din fiecare clasă;

j) se prezintă existența oricăror instrumente financiare sau drepturi similare, cu indicarea numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;

k) denumirea, sediul principal sau sediul social și forma juridică a fiecăreia dintre entitățile la care entitatea este asociată cu răspundere nelimitată;

l) denumirea și sediul social al entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mare grup de entități din care entitatea face parte în calitate de filială;

m) denumirea și sediul social al entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mic grup de entități din care entitatea face parte în calitate de filială și care este inclus în grupul de entități menționat la lit. l);

n) locul de unde pot fi obținute copii ale situațiilor financiare anuale consolidate menționate la lit.l) și m), cu condiția ca acestea să fie disponibile;

o) propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii sau, acolo unde este cazul, distribuirea profitului sau acoperirea pierderii;

p) natura și scopul comercial ale angajamentelor entității care nu sunt incluse în bilanț, precum și impactul financiar al acestor angajamente asupra entității, cu condiția ca riscurile sau beneficiile care decurg din aceste angajamente să fie semnificative și în măsură în care divulgarea acestor riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entității;

q) natura și efectele financiare ale evenimentelor semnificative ce apar ulterior datei bilanțului și care nu sunt reflectate în contul de profit și pierdere sau bilanț; și

r) tranzacțiile încheiate de entitate cu părțile afiliate, inclusiv suma acestor tranzacții, natura relației cu părțile afiliate și alte informații referitoare la tranzacțiile care sunt necesare pentru înțelegerea poziției financiare a entității. Informațiile referitoare la tranzacțiile individuale pot fi agregate după natura lor, cu excepția cazului în care sunt necesare informații separate pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu partea afiliată asupra poziției financiare a entității.

Art.406 – (1) În notele explicative la situațiile financiare anuale, pe lângă aspectele cerute la art. 404-405, trebuie prezentate și următoarele informații:

a) cifra de afaceri netă, defalcată pe segmente de activități și pe piețe geografice, în măsura în care aceste segmente și piețe diferă substanțial unele de celelalte, ținând cont de modul de organizare a vânzării de produse și a furnizării de servicii; și

b) totalul onorariilor aferente exercițiului financiar percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale și totalul onorariilor percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii altele decât cele de audit.

(2) Informațiile prevăzute la alin.(1) lit.a) pot fi omise din cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale numai dacă prezentarea acestora ar aduce prejudicii grave entității. Orice astfel de eliminare de informații trebuie menționată în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale.

(3) Prevederile alin. (1) lit. b) nu se aplică situaţiilor financiare anuale ale unei entităţi atunci când aceasta este inclusă în situaţiile financiare anuale consolidate care trebuie întocmite potrivit secţiunii 8.2 „Obligaţia de a întocmi situaţii financiare anuale consolidate”, cu condiţia ca aceste informaţii să fie furnizate în notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate.

(4) În cazul unui grup, informaţiile menţionate la alin. (1) lit. b) se prezintă nu numai în ceea ce priveşte auditorul grupului, dar şi pentru fiecare auditor sau firmă de audit implicat(ă) în auditul grupului. Dacă un auditor sau o firmă de audit a auditat mai multe entităţi din grup, totalul onorariilor financiare percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit se poate prezenta pe o bază agregată, în notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate.

**CAPITOLUL 7**

**Raportul administratorilor**

**Conținutul raportului administratorilor**

Art.407 – (1) Consiliul de administrație elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit în continuare raportul administratorilor, ce conține o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, precum și o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care aceasta se confruntă.

(2) Prezentarea amintită, reprezintă o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților.

Art.408 - În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea, performanța sau poziția entității, analiza cuprinde indicatori cheie de performanță financiari și, atunci când este cazul, nefinanciari relevanți pentru activitățile specifice, inclusiv informații referitoare la probleme de mediu și personal. În prezentarea analizei, raportul administratorilor cuprinde, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale.

Art.409 - Raportul administratorilor oferă, totodată, informații despre:

a) dezvoltarea previzibilă a entității;

b) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;

c) informații privind achizițiile de acțiuni proprii, respectiv:

(i) motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar;

(ii) numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, valoarea contabilă a acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția pe care o reprezintă acestea în cadrul capitalului subscris;

(iii) în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor;

(iv) numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, valoarea contabilă a tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția pe care o reprezintă acestea în cadrul capitalului subscris.

d) existența unor sucursale ale entității; și

e) utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii:

(i)obiectivele și politicile entității în materie de management al riscului financiar; și

(ii) expunerea entității la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar.

Art.410 - Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administraţie şi se semnează în numele acestuia de preşedintele consiliului.

**CAPITOLUL 8**

**SITUAȚII FINANCIARE ANUALE CONSOLIDATE ȘI RAPOARTE CONSOLIDATE**

**Secțiunea 8.1**

**Domeniul de aplicare al situațiilor financiare anuale consolidate**

**și al rapoartelor consolidate**

Art.411 – (1) O societate-mamă și toate filialele sale sunt entități care trebuie consolidate, în cazul în care societatea-mamă este o entitate care are obligația aplicării prezentelor reglementări.

(2) Pentru fiecare grup de societăţi trebuie identificate societatea-mamă, precum şi data de la care aceasta dobândeşte controlul asupra filialelor.

**Secțiunea 8.2**

**Obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate**

Art.412 – (1) O entitate are obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor dacă entitatea respectivă (societatea-mamă):

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate (filială);

b) are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație, directorii, respectiv membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere ai unei alte entități (filiale) și este simultan acționar sau asociat al acesteia;

c) are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra unei entități (filiale) 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 în cauză, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze; fie

d) este acționar sau asociat al unei entități și:

1. majoritatea membrilor consiliului de administrație, directorii, respectiv membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere ai entității (filiale) respective care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar curent, în cursul exercițiului financiar precedent și până la momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca urmare a exercitării drepturilor sale de vot; fie

2. 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 (filialei).

(2) Prevederile alin.(1) litera d) nu sunt aplicabile în cazul în care o parte terță deține drepturile menționate la alin.(1) lit.a), b) și c) în ceea ce privește entitatea respectivă.

Art.413 - În afara cazurilor prevăzute la art.412 alin.(1), o entitate constituită în conformitate cu legislația națională are obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor, în cazul în care: respectiva societate-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominată sau controlul asupra unei alte entități (filială);

Art.414 - În aplicarea prevederilor art.412 alin.(1) lit. a), b) și d), drepturile de vot și drepturile de numire sau revocare ale oricărei alte filiale, precum și cele ale oricărei persoane care acționează în nume propriu, dar în contul societății-mamă sau al unei alte filiale, se adaugă la cele ale societății-mamă.

Art.415 – (1) Când există drepturi de vot potenţiale, partea de profit sau pierdere şi modificările capitalurilor proprii alocate societăţii-mamă şi intereselor care nu controlează la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate se va stabili numai pe baza participaţiilor existente în capitalurile proprii şi nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potenţiale, cu excepţia cazului în care se aplică dispoziţiile de la alin.(2).

(2) În unele situaţii, o entitate deţine, de fapt, participaţii existente în capitalurile proprii ca urmare a unei tranzacţii care îi oferă entităţii, la acel moment, accesul la veniturile asociate unei participaţii în capitalurile proprii. În astfel de situaţii, partea alocată societăţii-mamă şi intereselor care nu controlează la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate se va stabili prin luarea în considerare a unei posibile exercitări a acelor drepturi de vot potenţiale, care îi oferă entităţii, la acel moment, accesul la venituri.

Art.416 - În aplicarea prevederilor art.412 alin.(1) lit. a), b) și d), drepturile menționate la art.414, se reduc cu drepturile:

a) aferente acțiunilor deținute în contul unei persoane care nu este nici societatea-mamă, nicio filială a acesteia; sau

b) aferente acțiunilor

(i) deținute ca garanție, cu condiția ca aceste drepturi să fie exercitate în conformitate cu instrucțiunile primite, sau

(ii) deținute pentru acordarea de împrumuturi ca parte a activităților obișnuite, cu condiția ca drepturile de vot să fie exercitate în interesul persoanei care oferă garanția.

Art.417 - În aplicarea prevederilor art.412 alin.(1) lit.a) și d), numărul total al drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților în filială se reduce cu numărul drepturilor de vot aferente acțiunilor deținute de entitatea în acuză, de către o filială a acesteia sau de către o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul acelor entități.

Art.418 – (1) Cu respectarea prevederilor art.420, o societate-mamă și toate filialele sale sunt entități care trebuie consolidate, indiferent de locul unde sunt situate sediile sociale ale filialelor.

(2) În aplicarea alin.(1), orice filială a unei filiale se consideră filială a societăţii-mamă care este societatea-mamă a entităţii care urmează să fie consolidată.

**Secțiunea 8.3**

**Exceptări de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate**

Art.419 – (1) O societate-mamă este scutită de la obligaţia elaborării situaţiilor financiare anuale consolidate şi a raportului consolidat al administratorilor (societate scutită) atunci când ea însăşi este o filială, iar propria sa societate-mamă are sediul în România, în unul din următoarele două cazuri:

a) societatea – mamă a entității scutite deține toate acțiunile entității scutite. În acest sens, nu se iau în considerare acțiunile la entitatea scutiră deținute de membrii consiliului de administrație, directorii, respectiv membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, în temeiul unei obligații legale sau prevăzute în actul constitutiv sau în statut; sau

b) societatea – mamă a entității scutite deține 90% sau mai mult din acțiunile entității scutite, iar restul acționarilor sau asociaților entității scutite au aprobat exceptarea.

(2) Exceptările prevăzute la alin.(1) sunt condiționate de îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

a) entitatea scutită, cu respectarea prevederilor art.420, toate filialele sale sunt consolidate în situațiile financiare ale unui grup mai mare de entități, a cărui societate – mamă are sediul în România;

b) situațiile financiare anuale consolidate menționate la lit.a) și raportul consolidat al administratorilor ale grupului mai mare de entități se întocmesc de societatea – mamă a grupului în cauză și auditate potrivit legislației naționale;

c) entitatea exceptată trebuie să publice următoarele documente, potrivit cerințelor subsecțiunii 9.1 ”Obligația generală de publicare”:

(i) situațiile financiare anuale consolidate menționate la lit.a) și raportul consolidat al administratorilor menționat la lit.b)

(ii) raportul de audit

d) notele explicative la situațiile financiare anuale ale entității scutite trebuie să includă:

(i) denumirea și sediul social ale societății – mamă care întocmește situațiile financiare anuale consolidate menționate la lit.a); și

(ii) exceptarea de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și raport consolidat al administratorilor.

(3) Scutirile prevăzute de prezentul articol nu se aplică dacă situaţiile financiare anuale consolidate sau raportul consolidat al administratorilor sunt necesare:

a) pentru informarea salariaților sau a reprezentanților acestora; fie

b) la solicitarea unei autorități administrative sau judiciare pentru propria informare.

Art.420 - O entitate, poate fi exclusă din situațiile financiare anuale consolidate, dacă este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) cazurile extrem de rare în care informațiile necesare pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate nu pot fi obținute fără cheltuieli disproporționate sau întârzieri nejustificate; sau

b) acțiunile entității în cauză sunt deținute exclusiv în vederea vânzării ulterioare; sau

c) restricţii severe pe termen lung împiedică în mod substanţial exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entității în cauză;

Art. 421 - Cu respectarea prevederilor art. 27 și 411 alin.(1), o societatea – mamă, este scutită de obligația prevăzută la Secțiunea 8.2 ”Obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate” dacă:

a) are numai filiale nesemnificative atât individual, cât și în ansamblu; fie

b) toate filialele sale pot fi excluse de la consolidare în baza prevederilor art.420.

**Secțiunea 8.4**

**Întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate**

Art.422 – Prevederile Capitolelor 2 ”Dispoziții și principii generale”, 3 ”Reguli generale de evaluare” și 4 ”Bilanțul și contul de profit și pierdere” sunt aplicabile situațiilor financiare anuale consolidate, cu luarea în considerare a ajustărilor importante ce decurg din caracteristicile specifice ale situațiilor financiare anuale consolidate comparativ cu situațiile financiare anuale.

*Aspecte legate de consolidare*

Art.423 - Activele și datoriile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în bilanțul consolidat.

Art.424 - În scopul întocmirii situaţiilor financiare anuale consolidate se combină elemente similare de active, datorii şi capitaluri proprii, respectiv venituri şi cheltuieli ale societăţii-mamă cu cele ale filialelor.

Art.425 – (1) Valorile contabile ale acțiunilor/părților sociale în capitalul entităților incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalul și rezervele acestor entități, astfel: compensarea se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile la data achiziției acțiunilor sau, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială;

(2) Ca urmare, în vederea determinării fondului comercial sau a fondului comercial negativ, societatea-mamă trebuie să evalueze activele identificabile dobândite şi datoriile asumate la valorile lor juste de la data achiziţiei. Această cerinţă se aplică şi în cazul în care achiziţia are loc în două sau mai multe etape.

(3) În scopul compensării prevăzute la alin. (1), se compensează (elimină) valoarea contabilă a investiţiei făcute de societatea-mamă în fiecare filială, cu partea societăţii-mamă din capitalul propriu al fiecărei filiale.

(4) În înţelesul prezentelor reglementări, data achiziţiei reprezintă data la care controlul asupra activelor nete sau operaţiunilor entităţii achiziţionate este transferat efectiv către dobânditor.

(5) Orice diferență rămasă după aplicarea alin.(1) se prezintă ca fond comercial în bilanțul consolidat.

(6) Metodele utilizate pentru calcularea valorii fondului comercial și orice modificări semnificative ale acestei valori în raport cu exercițiul financiar precedent sunt prezentate în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

(7) Fondul comercial negativ poate fi transferat în contul de profit și pierdere, dacă un asemenea tratament este conform cu principiile prevăzute la Capitolul 2 ”Dispoziții și principii generale”.

(8) În cazul în care acțiunile/părțile sociale în filialele incluse în consolidare sunt deținute de alte persoane decât filialele respective, suma atribuibilă acestor acțiuni/părți sociale se prezintă separat în bilanțul consolidat, la elementul ”Interese care nu controlează”.

(9) Interesele care nu controlează trebuie prezentate în bilanţul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societăţii-mamă.

(10) Veniturile și cheltuielile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în contul de profit și pierdere consolidat.

(11) Suma oricărui profit sau oricărei pierderi atribuibilă acțiunilor filialelor incluse în consolidare se prezintă separat în contul de profit și pierdere consolidat la elementul ”Profitul sau pierderea aferent(ă) intereselor care nu controlează”.

(12) O entitate trebuie să atribuie profitul sau pierderea proprietarilor societăţii-mamă şi intereselor care nu controlează, chiar dacă aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controlează.

(13) Situațiile financiare anuale consolidate prezintă activele, datoriile, poziția financiară și profiturile sau pierderile entităților incluse în consolidare ca și cum acestea ar fi o singură entitate.

În special, se elimină din situațiile financiare anuale consolidate următoarele:

a) datoriile și creanțele dintre entități, inclusiv dividendele interne;

b) veniturile și cheltuielile aferente operațiunilor efectuate între entități; și

c) profiturile și pierderile rezultate din operațiuni efectuate între entități și care sunt incluse în valoarea contabilă a activului.

Pierderile în interiorul grupului pot indica o depreciere care impune recunoaşterea în situaţiile financiare anuale consolidate.

(14) Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc la aceeași dată ca situațiile financiare anuale ale societății-mamă.

Art.426 - Situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată, pentru a ține cont de data închiderii exercițiului financiar al celor mai multe sau celor mai importante dintre entitățile incluse în consolidare, cu condiția:

a) ca acest fapt să fie prezentat și argumentat în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale consolidate;

b) să fie luate în considerare sau prezentate evenimentele importante legate de activele și datoriile, de poziția financiară și de profitul sau pierderea entității incluse în consolidare, care au intervenit între data încheierii exercițiului financiar al entității în cauză și data întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate; și

c) dacă data bilanțului unei entități precede sau este ulterioară datei bilanțului consolidat cu mai mult de trei luni, entitatea în cauză este consolidată pe baza unor situații financiare interimare întocmite la data bilanțului consolidat.

Art.427 – (1) Situaţiile financiare ale societăţii-mamă şi ale filialelor sale utilizate la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate trebuie să aibă aceeaşi dată de raportare. Când finalul perioadei de raportare pentru societatea-mamă diferă de cel al unei filiale, filiala va întocmi, în scopul consolidării, informaţii financiare suplimentare pentru aceeaşi dată ca situaţiile financiare ale societăţii-mamă, pentru a permite societăţii mamă să consolideze informaţiile financiare ale filialei, cu excepţia cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

(2) Dacă este imposibil să se procedeze astfel, societatea-mamă trebuie să consolideze informaţiile financiare ale filialei utilizând situaţiile financiare cele mai recente ale filialei, ajustate pentru efectele celor mai semnificative tranzacţii sau evenimente care au loc între data situaţiilor financiare respective şi data situaţiilor financiare anuale consolidate. În orice caz, diferenţa dintre data situaţiilor financiare ale filialei şi data situaţiilor financiare anuale consolidate nu trebuie să fie mai mare de trei luni, iar durata perioadelor de raportare şi orice diferenţă între datele situaţiilor financiare trebuie să fie aceleaşi de la o perioadă la alta.

Art.428 - (1) Atunci când situaţiile financiare ale unei entităţi străine sunt întocmite la o dată diferită de cea a entităţii raportoare, entitatea străină întocmeşte deseori situaţii suplimentare la aceeaşi dată la care sunt întocmite situaţiile financiare ale entităţii raportoare. Când nu se face acest lucru, se permite utilizarea unei date de raportare diferite, cu condiţia ca diferenţa să nu fie mai mare de trei luni şi modificările să fie făcute pentru efectele oricăror tranzacţii semnificative sau ale altor evenimente care au loc între datele diferite. Într-un astfel de caz, activele şi datoriile unei entităţi străine sunt convertite la cursul de schimb valutar de la finalul perioadei de raportare a entităţii străine. Ajustările sunt făcute pentru schimbările semnificative ale cursurilor de schimb valutar până la finalul perioadei de raportare a entităţii raportoare. Aceeaşi abordare se utilizează atunci când se aplică metoda punerii în echivalenţă pentru entităţile asociate şi entităţile controlate în comun.

(2) Orice fond comercial apărut la achiziţionarea unei entităţi străine şi orice ajustări de valoare justă ale valorilor contabile ale activelor şi datoriilor apărute la achiziţionarea respectivei entităţi străine trebuie tratate ca active şi datorii ale entităţii străine. Astfel, ele sunt exprimate în moneda entităţii străine şi convertite la cursul de închidere.

Art.429 - În cazul în care componența entităților incluse în consolidare s-a modificat semnificativ în cursul exercițiului financiar, situațiile financiare anuale consolidate cuprind informații care să permită comparația dintre seturile succesive de situații financiare anuale consolidate. În acest caz se întocmește un bilanț comparativ ajustat și a unui cont de profi și pierdere comparativ ajustat.

**Secțiunea 8.5**

**Politici contabile și metode de evaluare**

Art.430 – (1) Activele și datoriile cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate se evaluează prin metode uniforme și cu respectarea prevederilor Capitolului 2 ”Dispoziții și principii generale”.

(2) Dacă un membru al grupului utilizează alte politici contabile decât cele adoptate în situaţiile financiare anuale consolidate pentru tranzacţii şi evenimente asemănătoare în circumstanţe similare, la întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate, pentru a asigura conformitatea cu politicile contabile ale grupului trebuie făcute ajustări adecvate la situaţiile financiare ale acelui membru al grupului.

Art.431 – (1) O entitate care întocmește situații financiare anuale consolidate aplică aceleași metode de evaluare ca pentru situațiile financiare anuale proprii.

(2) Sunt aplicabile, de asemenea, și prevederile prevăzute la Subsecțiunea 3.4.2 ”Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare”.

(3) Dacă se aplică prevederile alin. (2), acest lucru este prezentat şi justificat în notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate.

Art.432 – (1) Dacă activele și datoriile cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au fost evaluate prin metode diferite de cele utilizate în scopul consolidării, aceste active și datorii se evaluează din nou conform metodelor utilizate pentru consolidare.

(2) În cazuri excepționale, sunt permise derogări de la această cerință. O astfel de excepție trebuie prezentată și argumentată în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Art.433 - Soldurile impozitelor amânate sunt recunoscute în consolidare dacă, în viitorul previzibil, este probabil să apară o cheltuială cu impozitul pentru una dintre entitățile incluse în consolidare.

Art.434 - Dacă activele ce trebuie cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au făcut obiectul unor ajustări de valoare exclusiv în scop fiscal, acestea se încorporează în situațiile financiare anuale consolidate doar după eliminarea respectivelor ajustări.

**Secțiunea 8.6**

**Entitățile asociate și entitățile controlate în comun**

Art.435 - Dacă o entitate inclusă în consolidare are entități asociate sau entități controlate în comun, acestea sunt prezentate separat în bilanțul consolidat la elementul ”Titluri puse în echivalență”, aplicându-se metoda punerii în echivalență.

Art.436 - Metoda punerii în echivalenţă este o metodă de contabilizare prin care investiţia este iniţial recunoscută la cost şi ajustată ulterior în funcţie de modificările post-achiziţionare în cota investitorului din activele nete ale entităţii în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota sa din profitul sau pierderea entităţii în care a investit.

Art.437 - (1) Controlul comun reprezintă controlul partajat asupra unei entităţi, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activităţile relevante necesită consimţământul unanim al părţilor care deţin controlul comun.

(2) Dacă o investiţie într-o entitate asociată devine o investiţie într-o entitate controlată în comun, iar o investiţie într-o entitate controlată în comun devine o investiţie într-o entitate asociată, atunci entitatea continuă să aplice metoda punerii în echivalenţă.

**Secțiunea 8.7**

**Dispoziții tranzitorii**

Art.438 - Atunci când, la data aplicării pentru prima dată a prezentelor reglementări, pentru entităţile controlate în comun se impune trecerea de la metoda consolidării proporţionale la metoda punerii în echivalenţă, investiţia deţinută în entitatea controlată în comun se prezintă în situaţiile financiare anuale consolidate conform noii metode, inclusiv pentru perioada anterioară celei de raportare. Acea investiţie iniţială trebuie să fie evaluată ca agregat al valorilor contabile ale activelor şi datoriilor pe care entitatea le-a consolidat anterior proporţional, inclusiv orice fond comercial generat prin achiziţie.

Art.439 – (1) Dacă, prin agregarea tuturor activelor şi datoriilor consolidate anterior proporţional rezultă active nete negative, o entitate trebuie să evalueze dacă are obligaţii legale sau implicite aferente activelor nete negative şi, în caz afirmativ, entitatea trebuie să recunoască datoria corespunzătoare. Dacă entitatea concluzionează că nu are obligaţii legale sau implicite aferente activelor nete negative, aceasta nu trebuie să recunoască datoria corespunzătoare, ci recunoaşte suma corespunzătoare diferenţei respective pe seama rezultatului reportat (contul 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”).

(2) Entitatea trebuie să prezinte acest fapt în notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate, împreună cu partea sa din pierderile nerecunoscute din entităţile controlate în comun, cumulat până la data la care aplică pentru prima dată prezentele reglementări.

Art.440 - O entitate trebuie să prezinte o defalcare a activelor şi a datoriilor care au fost agregate într-un singur element, corespunzător soldului investiţiei la începutul perioadei anterioare celei de raportare. Prezentarea respectivă de informaţii trebuie să fie întocmită într-o manieră agregată pentru toate entităţile controlate în comun pentru care o entitate aplică dispoziţiile tranzitorii de la prezenta secţiune.

**Secțiunea 8.8**

**Exercitarea influenţei semnificative**

Art.441 - Influenţa semnificativă este capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare şi de exploatare ale entităţii în care s-a investit, fără a exercita un control asupra politicilor respective.

Art.442 - Dacă o entitate deţine, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), 20% sau mai mult din drepturile de vot ale entităţii în care a investit, se presupune că aceasta exercită o influenţă semnificativă, cu excepţia cazului în care se poate demonstra clar că nu este aşa. Dimpotrivă, dacă investitorul deţine, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), mai puţin de 20% din drepturile de vot ale entităţii în care a investit, se presupune că acesta nu exercită o influenţă semnificativă, cu excepţia cazului în care o astfel de influenţă poate fi clar demonstrată. O participaţie substanţială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca o entitate să exercite o influenţă semnificativă.

Art.443 - Existenţa influenţei semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată prin unul sau mai multe dintre următoarele moduri:

a) reprezentarea în consiliul de administraţie sau în organul de conducere echivalent al entităţii în care s-a investit;

b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende şi alte distribuiri;

c) tranzacţii semnificative între entitate şi entitatea în care acesta a investit;

d) interschimbarea personalului de conducere; sau

e) furnizarea de informaţii tehnice esenţiale.

Art.444 – (1) Atunci când se evaluează măsura în care o entitate exercită sau nu o influenţă semnificativă sunt luate în considerare existenţa şi efectul drepturilor de vot potenţiale care sunt actualmente exercitabile sau convertibile, inclusiv drepturile de vot potenţiale deţinute de alte entităţi. Drepturile de vot potenţiale nu sunt actualmente exercitabile sau convertibile dacă, de exemplu, nu pot fi exercitate sau convertite până la o dată viitoare sau până la producerea unui eveniment viitor.

(2) Atunci când se evaluează măsura în care drepturile de vot potenţiale contribuie la exercitarea unei influenţe semnificative, entitatea examinează toate faptele şi circumstanţele (inclusiv termenii exercitării drepturilor de vot potenţiale, precum şi alte angajamente contractuale, analizate fie individual fie în combinaţie) care afectează drepturile potenţiale, cu excepţia intenţiilor conducerii şi a capacităţii financiare de a exercita sau de a converti aceste drepturi potenţiale.

Art.445 - O entitate îşi pierde influenţa semnificativă asupra unei entităţi în care s-a investit atunci când îşi pierde puterea de a participa la deciziile privind politicile financiare şi de exploatare ale entităţii în care s-a investit. Pierderea influenţei semnificative poate să coincidă sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de proprietate. Ea poate apărea, de exemplu, atunci când o entitate asociată intră sub controlul guvernului, al justiţiei, al unui administrator sau al unui organism de reglementare. De asemenea, ea poate să apară ca rezultat al unui angajament contractual.

Art.446 – (1) Atunci când metoda punerii în echivalenţă se aplică pentru prima dată unei entităţi asociate, respectiva entitate asociată se prezintă în bilanţul consolidat la valoarea corespunzătoare proporţiei de capitaluri proprii ale entităţii asociate reprezentate de interesul de participare în respectiva entitate asociată. Diferenţa dintre această sumă şi valoarea contabilă calculată în conformitate cu regulile de evaluare prevăzute la Capitolele 2 „Dispoziţii şi principii generale” şi 4 „Bilanţul şi contul de profit şi pierdere” se prezintă separat în bilanţul consolidat sau în notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate. Această diferenţă se calculează la data la care metoda în cauză este aplicată pentru prima dată.

(2) Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate trebuie să cuprindă informații privind metoda utilizată, astfel cum este prevăzut la alin.(1).

(3) Diferenţa menţionată la alin. (1) se calculează la data achiziţionării acţiunilor sau părţilor sociale sau, dacă acestea au fost achiziţionate în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o entitate asociată.

**Secțiunea 8.9**

**Exercitarea controlului comun**

Art.447 - Controlul comun există numai atunci când este necesar consimţământul unanim al părţilor care controlează în mod colectiv entitatea, pentru a decide cu privire la activităţile relevante. Pentru a evalua dacă entitatea este controlată în comun de toate părţile sau de un grup al părţilor sau este controlată numai de una dintre părţi, poate fi necesară aplicarea raţionamentului.

Art.448 - Dacă prin angajamentul contractual se solicită un procentaj minim de drepturi de vot pentru a se lua decizii privind activităţile relevante ale entităţii în care s-a investit, atunci când acel procentaj minim de drepturi de vot se poate obţine prin mai multe combinaţii de părţi. În acest caz trebuie să se prevadă care dintre părţi (sau care combinaţie de părţi) trebuie să fie unanim de acord cu deciziile privind activităţile relevante ale entităţii controlate în comun şi, ca urmare, exercită controlul comun asupra acesteia.

Art.449 - Cerinţa cu privire la acordul unanim înseamnă că orice parte care deţine controlul în comun asupra entităţii în care s-a investit poate împiedica oricare dintre celelalte părţi, sau un grup al părţilor, să ia decizii unilaterale (cu privire la activităţile relevante) fără consimţământul său.

**Secțiunea 8.10**

**Metoda punerii în echivalenţă pentru entităţile asociate şi entităţile controlate în comun**

Art.450 – (1) Partea unui grup într-o entitate asociată sau într-o entitate controlată în comun este dată de suma pachetelor de acţiuni deţinute de societatea-mamă şi de filialele sale în respectiva entitate asociată sau entitate controlată în comun.

(2) Atunci când o entitate asociată sau o entitate controlată în comun are filiale, entităţi asociate sau entităţi controlate în comun, profitul sau pierderea, precum şi activele nete luate în considerare la aplicarea metodei punerii în echivalenţă sunt cele recunoscute în situaţiile financiare ale entităţii asociate sau ale entităţii controlate în comun (inclusiv cota din profitul sau pierderea entităţii asociate sau a entităţii controlate în comun, şi din activele nete ale entităţilor sale asociate şi ale entităţilor controlate în comun) după efectuarea ajustărilor necesare pentru a se putea aplica politicile contabile uniforme.

Art.451 – (1) Situaţiile financiare ale entităţii cuprinse în consolidare trebuie întocmite utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacţii şi evenimente asemănătoare care au loc în circumstanţe similare.

(2) Dacă o entitate asociată sau o entitate controlată în comun utilizează politici contabile diferite faţă de cele ale entităţii raportoare pentru tranzacţii şi evenimente asemănătoare care au loc în circumstanţe similare, trebuie realizate ajustări astfel încât politicile contabile ale entităţii asociate sau ale entităţii controlate în comun să fie conforme cu cele ale entităţii raportoare atunci când aceasta foloseşte situaţiile financiare ale entităţii asociate sau ale entităţii controlate în comun la aplicarea metodei punerii în echivalenţă.

Art.452 - Dacă activele sau datoriile unei entități asociate au fost evaluate prin alte metode decât cele utilizate pentru consolidare în conformitate cu prevederile art.433, acestea pot fi reevaluate în scopul calculării diferenței prevăzute art.448 alin.(1) prin metodele utilizate pentru consolidare.

Art.453 - Valoarea corespunzătoare proporției din capitalurile proprii ale entității asociate menționate la art.446 alin.(1) se majorează sau se reduce cu valoarea oricărei variații care a avut loc în cursul exercițiului financiar în proporția de capitaluri proprii ale entității asociate reprezentată de interesul de participare respectiv; aceasta se reduce cu valoarea dividendelor pentru acel interes de participare în cauză.

Art.454 – (1) Atunci când există drepturi de vot potenţiale, interesul unei entităţi într-o entitate asociată sau o entitate controlată în comun este stabilit în exclusivitate pe baza participaţiilor în capitalurile proprii existente şi nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potenţiale.

(2) În scopul consolidării se realizează ajustări adecvate ale cotei entităţii din profitul sau pierderea entităţii asociate sau a entităţii controlate în comun, după achiziţie, pentru a lua în considerare pierderile din deprecierea unor active.

(3) Prevederile art. 452 și 453 se aplică şi în cazul entităţilor controlate în comun.

*Situaţii financiare anuale folosite pentru aplicarea metodei punerii în echivalenţă*

Art.455 – (1) Cele mai recente situaţii financiare disponibile ale entităţii asociate sau ale entităţii controlate în comun sunt folosite de entitate la aplicarea metodei punerii în echivalenţă. Când finalul perioadei de raportare a entităţii este diferit faţă de cel al entităţii asociate sau al entităţii controlate în comun, entitatea asociată sau entitatea controlată în comun întocmeşte, pentru uzul entităţii care deţine participaţia, situaţii financiare la aceeaşi dată de raportare ca cea a situaţiilor financiare individuale ale entităţii, cu excepţia cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

(2) Atunci când, în conformitate cu alin.(1), situaţiile financiare ale unei entităţi asociate sau ale unei entităţi controlate în comun, folosite la aplicarea metodei punerii în echivalenţă, sunt întocmite pentru o dată diferită de cea folosită de entitate, trebuie realizate ajustări pentru a lua în considerare efectele tranzacţiilor sau ale evenimentelor semnificative care au avut loc între această dată şi data situaţiilor financiare ale entităţii. În orice caz, diferenţa dintre finalul perioadei de raportare a entităţii asociate sau a entităţii controlate în comun şi cel al perioadei de raportare a entităţii nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Durata perioadelor de raportare şi orice diferenţă dintre finalurile perioadelor de raportare vor fi aceleaşi de la o perioadă la alta.

Art.456 - În măsura în care diferența pozitivă menționată la art.446 alin.(1) nu poate fi inclusă într-o categorie de active sau datorii, aceasta este tratată în conformitate cu prevederile prevăzute la art. 124, 134 alin.(1) lit.d), 167 alin.(1) și 425 alin.(5), aplicabile elementului ”fondul comercial” .

Art.457 - (1) Partea de profit sau pierdere a entităților asociate și entităților controlate în comun, atribuibilă interesului de participare în aceste entități asociate este prezentată în contul de profit și pierdere consolidat ca element separat, la ”Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) entităților asociate și entităților controlate în comun”.

(2) Dacă o entitate asociată sau o entitate controlată are în circulaţie acţiuni preferenţiale cumulative, care sunt deţinute de alte părţi decât entitatea şi sunt clasificate drept capitaluri proprii, atunci entitatea îşi calculează cota din profit sau pierdere după ajustarea efectuată pentru a lua în considerare dividendele aferente unor asemenea acţiuni, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate.

Art.458 – (1) Dacă cota unei entităţi din pierderile unei entităţi asociate sau a unei entităţi controlate în comun este egală sau mai mare decât participaţia acesteia în entitatea asociată sau entitatea controlată în comun, atunci entitatea întrerupe recunoaşterea cotei sale din pierderile viitoare. Participaţia într-o entitate asociată sau într-o entitate controlată în comun este valoarea contabilă a investiţiei în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun, stabilită prin folosirea metodei punerii în echivalenţă, precum şi orice interese pe termen lung care, în fond, fac parte din investiţia netă a entităţii în respectiva entitate asociată sau entitate controlată în comun. De exemplu, un element pentru care decontarea nu este planificată şi nici probabilă într-un viitor apropiat este, în fond, o extindere a investiţiei entităţii în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun. Astfel de elemente pot să includă acţiuni preferenţiale, creanţe sau împrumuturi pe termen lung, însă nu includ creanţe comerciale, datorii comerciale sau orice creanţă pe termen lung pentru care există garanţii reale adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Pierderile recunoscute prin metoda punerii în echivalenţă care depăşesc investiţia entităţii în acţiuni ordinare se impută celorlalte componente ale interesului entităţii într-o entitate asociată sau într-o entitate controlată în comun în ordinea inversă a vechimii lor (adică, prioritatea la lichidare).

(2) După ce participaţia entităţii este redusă la zero, se contabilizează pierderile suplimentare şi se recunoaşte o datorie doar în măsura în care entitatea a suportat obligaţii legale sau implicite ori a efectuat plăţi în numele entităţii asociate sau al entităţii controlate în comun. Dacă entitatea asociată sau entitatea controlată în comun raportează ulterior profituri, entitatea reia recunoaşterea cotei sale din aceste profituri doar după ce cota sa din profituri este egală cu cota din pierderi nerecunoscută.

*Pierderi din depreciere*

Art.459 - (1) După aplicarea metodei punerii în echivalenţă, inclusiv recunoaşterea pierderilor entităţii asociate sau ale entităţii controlate în comun în conformitate cu art.458 alin.(1) entitatea stabileşte dacă este necesar să se recunoască vreo pierdere suplimentară din depreciere cu privire la investiţia sa netă în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun.

(2) Deoarece fondul comercial care face parte din valoarea contabilă a investiţiei în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun, nu este recunoscut separat, el nu este testat separat pentru depreciere. În schimb, valoarea contabilă totală a investiţiei este testată pentru depreciere, drept activ unic, ori de câte ori există indicii că investiţia poate fi depreciată. O pierdere din depreciere recunoscută în aceste circumstanţe nu se alocă niciunui activ, inclusiv fondul comercial, care face parte din valoarea contabilă a investiţiei în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun. În mod corespunzător, orice reluare a respectivei pierderi din depreciere este recunoscută în măsura în care valoarea recuperabilă a investiţiei creşte ulterior.

Art.460 - Eliminările prevăzute la art.425 alin.(13) se realizează în măsura în care elementele sunt cunoscute sau accesibile.

Art.461 - Dacă o entitate asociată întocmește situații financiare anuale consolidate, prevederile art. 435, 446 alin.(1) – (3), 452, 453, 456, 457 alin.(1) și 460 sunt aplicabile capitalurilor proprii prezentate în cadrul acestor situații financiare anuale consolidate.

Art.462 - Prevederile Secțiunii 8.6 ”Metoda punerii în echivalență pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun” nu sunt aplicabile dacă interesul de participare la capitalul entității asociate sau al entității controlate în comun nu este semnificativ.

**Secțiunea 8.11**

**Conversia la cursul de închidere**

Art.463 – (1) Situaţiile financiare anuale ale societăţilor nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere.

Această metodă presupune:

a) în bilanţ:

(i) exprimarea posturilor din bilanţ, cu excepţia capitalurilor proprii, la cursul de închidere;

(ii) exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;

(iii) înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei diferenţe din conversie (contul 107 “Diferenţe de curs valutar din conversie”), ce corespunde diferenţei dintre capitalurile proprii la cursul de închidere şi capitalurile proprii la cursul istoric, precum şi diferenţei dintre rezultatul determinat în funcţie de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacţiilor şi rezultatul la cursul de închidere.

Diferenţa din conversie înscrisă în bilanţul consolidat este repartizată între societatea-mamă şi interesele care nu controlează;

b) în contul de profit şi pierdere - exprimarea veniturilor şi a cheltuielilor la cursul mediu. Când acesta fluctuează semnificativ, veniturile şi cheltuielile vor fi exprimate la cursurile de schimb de la data tranzacţiilor.

(2) Cursul de închidere este cursul de schimb de la data întocmirii bilanţului.

Art.464 - Durata de amortizare a fondului comercial pozitiv se determină de la data achiziţiei acţiunilor sau, în cazul în care achiziţia are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială.

Art.465 – (1) O valoare prezentată ca un element separat şi care corespunde unui fond comercial negativ poate fi transferată în contul de profit şi pierdere consolidat numai:

a) dacă această diferenţă corespunde previziunii, la data achiziţiei, a unor rezultate viitoare nefavorabile ale entităţii în cauză, sau previziunii unor costuri pe care entitatea respectivă urmează să le efectueze, în măsura în care o asemenea previziune se materializează; sau

b) în măsura în care diferenţa corespunde unui câştig realizat.

(2) În vederea recunoaşterii fondului comercial negativ, o entitate trebuie să se asigure că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziţionate şi nu au fost omise sau subevaluate datoriile.

(3) În măsura în care fondul comercial negativ se raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate, ce sunt identificate în planul pentru achiziţie al achizitorului şi pot fi măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziţiei, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit şi pierdere, atunci când sunt recunoscute aceste pierderi şi cheltuieli viitoare.

(4) În măsura în care fondul comercial negativ nu se raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate şi care pot fi măsurate în mod credibil la data achiziţiei, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit în contul de profit şi pierdere, după cum urmează:

a) valoarea fondului comercial negativ ce nu depăşeşte valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziţionate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziţionate sunt consumate, deci, de-a lungul perioadei de viaţă utilă rămasă a acelor active; şi

b) valoarea fondului comercial negativ în exces faţă de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziţionate trebuie recunoscută imediat ca venit.

**Secțiunea 8.12**

**Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate**

Art.466 - Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate trebuie să conțină informațiile cerute la art.404, 405 și 406, pe lângă orice alte informații cerute de alte prevederi cuprinse în prezentele reglementări, într-un mod care să faciliteze evaluarea poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate ca ansamblu, ținând cont de ajustările esențiale care decurg din caracteristicile specifice situațiilor financiare anuale consolidate comparativ cu situațiile financiare anuale, inclusiv în următoarele cazuri:

a) la prezentarea tranzacțiilor între părțile afiliate, nu se includ tranzacțiile între părțile afiliate incluse în consolidare, care sunt eliminate cu ocazia consolidării;

b) la prezentarea indemnizațiilor și a avansurilor și creditelor acordate membrilor consiliului de administrație, directorilor, respectiv membrilor directoratului și ai consiliului de supraveghere, se prezintă numai sumele acordate de societatea – mamă și de filialele sale membrilor organelor respective ale societății-mamă.

Art.467 – (1) Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate, pe lângă informațiile menționate la art.466, trebuie să conțină următoarele informații referitoare la:

a) entitățile incluse în consolidare:

(i) denumirile și sediile sociale ale entităților incluse în consolidare;

(ii) proporția de capital deținută în entitățile respective, altele decât societatea-mamă, de către entitățile incluse în consolidare sau de către persoanele care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități;

(iii) condițiile care au determinat consolidarea, așa cum sunt prezentate la art.412  
 alin.(1) - (2) și 413, cu respectarea prevederilor art.414, 416 și 417. Această mențiune poate fi omisă în cazul în care consolidarea a fost efectuată în temeiul art. 412 (1) lit.a), iar proporția de capital este egală cu proporția drepturilor de vot deținute.

b) denumirile și sediile sociale ale entităților asociate, respectiv controlate în comun, incluse în consolidare, în sensul art. 435, și proporția de capital al acestora deținută de entitățile incluse în consolidare sau de persoane care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități;

c) informații referitoare la fiecare dintre entitățile, altele decât cele prevăzute la lit. a) – b), în care entitățile incluse în consolidare dețin, direct sau prin intermediul unor persoane care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități, un interes de participare:

(i) denumirea și sediul social al entităților respective,

(ii) proporția de capital deținută,

(iii) valoarea capitalurilor proprii, precum și profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost aprobate situații financiare.

(2) Informațiile prevăzute la alin.(1) trebuie furnizate și în ceea ce privește entitățile excluse din consolidare pe motiv că nu prezintă interes, conform art.36, și se furnizează explicații cu privire la excluderea entităților menționate la art.420.

**Secțiunea 8.13**

**Raportul consolidat al administratorilor**

Art.468 - (1) Consiliul de administrație al societății-mamă elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit în continuare raport consolidat al administratorilor.

(2) Raportul consolidat al administratorilor cuprinde, pe lângă informațiile prevăzute de alte dispoziții ale prezentelor reglementări, cel puțin informațiile cerute conform Capitolului 7 ”Raportul administratorilor”, ținând cont de ajustările esențiale care decurg din caracteristicile specifice ale unui raport consolidat al administratorilor, comparativ cu un raport al administratorilor, într-un mod care să faciliteze evaluarea poziției entităților incluse în consolidare, luate în ansamblu.

Art.469 – La prezentarea de detalii privind acțiunile sau părțile sociale proprii deținute, raportul consolidat al administratorilor indică numărul și valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, echivalentul contabil al tuturor acțiunilor sau părților sociale ale societății – mamă deținute de ea însăși, de filiale ale acesteia sau de o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul oricăreia dintre aceste întreprinderi. Aceste informații vor fi prezentate în cadrul notelor explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Art.470 - Atunci când se solicită un raport consolidat al administratorilor, pe lângă raportul administratorilor, cele două rapoarte pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

**CAPITOLUL 9**

**APROBAREA, SEMNAREA ȘI PUBLICAREA**

**SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE**

Art.471 – (1) Situațiile financiare anuale se întocmesc și se publică, potrivit legii, în moneda națională.

(2) Situaţiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

(i) numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;

(ii) calitatea acesteia (director economic, contabil-şef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România);

(iii) numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

**Secțiunea 9.1**

**Obligația generală de publicare**

Art.472 - Situațiile financiare anuale aprobate în mod corespunzător, și raportul administratorilor, respectiv raportul consolidat al administratorilor, împreună cu opinia prezentată de persoana responsabilă cu auditarea acestor situații financiare, se publică de către entitatea care a întocmit situații financiare anuale și/sau situații financiare anuale consolidate, conform legislației aplicabile în vigoare.

Art.473 - Trebuie să fie posibilă obținerea, la cerere, a unei copii ale situațiilor financiare anuale, la un preț ce nu trebuie să depășească costul său administrativ.

Art.474 - Prevederile art.472 sunt aplicabile și în cazul situațiilor financiare anuale consolidate și rapoartelor consolidate al administratorilor.

**Secțiunea 9.2**

**Alte cerințe în materie de publicare**

Art.475 – (1) Dacă se publică în întregime, situaţiile financiare anuale şi raportul administratorilor sunt reproduse cu forma şi conţinutul pe baza cărora auditorul statutar sau firma de audit şi-a întocmit opinia. Acestea sunt însoţite de textul complet al raportului de audit.

(2) Dacă situaţiile financiare anuale nu se publică în întregime, versiunea prescurtată a acestora, care nu este însoţită de raportul de audit:

a) menționează faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată;

b) face o trimitere către oficiul registrului comerțului unde au fost depuse situațiile financiare anuale sau dacă acestea nu au fost încă depuse, menționează acest lucru;

c) menționează cu privire la opinia auditorului statutar, respectiv dacă opinia a fost fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorul statutar nu a fost în măsură să exprime o opinie de audit.

d) face mențiuni cu privire la raportul de audit, respectiv dacă acesta face referire la aspecte asupra cărora auditorul statutar a atras atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia să fie cu rezerve.

**Secțiunea 9.3**

**Responsabilitatea și răspunderea pentru întocmirea și publicarea situațiilor financiare și a raportului administratorilor**

Art.476 – (1) Membrii consiliului de administrație, directorii, respectiv membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, au responsabilitatea colectivă de a se asigura de faptul că:

a) situațiile financiare anuale, raportul administratorilor și,

b) situațiile financiare anuale consolidate, raportul consolidat al administratorilor

sunt întocmite și se publică în conformitate cu cerințele prezentelor reglementări.

(2) Încălcarea responsabilităţilor menţionate la alin.(1) se sancţionează potrivit legislației pieței de capital și Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**CAPITOLUL 10**

**AUDITUL**

**Secțiunea 10.1**

**Cerințe generale**

Art.477 – (1) Situațiile financiare anuale sunt auditate de către unul sau mai mulți auditori statutari, persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii.

(2) Persoana sau persoanele responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale,

a) exprimă un punct de vedere referitor la:

(i) conformitatea raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar

(ii) întocmirea raportului administratorilor în conformitate cu cerințele legale aplicabile în vigoare

b) declară, dacă, pe baza cunoașterii și a înțelegerii dobândite pe parcursul auditului cu privire la entitate și la mediul acesteia, a/au identificat informații eronate semnificative în cadrul raportului administratorului, indicând natura acestor informații eronate.

(3) Prevederile alin.(1) referitoare la obligaţia auditării se aplică şi situaţiilor financiare anuale consolidate. Prevederile alin.(2) se aplică şi situaţiilor financiare anuale consolidate şi rapoartelor consolidate ale administratorilor.

**Secțiunea 10.2**

**Raportul de audit**

Art.478 – (1) Pe lângă obligațiile prevăzute la Secțiunea 10.1 ”Cerințe generale”, auditorul statutar întocmește un raport de audit care trebuie să cuprindă următoarele informații:

a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;

b) o descriere a domeniului de aplicare a auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;

c) o opinie de audit care este fără rezerve, cu rezerve sau contrară și care prezintă clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la următoarele:

(i) dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară, și

(ii) după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile.

Dacă auditorul statutar nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii.

d) o referire la aspectele asupra cărora auditorul statutar atrage atenţia, prin evidențiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

e) opinia și declarația menționate la art.477 alin.(2), lit a) și b).

(2) Raportul de audit se semnează de către auditori statutari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor statutari persoane juridice autorizate, după caz, şi se datează.

(3) Raportul de audit privind situaţiile financiare anuale consolidate trebuie să respecte cerinţele prevăzute la alin. (1) şi (2). Atunci când raportează asupra coerenţei raportului administratorilor cu situaţiile financiare, aşa cum se prevede la alin. (1) lit. e), auditorul statutar sau firma de audit ţine seama de situaţiile financiare anuale consolidate şi raportul consolidat al administratorilor. Dacă situaţiile financiare anuale ale societăţii-mamă sunt anexate la situaţiile financiare anuale consolidate, rapoartele de audit prevăzute la prezentul articol pot fi prezentate sub forma unui singur raport.

**CAPITOLUL 11**

**PLANUL DE CONTURI GENERAL**

Art.479 - (1) Planul de conturi aplicabil entităților conține conturile necesare înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico - financiare, precum și conținutul acestora.

(2)Planul de conturi aplicabil entităților nu constituie temei legal pentru efectuarea operațiunilor economico - financiare, ci servește numai la înregistrarea corespunzătoare în contabilitate a operațiunilor efectuate. Operațiunile economico - financiare supuse înregistrării în contabilitate trebuie efectuate în concordanță strictă cu prevederile actelor normative care le reglementează.

(3) Planul de conturi conține opt clase de conturi simbolizate cu o cifră, grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre, conturi sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre, conturi sintetice de gradul III simbolizate cu cinci cifre.

(4) Conturile pot avea funcțiune contabilă de activ (A), pasiv (P) sau sunt bifuncționale (A/P). În general, conturile cu funcțiune contabilă de activ corespund elementelor de natura activelor și cheltuielilor, iar conturile cu funcțiune contabilă de pasiv corespund elementelor de natura datoriilor, capitalurilor proprii și veniturilor sau sunt aferente ajustărilor de valoare (ajustări pentru depreciere și amortizări).

(5) În conturile de trei cifre, cifra terminală 9 semnifică operaţiuni de sens contrar celor acoperite în mod normal de conturile de nivel superior din grupa din care fac parte.

Art.480 - (1) În scopul efectuării de raportări specifice, precum și pentru necesități proprii, entitățile au obligația de a dezvolta sisteme de evidență (conturi analitice), astfel încât să poată răspunde necesităților impuse de anumite reglementări și/sau raportări.

(2) La elaborarea și adaptarea programelor informatice trebuie avută în vedere și asigurarea, prin procedurile de prelucrare a datelor, a respectării prevederilor reglementărilor în vigoare, precum și posibilitatea actualizării acestora în funcție de modificările intervenite în legislație, iar sistemele informatice de prelucrare automată a datelor în domeniul financiar - contabil trebuie să răspundă la o serie de criterii considerate minimale, printre care se numără și cel referitor la asigurarea concordanței stricte a rezultatului prelucrărilor informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează.

|  |
| --- |
| Art.481 - Planul de conturi este următorul: |
| |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | **CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE** | | | | | | | 10. CAPITAL ŞI REZERVE | | | | | | | | 101. Capital | | | | | | | | 1011. Capital subscris nevărsat | | | | | | | | 1012. Capital subscris vărsat  103. Alte elemente de capitaluri proprii  1031. Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii  1033. Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină  1038. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în  vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii | | | | | | | |  | | | | | | | |  | | | | | | | |  | | | | | | 104. Prime de capital | | | | | | 1041. Prime de emisiune | | | | | | | | 1042. Prime de fuziune/divizare | | | | | | | | 1043. Prime de aport | | | | | | | | 1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni | | | | | | | | 105. Rezerve din reevaluare | | | | | | 106. Rezerve | | | | | | 1061. Rezerve legale | | | | | | | | 1063. Rezerve statutare sau contractuale | | | | | | | |  | | | | | | | |  | | | | | | | | 1068. Alte rezerve  107 Diferențe de curs valutar din conversie[[1]](#footnote-1) | | | | | | | | 108. Interese care nu controlează[[2]](#footnote-2) | | | | | | | | 1081. Interese care nu controlează – rezultatul exerciţiului financiar | | | | | | | | 1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii | | | | | | | | 109. Acţiuni proprii | | | | | | | | 1091. Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt | | | | | | | | 1092. Acţiuni proprii deţinute pe termen lung  1095. Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea  absorbantă | | | | | | | | 11. REZULTATUL REPORTAT | | | | | | | | | |  | 117. Rezultatul reportat | | | | | | | | |  | 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită | | | | | | | | |  | 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai putin IAS 29[[3]](#footnote-3)  1173 Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile | | | | | | | | |  | 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile  1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare | | | | | | | | |  |  | 1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme  cu Directiva a patra a CEE[[4]](#footnote-4) | | | | | | |  | | 12.12. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR | | | | | | | |  | 121. Profit sau pierdere | | | | | | | | |  | 129. Repartizarea profitului | | | | | | | | |  | | 14. CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA,  VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR  DE CAPITALURI PROPRII | | | | | | | |  | | 141. Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii | | | | | | | |  | | 149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau  anularea instrumentelor de capitaluri proprii | | | | | | | |  | | 15. PROVIZIOANE | | | | | | | |  | 151. Provizioane | | | | | | | | |  | | | 1511. Provizioane pentru litigii | | | | | | |  | | | 1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor | | | | | | |  | | | 1513. Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare  legate de acestea | | | | | | |  | | | 1514. Provizioane pentru restructurare | | | | | | |  | | | 1515. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare | | | | | | |  | | | 1516. Provizioane pentru impozite  1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă | | | | | | |  | | | 1518. Alte provizioane | | | | | | |  | | 16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE | | | | | | | |  | 161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni | | | | | | | | |  | 162. Credite bancare pe termen lung | | | | | | | | |  | | | 1621. Credite bancare pe termen lung | | | | | | |  | | | 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă | | | | | | |  | 166. Datorii care privesc imobilizările financiare | | | | | | | | |  | | | 1661. Datorii faţă de entitățile afiliate | | | | | | |  | | | 1662. Datorii faţă de entităţile asociate și entitățile controlate în comun | | | | | | |  | 167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate | | | | | | | | |  | 168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate | | | | | | | | |  | | | 1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni  1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung | | | | | | |  | | | 1685. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entitățile afiliate | | | | | | |  | | | 1686. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile asociate și entitățile controlate în comun | | | | | | |  | | | 1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate | | | | | | |  | 169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor și a altor datorii | | | | | | | | | **CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI** | | | | | | | | | |  | | 20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE | | | | | | | |  | 201. Cheltuieli de constituire | | | | | | | | |  | 203. Cheltuieli de dezvoltare | | | | | | | | |  | 205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare | | | | | | | | |  | 207. Fond comercial | | | | | | | | |  | 2071. Fond comercial pozitiv[[5]](#footnote-5) | | | | | | | | |  | 2075. Fond comercial negativ | | | | | | | | |  | 208. Alte imobilizări necorporale | | | | | | | | |  | | 21. IMOBILIZĂRI CORPORALE | | | | | | | |  | 211. Terenuri şi amenajări de terenuri | | | | | | | | |  | | | 2111. Terenuri | | | | | | |  | | | 2112. Amenajări de terenuri | | | | | | |  | 212. Construcţii | | | | | | | | |  | 213. Instalaţii tehnice şi mijloace de transport | | | | | | | | |  | | | 2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) | | | | | | |  | | | 2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare | | | | | | |  | | | 2133. Mijloace de transport | | | | | | |  | 214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor | | | | | | | | |  | | | umane şi materiale şi alte active corporale | | | | | | | 215 | | | Investiții imobiliare | | | | | | |  | | 23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS | | | | | | | |  | 231. Imobilizări corporale în curs de execuţie | | | | | | | | |  | 235. Investiții imobiliare în curs de execuție | | | | | | | | |  | | 26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE | | | | | | | |  | 261. Acţiuni deţinute la entitățile afiliate | | | | | | | | |  | 263. Acțiuni deținute la entități asociate și entități controlate în comun | | | | | | | | |  | 264. Titluri puse în echivalenţă[[6]](#footnote-6) | | | | | | | | |  | 265. Alte titluri imobilizate | | | | | | | | |  | 267. Creanţe imobilizate | | | | | | | | |  | | | 2671. Sume de încasat de la entitățile afiliate | | | | | | |  | | | 2672. Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile afiliate | | | | | | |  | | | 2673. Împrumuturi acordate pe termen lung | | | | | | |  | | | 2674. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung | | | | | | |  | | | 2675. Creanţe față de entități asociate și entități controlate în comun | | | | | | |  | | | 2676. Dobânda aferentă creanţelor față de entități asociate și entități controlate în comun | | | | | | |  | | | 2678. Alte creanţe imobilizate | | | | | | |  | | | 2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate | | | | | | |  | 269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare | | | | | | | | |  | | | 2691. Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entitățile afiliate | | | | | | |  | | | 2693. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate și entități  controlate în comun | | | | | | |  | | | 2698. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare | | | | | | |  | | 28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE | | | | | | | |  | 280. Amortizări privind imobilizările necorporale | | | | | | | | |  | | | 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire | | | | | | |  | | | 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare | | | | | | |  | | | 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor  şi activelor similare | | | | | | |  | | | |  | | | 2807. Amortizarea fondului comercial [[7]](#footnote-7) | | | | | | |  | | | 2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale | | | | | | |  | 281. Amortizări privind imobilizările corporale | | | | | | | | |  | | | 2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri | | | | | | |  | | | 2812. Amortizarea construcţiilor | | | | | | |  | | | 2813. Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport | | | | | | |  | | | 2814. Amortizarea altor imobilizări corporale | | | | | | |  | | | 2815. Amortizarea investițiilor imobiliare | | | | | | |  | | 29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE  VALOARE A IMOBILIZĂRILOR | | | | | | | |  | 290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale | | | | | | | | |  | | | 2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare | | | | | | |  | | | 2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale,  drepturilor şi activelor similare | | | | | | |  | | | |  | | | 2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale | | | | | | |  | 291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale | | | | | | | | |  | | | 2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri | | | | | | |  | | | 2912. Ajustări pentru deprecierea construcţiilor | | | | | | |  | | | 2913. Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport | | | | | | |  | | | 2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale | | | | | | |  | | | 2915. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare | | | | | | |  | 293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie | | | | | | | | |  | | | 2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie | | | | | | |  | | | 2935. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție | | | | | | |  | 296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare | | | | | | | | |  | | | 2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entitățile afiliate | | | | | | |  | | | 2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și  entități controlate în comun | | | | | | |  | | | 2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate | | | | | | |  | | | 2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile afiliate | | | | | | |  | | | 2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung | | | | | | |  | | | 2967. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor față de entitățile asociate și  entitățile controlate în comun | | | | | | |  | | | 2969. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate | | | | | | | **CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE** | | | | | | | | | |  | | 30. STOCURI DE MATERIALE | | | | | | | |  | 302. Materiale consumabile | | | | | | | | |  | | | 3021. Materiale auxiliare | | | | | | |  | | | 3022. Combustibili | | | | | | |  | | | 3024. Piese de schimb | | | | | | |  | | | 3028. Alte materiale consumabile | | | | | | |  | 303. Materiale de natura obiectelor de inventar | | | | | | | | |  | 308. Diferenţe de preţ la materiale | | | | | | | | |  | | 33. PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE | | | | | | | |  | 332. Servicii în curs de execuţie | | | | | | | | |  | | 35. STOCURI AFLATE LA TERŢI | | | | | | | |  | 351. Materiale aflate la terţi | | | | | | | | |  | | 39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI SERVICIILOR  ÎN CURS DE EXECUŢIE | | | | | | | |  | 392. Ajustări pentru deprecierea materialelor | | | | | | | | |  | | | 3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile | | | | | | |  | | | 3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar | | | | | | |  | 394. Ajustări pentru deprecierea serviciilor | | | | | | | | |  | 395. Ajustări pentru deprecierea materialelor aflate la terţi | | | | | | | | | **CLASA 4 – CONTURI DE TERŢI** | | | | | | | | | |  | | 40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE | | | | | | | |  | 401. Furnizori | | | | | | | | |  | 403. Efecte de plătit | | | | | | | | |  | 404. Furnizori de imobilizări | | | | | | | | |  | 405. Efecte de plătit pentru imobilizări | | | | | | | | |  | 408. Furnizori - facturi nesosite | | | | | | | | |  | 409. Furnizori – debitori | | | | | | | | |  | | | 4091. Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor | | | | | | |  | | | 4092. Furnizori-debitori pentru prestări de servicii  4093. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale  4094. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale | | | | | | |  | | 41. CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE | | | | | | | |  | 411. Clienţi | | | | | | | | |  | | | 4112. Clienţi diverşi | | | | | | |  | | | 4118. Clienţi incerţi sau în litigiu | | | | | | |  | 413. Efecte de primit de la clienţi | | | | | | | | |  | 418. Clienţi - facturi de întocmit | | | | | | | | |  | 419. Clienţi – creditori | | | | | | | | |  | | 42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE | | | | | | | |  | 421. Personal - salarii datorate | | | | | | | | |  | 423. Personal - ajutoare materiale datorate | | | | | | | | |  | 424. Prime reprezentând participarea personalului la profit[[8]](#footnote-8) | | | | | | | | |  | 425. Avansuri acordate personalului | | | | | | | | |  | 426. Drepturi de personal neridicate | | | | | | | | |  | 427. Reţineri din salarii datorate terţilor | | | | | | | | |  | 428. Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul | | | | | | | | |  | | | 4281. Alte datorii în legătură cu personalul | | | | | | |  | | | 4282. Alte creanţe în legătură cu personalul | | | | | | |  | | 43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE | | | | | | | |  | 431. Asigurări sociale | | | | | | | | |  | | | 4311. Contribuţia unităţii la asigurările sociale | | | | | | |  | | | 4312. Contribuţia personalului la asigurările sociale | | | | | | |  | | | 4313. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate | | | | | | |  | | | 4314. Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate | | | | | | |  | 437. Ajutor de şomaj | | | | | | | | |  | | | 4371. Contribuţia unităţii la fondul de şomaj | | | | | | |  | | | 4372. Contribuţia personalului la fondul de şomaj | | | | | | |  | 438. Alte datorii şi creanţe sociale | | | | | | | | |  | | | 4381. Alte datorii sociale | | | | | | |  | | | 4382. Alte creanţe sociale | | | | | | |  | | 44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE | | | | | | | |  | 441. Impozitul pe profit  4411 Impozitul pe profit | | | | | | | | |  | 442. Taxa pe valoarea adăugată | | | | | | | | |  | | | 4423. TVA de plată | | | | | | |  | | | 4424. TVA de recuperat | | | | | | |  | | | 4426. TVA deductibilă | | | | | | |  | | | 4427. TVA colectată | | | | | | |  | | | 4428. TVA neexigibilă | | | | | | |  | 444. Impozitul pe venituri de natura salariilor | | | | | | | | |  | 445. Subvenţii | | | | | | | | |  | 446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | | | | | | | |  | 447. Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate | | | | | | | | |  | 448. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului | | | | | | | | |  | | | 4481. Alte datorii faţă de bugetul statului | | | | | | |  | | | 4482. Alte creanţe privind bugetul statului | | | | | | |  | | 45. GRUP ŞI ACȚIONARI/ASOCIAŢI | | | | | | | |  | 451. Decontări între entitățile afiliate | | | | | | | | |  | | | 4511. Decontări între entitățile afiliate | | | | | | |  | | | 4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate | | | | | | |  | 452. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun | | | | | | | | |  | | | 4521. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun | | | | | | |  | | | 4528. Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun | | | | | | |  | 455. Sume datorate acţionarilor/asociaţilor | | | | | | | | |  | | | 4551. Acţionari/asociaţi – conturi curente | | | | | | |  | | | 4558. Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente | | | | | | |  | 456. Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul | | | | | | | | |  | 457. Dividende de plată | | | | | | | | |  | 458. Decontări din operaţiuni în participaţie | | | | | | | | |  | | | 4581. Decontări din operaţiuni în participaţie-pasiv | | | | | | |  | | | 4582. Decontări din operaţiuni în participaţie-activ | | | | | | |  | | 46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI | | | | | | | |  | 461. Debitori diverşi | | | | | | | | |  | 462. Creditori diverşi | | | | | | | | |  | | 47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ŞI ASIMILATE | | | | | | | |  | 471. Cheltuieli înregistrate în avans | | | | | | | | |  | 472. Venituri înregistrate în avans | | | | | | | | |  | 473. Decontări din operaţiuni în curs de clarificare  475. Subvenții pentru investiții  4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții  4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții  4753. Donații pentru investiții  4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor  4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții  478. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți | | | | | | | | |  | | 48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII | | | | | | | |  | 481. Decontări între unitate şi subunităţi | | | | | | | | |  | 482. Decontări între subunităţi | | | | | | | | |  | | 49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR | | | | | | | |  | 491. Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi | | | | | | | | |  | 495. Ajustări pentru deprecierea creanţelor-decontări între entitățile afiliate şi cu  acţionarii/asociaţii | | | | | | | | |  | |  | 496. Ajustări pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi | | | | | | | | | **CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE** | | | | | | | | | |  | | 50. INVESTIŢII PE TERMEN SCURT | | | | | | | |  | 501. Acţiuni deţinute la entitățile afiliate | | | | | | | | |  | 503. Acţiuni | | | | | | | | |  | 506. Obligaţiuni | | | | | | | | |  | 507. Titluri de stat | | | | | | | | |  | 508. Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate  509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt | | | | | | | | |  | | 51. CONTURI LA BĂNCI | | | | | | | |  | 511. Valori de încasat | | | | | | | | |  | | | 5112. Cecuri de încasat | | | | | | |  | | | 5113. Efecte de încasat | | | | | | |  | | | 5114. Efecte remise spre scontare | | | | | | |  | 512. Conturi curente la bănci | | | | | | | | |  | | | 5121. Conturi la bănci în lei | | | | | | |  | | | 5124. Conturi la bănci în valută | | | | | | |  | | | 5125. Sume în curs de decontare | | | | | | |  | 518. Dobânzi | | | | | | | | |  | | | 5186. Dobânzi de plătit | | | | | | |  | | | 5187. Dobânzi de încasat | | | | | | |  | 519. Credite bancare pe termen scurt | | | | | | | | |  | | | 5191. Credite bancare pe termen scurt | | | | | | |  | | | 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă | | | | | | |  | | | 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | | | | | | |  | | 53. CASA | | | | | | | |  | 531. Casa | | | | | | | | |  | | | 5311. Casa în lei | | | | | | |  | | | 5314. Casa în valută | | | | | | |  | 532. Alte valori | | | | | | | | |  | | | 5321. Timbre fiscale şi poştale | | | | | | |  | | | 5322. Bilete de tratament şi odihnă | | | | | | |  | | | 5323. Tichete şi bilete de călătorie | | | | | | |  | | | 5328. Alte valori | | | | | | |  | | 54. ACREDITIVE | | | | | | | |  | 541. Acreditive | | | | | | | | |  | | | 5411. Acreditive în lei | | | | | | |  | | | 5412. Acreditive în valută | | | | | | |  | 542. Avansuri de trezorerie[[9]](#footnote-9) | | | | | | | | |  | | | 5421 Avansuri de trezorerie în lei | | | | | | |  | | 5422 Avansuri de trezorerie în valută | | | | | | | |  | | 58. VIRAMENTE INTERNE | | | | | | | |  | 581. Viramente interne | | | | | | | | |  | | 59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE  TREZORERIE | | | | | | | |  | 591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entitățile afiliate | | | | | | | | |  | 593. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor | | | | | | | | |  | 596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor | | | | | | | | |  | 597 Ajustări pentru pierderea de valoare a titlurilor de stat | | | | | | | | |  | 598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate | | | | | | | | | **CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI** | | | | | | | | | |  | | 60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE | | | | | | | |  | 602. Cheltuieli cu materialele consumabile | | | | | | | | |  | | | 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare | | | | | | |  | | | 6022. Cheltuieli privind combustibilul | | | | | | |  | | | 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb | | | | | | |  | | | 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile | | | | | | |  | 603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar | | | | | | | | |  | 604. Cheltuieli privind materialele nestocate | | | | | | | | |  | 605. Cheltuieli privind energia şi apa | | | | | | | | |  | | 61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI | | | | | | | |  | 611. Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile | | | | | | | | |  | 612. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile | | | | | | | | |  | 613. Cheltuieli cu primele de asigurare | | | | | | | | |  | 614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările  615. Cheltuieli cu pregătirea personalului | | | | | | | | |  | | 62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI | | | | | | | |  | 621. Cheltuieli cu colaboratorii | | | | | | | | |  | 622. Cheltuieli privind comisioanele, onorariile şi cotizaţiile | | | | | | | | |  | 623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate | | | | | | | | |  | 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal | | | | | | | | |  | 625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări | | | | | | | | |  | 626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii | | | | | | | | |  | 627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate | | | | | | | | |  | 628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi | | | | | | | | |  | | 63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE | | | | | | | |  | 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | | | | | | | |  | | 64. CHELTUIELI CU PERSONALUL | | | | | | | |  | 641. Cheltuieli cu salariile personalului | | | | | | | | |  | 642. Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele de masă acordate salariaţilor  643. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit  644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii | | | | | | | | |  | 645. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială | | | | | | | | |  | | | 6451. Cheltuieli privind contribuţia entităţii la asigurările sociale | | | | | | |  | | | 6452. Cheltuieli privind contribuţia entităţii pentru ajutorul de şomaj | | | | | | |  | | | 6453. Cheltuieli privind contribuţia entităţii pentru asigurările sociale de sănătate  6455. Cheltuieli privind contribuția entității la asigurările de viață  6456. Cheltuieli privind contribuția entității la fondurile de pensii facultative  6457. Cheltuieli privind contribuția entității la primele de asigurare voluntară de sănătate | | | | | | |  | | | 6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială | | | | | | |  | | 65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE | | | | | | | |  | 652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător  654. Pierderi din creanţe şi debitori diverşi  655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale | | | | | | | | |  | 658. Alte cheltuieli de exploatare | | | | | | | | |  | | | 6581. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi | | | | | | |  | | | 6582. Donaţii acordate | | | | | | |  | | | 6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital | | | | | | |  | | | 6587. Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare | | | | | | |  | | | 6588. Alte cheltuieli de exploatare | | | | | | |  | | 66. CHELTUIELI FINANCIARE | | | | | | | |  | 663. Pierderi din creanţe legate de participaţii | | | | | | | | |  | 664. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate | | | | | | | | |  | | | 6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate | | | | | | |  | | | 6642. Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate | | | | | | |  | 665. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar | | | | | | | | |  | 666. Cheltuieli privind dobânzile | | | | | | | | |  | 667. Cheltuieli privind sconturile acordate | | | | | | | | |  | 668. Alte cheltuieli financiare | | | | | | | | |  | | 68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ,PROVIZIOANELE SI  AJUSTARILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE | | | | | | | |  | 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele si ajustarile  pentru depreciere | | | | | | | | |  | | | 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | | | | | |  | | | 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele | | | | | | |  | | | 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor | | | | | | |  | | | 6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante  6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial | | | | | | |  | 686. Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierderea  de valoare  6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor | | | | | | | | |  | | | 6863. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a | | | | | | |  | | |  | imobilizărilor financiare | | | | | |  | | | 6864. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a | | | | | | |  | | |  | activelor circulante | | | | | |  | | | 6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare | | | | | | |  | | |  | a obligaţiunilor și a altor datorii | | | | | |  | | 69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE | | | | | | | |  | 691. Cheltuieli cu impozitul pe profit | | | | | | | | |  | 698. Cheltuieli cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus[[10]](#footnote-10) | | | | | | | | | **CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI** | | | | | | | | | |  | | 70. CIFRA DE AFACERI NETĂ | | | | | | | |  | 704. Venituri din servicii prestate | | | | | | | | |  | 705. Venituri din studii şi cercetări | | | | | | | | |  | 706. Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii | | | | | | | | |  | 708. Venituri din activităţi diverse | | | | | | | | |  | | 71. VENITURI AFERENTE COSTULUI SERVICIILOR ÎN CURS DE EXECUŢIE | | | | | | | |  | 711. Venituri aferente costului serviciilor în curs de execuţie | | | | | | | | |  | | 72. VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI | | | | | | | |  | 721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale | | | | | | | | |  | 722. Venituri din producţia de imobilizări corporale | | | | | | | | |  | 725. Venituri din producția de investiții imobiliare | | | | | | | | |  | | 74. VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE | | | | | | | |  | 741. Venituri din subvenţii de exploatare | | | | | | | | |  | | | 7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri [[11]](#footnote-11) | | | | | | |  | | | 7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materiale consumabile | | | | | | |  | | | 7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe | | | | | | |  | | | 7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului | | | | | | |  | | | 7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială | | | | | | |  | | | 7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare | | | | | | |  | | | 7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri | | | | | | |  | | | 7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată  7419. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare | | | | | | |  | | 75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE | | | | | | | |  | 754. Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi  755. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale | | | | | | | | |  | 758. Alte venituri din exploatare | | | | | | | | |  | | | 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi | | | | | | |  | | | 7582. Venituri din donaţii primite | | | | | | |  | | | 7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital | | | | | | |  | | | 7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii | | | | | | |  | | | 7588. Alte venituri din exploatare | | | | | | |  | | 76. VENITURI FINANCIARE | | | | | | | |  | 761. Venituri din imobilizări financiare | | | | | | | | |  | 7611 Venituri din acţiuni deţinute la entitățile afiliate | | | | | | | | |  | 7613. Venituri din acțiuni deținute la entitățile asociate și entitățile controlate în comun | | | | | | | | |  | 7617. Venituri din alte imobilizări financiare | | | | | | | | |  | 762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt | | | | | | | | |  | 764. Venituri din investiţii financiare cedate | | | | | | | | |  | | | 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate | | | | | | |  | | | 7642. Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate | | | | | | |  | 765. Venituri din diferenţe de curs valutar | | | | | | | | |  | 766. Venituri din dobânzi | | | | | | | | |  | 767. Venituri din sconturi obţinute | | | | | | | | |  | 768. Alte venituri financiare | | | | | | | | |  | | 78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU  PIERDERE DE VALOARE | | | | | | | |  | 781. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare | | | | | | | | |  | | | 7812. Venituri din provizioane | | | | | | |  | | | 7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor | | | | | | |  | | | 7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante | | | | | | |  | | | 7815. Venituri din fondul comercial negativ | | | | | | |  | 786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare | | | | | | | | |  | | | 7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare | | | | | | |  | | | 7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante | | | | | | | **CLASA 8 - CONTURI SPECIALE** | | | | | | | | | |  | | 80. CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI | | | | | | | |  | 801. Angajamente acordate | | | | | | | | |  | | | 8011. Giruri şi garanţii acordate | | | | | | |  | | | 8018. Alte angajamente acordate | | | | | | |  | 802. Angajamente primite | | | | | | | | |  | | | 8021. Giruri şi garanţii primite | | | | | | |  | | | 8028. Alte angajamente primite | | | | | | |  | 803. Alte conturi în afara bilanţului | | | | | | | | |  | | | 8031. Imobilizări corporale luate cu chirie | | | | | | |  | | | 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare | | | | | | |  | | | 8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie | | | | | | |  | | | 8034. Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare | | | | | | |  | | | 8035. Debitori din amenzi şi penalizări pretinse | | | | | | |  | | | 8036. Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate | | | | | | |  | | | 8037. Efecte scontate neajunse la scadenţă | | | | | | |  | | | 8038. Alte valori în afara bilanţului | | | | | | |  | | | 8039. Stocuri de natura obiectelor de inventar  805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la  scadență  8051. Dobânzi de plătit  8052. Dobânzi de încasat | | | | | | |  | | 89. BILANŢ | | | | | | | |  | 891. Bilanţ de deschidere | | | | | | | | |  | 892. Bilanţ de închidere | | | | | | | | |

**CAPITOLUL 12**

**TRANSPUNEREA SOLDURILOR CONTURILOR DIN BALANŢA DE VERIFICARE LA 31.12.2015 ÎN NOUL PLAN DE CONTURI GENERAL**

| **CONTURI**  **conform Planului de conturi general din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene aplicabile entităţilor autorizate, reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, cuprinse în Regulamentul nr.4/2011, aprobat prin Ordinul nr.13/2011** | | | | **CONTURI**  **potrivit reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale și situațiile financiare anuale consolidate, aplicabile entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară din Sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare** | | | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Simbol cont** | | **Denumire cont** | | **Simbol**  **cont** | | | **Denumire cont** |
| **CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI** | | | | | **CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE** | | |
| 10 – CAPITAL SI REZERVE | | | | | 10 – CAPITAL SI REZERVE | | |
| 101 | Capital | | | 101 | | Capital | |
| 1011 | Capital subscris nevărsat | | | 1011 | | Capital subscris nevărsat | |
| 1012 | Capital subscris vărsat | | | 1012 | | Capital subscris vărsat | |
|  | Cont nou | | | 103 | | Alte elemente de capitaluri proprii | |
| 1068 | Alte rezeve | | | 1031 | | Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii | |
| 1064 | Rezerve din diferenþe de curs valutar în relaþie cu investiþia netã într-o entitate strãinã | | | 1033 | | Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină | |
| 1066 | Rezerve din evaluarea la valoarea justă | | | 1038 | | Diferenţe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării şi alte elemente de capitaluri proprii | |
| 104 | Prime de capital | | | 104 | | Prime de capital | |
| 1041 | Prime de emisiune | | | 1041 | | Prime de emisiune | |
| 1042 | Prime de fuziune/divizare | | | 1042 | | Prime de fuziune/divizare | |
| 1043 | Prime de aport | | | 1043 | | Prime de aport | |
| 1044 | Prime de conversie a obligaţiunilor in acţiuni | | | 1044 | | Prime de conversie a obligaţiunilor in acţiuni | |
| 105 | Rezerve din reevaluare | | | 105 | | Rezerve din reevaluare | |
| 106 | Rezerve | | | 106 | | Rezerve | |
| 1061 | Rezerve legale | | | 1061 | | Rezerve legale | |
| 1063 | Rezerve statutare sau contractuale | | | 1063 | | Rezerve statutare sau contractuale | |
| 1068 | Alte rezerve | | | 1068 | | Alte rezerve | |
|  | Cont nou | | | 107 | | Diferențe de curs valutar din conversie | |
| 108 | Interese care nu controlează | | | 108 | | Interese care nu controlează | |
| 1081 | Interese care nu controlează – rezultatul exercițiului financiar | | | 1081 | | Interese care nu controlează – rezultatul exercițiului financiar | |
| 1082 | Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii | | | 1082 | | Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii | |
| 109 | Acţiuni proprii | | | 109 | | Acţiuni proprii | |
| 1091 | Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt | | | 1091 | | Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt | |
| 1092 | Acţiuni proprii deţinute pe termen lung | | | 1092 | | Acţiuni proprii deţinute pe termen lung | |
| 1095 | Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă | | | 1095 | | Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă | |
| 11 – REZULTATUL REPORTAT | | | | | 11 – REZULTATUL REPORTAT | | |
| 117 | | Rezultatul reportat | | 117 | | Rezultatul reportat | |
| 1171 | | Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită | | 1171 | | Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită | |
| 1172 | | Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 | | 1172 | | Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 | |
|  | | Cont nou | | 1173 | | Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile | |
| 1174 | | Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile | | 1174 | | Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile | |
| 1067 | | Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare | | 1175 | | Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare | |
| 1176 | | Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităţilor Economice Europene | | 1176 | | Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a CEE | |
| 12–REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR | | | | | 12–REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR | | |
| 121 | | Profit sau pierdere | | 121 | | Profit sau pierdere | |
| 129 | | Repartizarea profitului | | 129 | | Repartizarea profitului | |
| 14 - CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII | | | | | 14 - CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII | | | |
| 141 | | Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii | | | 141 | | Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii |
| 149 | | Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii | | | 149 | | Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii |
| 15 – PROVIZIOANE | | | | | 15 – PROVIZIOANE | | |
| 151 | | Provizioane | | 151 | | | Provizioane |
| 1511 | | Provizioane pentru litigii | | 1511 | | | Provizioane pentru litigii |
| 1512 | | Provizioane pentru garanții acordate clienților | | 1512 | | | Provizioane pentru garanții acordate clienților |
| 1513 | | Provizioane pentru dezafectarea imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea | | 1513 | | | Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea |
| 1514 | | Provizioane pentru restructurare | | 1514 | | | Provizioane pentru restructurare |
| 1515 | | Provizioane pentru pensii și obligații similare | | 1515 | | | Provizioane pentru pensii și obligații similare |
| 1516 | | Provizioane pentru impozite | | 1516 | | | Provizioane pentru impozite |
|  | | Cont nou | | 1517 | | | Provizioane pentru terminarea contractului de muncă |
| 1518 | | Alte provizioane | | 1518 | | | Alte provizioane |
| 16 – ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE | | | | | 16 – ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE | | |
| 161 | | Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni | | 161 | | | Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni |
| 162 | | Credite bancare pe termen lung | | 162 | | | Credite bancare pe termen lung |
| 1621 | | Credite bancare pe termen lung | | 1621 | | | Credite bancare pe termen lung |
| 1622 | | Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență | | 1622 | | | Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență |
| 166 | | Datorii care privesc imobilizările financiare | | 166 | | | Datorii care privesc imobilizările financiare |
| 1661 | | Datorii față de entităţile afiliate | | 1661 | | | Datorii față de entităţile afiliate |
| 1662 | | Datorii față de entităţile de care compania este legată prin interese de participare | | 1662 | | | Datorii față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun |
| 167 | | Alte împrumuturi și datorii asimilate | | 167 | | | Alte împrumuturi și datorii asimilate |
| 168 | | Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate | | 168 | | | Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate |
| 1681 | | Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni | | 1681 | | | Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni |
| 1682 | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung | | 1682 | | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung |
| 1685 | | Dobânzi aferente datoriilor față de entităţile afiliate | | 1685 | | | Dobânzi aferente datoriilor față de entităţile afiliate |
| 1686 | | Dobânzi aferente datoriilor față de entităţile de care compania este legată prin interese de participare | | 1686 | | | Dobânzi aferente datoriilor față de entităţile asociate și entitățile controlate în comun |
| 1687 | | Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate | | 1687 | | | Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate |
| 169 | | Prime privind rambursarea obligațiunilor | | 169 | | | Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii |
| **CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI** | | | | | **CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI** | | |
| 20 – IMOBILIZĂRI NECORPORALE | | | | | 20 – IMOBILIZĂRI NECORPORALE | | |
| 201 | | Cheltuieli de constituire | | 201 | | | Cheltuieli de constituire |
| 203 | | Cheltuieli de dezvoltare | | 203 | | | Cheltuieli de dezvoltare |
| 205 | | Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare | | 205 | | | Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare |
| 207 | | Fond comercial | | 207 | | | Fond comercial |
| 2071 | | Fond comercial pozitiv | | 2071 | | | Fond comercial pozitiv |
| 2075 | | Fond comercial negativ | | 2075 | | | Fond comercial negativ |
| 208 | | Alte imobilizări necorporale | | 208 | | | Alte imobilizări necorporale |
| 21 – IMOBILIZĂRI CORPORALE | | | | | 21 – IMOBILIZĂRI CORPORALE | | |
| 211 | | Terenuri și amenajări de terenuri | | 211 | | | Terenuri și amenajări de terenuri |
| 2111 | | Terenuri | | 2111 | | | Terenuri |
| 2112 | | Amenajări de terenuri | | 2112 | | | Amenajări de terenuri |
| 212 | | Construcții | | 212 | | | Construcții |
| 213 | | Instalații tehnice şi mijloace de transport | | 213 | | | Instalații tehnice şi mijloace de transport |
| 2131 | | Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalatii de lucru) | | 2131 | | | Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalatii de lucru) |
| 2132 | | Aparate și instalații de măsurare, control și reglare | | 2132 | | | Aparate și instalații de măsurare, control și reglare |
| 2133 | | Mijloace de transport | | 2133 | | | Mijloace de transport |
| 214 | | Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale | | 214 | | | Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale |
|  | | Cont nou | | 215 | | | Investiții imobiliare |
| 23 – IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI  AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI | | | | 23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS | | | |
| 231 | | Imobilizări corporale în curs de execuție | | 231 | | | Imobilizări corporale în curs de execuție |
|  | | Cont nou | | 235 | | | Investiții imobiliare în curs de excuție |
| 26 – IMOBILIZĂRI FINANCIARE | | | | | | | |
| 261 | | Acțiuni deținute la entităţile afiliate | | 261 | | | Acțiuni deținute la entităţile afiliate |
| 263 | | Interese de participare | | 263 | | | Acțiuni deținute la entități asociate și entități controlate în comun |
| 264 | | Titluri puse în echivalenţă | | 264 | | | Titluri puse în echivalenţă |
| 265  266 | | Alte titluri imobilizate  Alte instrumente financiare | | 265 | | | Alte titluri imobilizate |
| 267 | | Creanțe imobilizate | | 267 | | | Creanțe imobilizate |
| 2671 | | Sume datorate de entităţile afiliate | | 2671 | | | Sume de încasat de la entităţile afiliate |
| 2672 | | Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţile afiliate | | 2672 | | | Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entităţile afiliate |
| 2673 | | Împrumuturi acordate pe termen lung | | 2673 | | | Împrumuturi acordate pe termen lung |
| 2674 | | Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung | | 2674 | | | Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung |
|  | |  | |  | | |  |
| 2675 | | Creanţe legate de interesele de participare | | 2675 | | | Creanțe față de entități asociate și entități controlate în comun |
| 2676 | | Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare | | 2676 | | | Dobânda aferentă creanțelor față de entități asociate și entități controlate în comun |
|  | |  | |  | | |  |
| 2678 | | Alte creanțe imobilizate | | 2678 | | | Alte creanțe imobilizate |
| 2679 | | Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate | | 2679 | | | Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate |
| 269 | | Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare | | 269 | | | Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare |
| 2691 | | Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate | | 2691 | | | Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entităţile afiliate |
| 2693 | | Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare | | 2693 | | | Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate și entități controlate în comun |
| 2698  2696 | | Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare  Vărsăminte de efectuat privind alte instrumente financiare | | 2698 | | | Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare |
| 28 – AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE | | | | 28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE | | | |
| 280 | | Amortizări privind imobilizările necorporale | | 280 | | | Amortizări privind imobilizările necorporale |
| 2801 | | Amortizarea cheltuielilor de constituire | | 2801 | | | Amortizarea cheltuielilor de constituire |
| 2803 | | Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare | | 2803 | | | Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare |
| 2805 | | Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare | | 2805 | | | Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare |
| 2807 | | Amortizarea fondului comercial | | 2807 | | | Amortizarea fondului comercial |
| 2808 | | Amortizarea altor imobilizări necorporale | | 2808 | | | Amortizarea altor imobilizări necorporale |
| 281 | | Amortizări privind imobilizările corporale | | 281 | | | Amortizări privind imobilizările corporale |
| 2811 | | Amortizarea amenajărilor de terenuri | | 2811 | | | Amortizarea amenajărilor de terenuri |
| 2812 | | Amortizarea construcţiilor | | 2812 | | | Amortizarea construcţiilor |
| 2813 | | Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport | | 2813 | | | Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport |
| 2814 | | Amortizarea altor imobilizări corporale | | 2814 | | | Amortizarea altor imobilizări corporale |
|  | | Cont nou | | 2815 | | | Amortizarea investițiilor imobiliare |
| 29 – AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR | | | | 29 - AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR | | | |
| 290 | | Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale | | 290 | | | Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale |
| 2903 | | Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare | | 2903 | | | Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare |
| 2905 | | Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare | | 2905 | | | Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare |
| 2908 | | Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale | | 2908 | | | Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale |
| 291 | | Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale | | 291 | | | Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale |
| 2911 | | Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri | | 2911 | | | Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri |
| 2912 | | Ajustări pentru deprecierea construcţiilor | | 2912 | | | Ajustări pentru deprecierea construcţiilor |
| 2913 | | Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport | | 2913 | | | Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport |
| 2914 | | Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale | | 2914 | | | Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale |
|  | | Cont nou | | 2915 | | | Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobliare |
| 293 | | Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție | | 293 | | | Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție |
| 2931 | | Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție | | 2931 | | | Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție |
|  | | Cont nou | | 2935 | | | Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție |
| 296 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare | | 296 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare |
| 2961 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate | | 2961 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate |
| 2963 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare | | 2963 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţi asociate și entități controlate în comun |
| 2964 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate | | 2964 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate |
| 2965 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate | | 2965 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entităţile afiliate |
| 2966 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung | | 2966 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung |
| 2967 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare | | 2967 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun |
| 2969 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate | | 2969 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate |
| **CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE** | | | | | **CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE** | | |
| 30 – STOCURI DE MATERIALE | | | | | 30 – STOCURI DE MATERIALE | | |
| 302 | | Materiale consumabile | | 302 | | | Materiale consumabile |
| 3021 | | Materiale auxiliare | | 3021 | | | Materiale auxiliare |
| 3022 | | Combustibili | | 3022 | | | Combustibili |
| 3024 | | Piese de schimb | | 3024 | | | Piese de schimb |
| 3028 | | Alte materiale consumabile | | 3028 | | | Alte materiale consumabile |
| 303 | | Materiale de natura obiectelor de inventar | | 303 | | | Materiale de natura obiectelor de inventar |
| 308 | | Diferenţe de preţ la materiale | | 308 | | | Diferenţe de preţ la materiale |
| 33 – PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE | | | | | 33 – PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE | | |
| 332 | | Servicii în curs de execuţie | | 332 | | | Servicii în curs de execuţie |
| 35 – STOCURI AFLATE LA TERTI | | | | | 35 – STOCURI AFLATE LA TERTI | | |
| 351 | | Materiale aflate la terţi | | 351 | | | Materiale aflate la terţi |
| 39 – AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI SERVICIILOR ÎN CURS DE EXECUȚIE | | | | | 39 – AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI SERVICIILOR ÎN CURS DE EXECUȚIE | | |
| 392 | | Ajustari pentru deprecierea materialelor | | 392 | | | Ajustari pentru deprecierea materialelor |
| 3921 | | Ajustari pentru deprecierea materialelor consumabile | | 3921 | | | Ajustari pentru deprecierea materialelor consumabile |
| 3922 | | Ajustari pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar | | 3922 | | | Ajustari pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar |
| 394 | | Ajustări pentru deprecierea serviciilor | | 394 | | | Ajustări pentru deprecierea serviciilor |
| 395 | | Ajustări pentru deprecierea materialelor aflate la terţi | | 395 | | | Ajustări pentru deprecierea materialelor aflate la terţi |
| **CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI** | | | | | **CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI** | | |
| 40 – FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE | | | | | 40 – FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE | | |
| 401 | | Furnizori | | 401 | | | Furnizori |
| 403 | | Efecte de plătit | | 403 | | | Efecte de plătit |
| 404 | | Furnizori de imobilizări | | 404 | | | Furnizori de imobilizări |
| 405 | | Efecte de plătit pentru imobilizări | | 405 | | | Efecte de plătit pentru imobilizări |
| 408 | | Furnizori - facturi nesosite | | 408 | | | Furnizori - facturi nesosite |
| 409 | | Furnizori – debitori | | 409 | | | Furnizori – debitori |
| 4091 | | Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor | | 4091 | | | Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor |
| 4092 | | Furnizori-debitori pentru prestări de servicii | | 4092 | | | Furnizori-debitori pentru prestări de servicii |
| 4093 | | Avansuri acordate pentru imobilizări corporale | | 4093 | | | Avansuri acordate pentru imobilizări corporale |
| 4094 | | Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale | | 4094 | | | Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale |
| 41 – CLIENTI ŞI CONTURI ASIMILATE | | | | | 41 – CLIENTI ŞI CONTURI ASIMILATE | | |
| 411 | | Clienţi | | 411 | | | Clienţi |
| 4112 | | Clienţi diverşi | | 4112 | | | Clienţi diverşi |
| 4118 | | Clienţi incerţi sau în litigiu | | 4118 | | | Clienţi incerţi sau în litigiu |
| 413 | | Efecte de primit de la clienţi | | 413 | | | Efecte de primit de la clienţi |
| 418 | | Clienţi - facturi de întocmit | | 418 | | | Clienţi - facturi de întocmit |
| 419 | | Clienţi – creditori | | 419 | | | Clienţi – creditori |
| 42 – PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE | | | | | 42 – PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE | | |
| 421 | | Personal - salarii datorate | | 421 | | | Personal - salarii datorate |
| 423 | | Personal - ajutoare materiale datorate | | 423 | | | Personal - ajutoare materiale datorate |
| 424 | | Prime reprezentând participarea personalului la profit | | 424 | | | Prime reprezentând participarea personalului la profit |
| 425 | | Avansuri acordate personalului | | 425 | | | Avansuri acordate personalului |
| 426 | | Drepturi de personal neridicate | | 426 | | | Drepturi de personal neridicate |
| 427 | | Reţineri din salarii datorate terţilor | | 427 | | | Reţineri din salarii datorate terţilor |
| 428 | | Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul | | 428 | | | Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul |
| 4281 | | Alte datorii în legătură cu personalul | | 4281 | | | Alte datorii în legătură cu personalul |
| 4282 | | Alte creanţe în legătură cu personalul | | 4282 | | | Alte creanţe în legătură cu personalul |
| 43 – ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE | | | | | 43 – ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE | | |
| 431 | | Asigurări sociale | | 431 | | | Asigurări sociale |
| 4311 | | Contribuţia unităţii la asigurările sociale | | 4311 | | | Contribuţia unităţii la asigurările sociale |
| 4312 | | Contribuţia personalului la asigurările sociale | | 4312 | | | Contribuţia personalului la asigurările sociale |
| 4313 | | Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate | | 4313 | | | Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate |
| 4314 | | Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate | | 4314 | | | Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate |
| 437 | | Ajutor de şomaj | | 437 | | | Ajutor de şomaj |
| 4371 | | Contribuţia unităţii la fondul de şomaj | | 4371 | | | Contribuţia unităţii la fondul de şomaj |
| 4372 | | Contribuţia personalului la fondul de şomaj | | 4372 | | | Contribuţia personalului la fondul de şomaj |
| 438 | | Alte datorii şi creanţe sociale | | 438 | | | Alte datorii şi creanţe sociale |
| 4381 | | Alte datorii sociale | | 4381 | | | Alte datorii sociale |
| 4382 | | Alte creanţe sociale | | 4382 | | | Alte creanţe sociale |
| 44 – BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE | | | | | 44 – BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE | | |
| 441 | | Impozitul pe profit | | 441 | | | Impozitul pe profit |
| 4411 | | Impozitul pe profit curent | | 4411 | | | Impozitul pe profit |
| 442 | | Taxa pe valoarea adăugată | | 442 | | | Taxa pe valoarea adăugată |
| 4423 | | TVA de plată | | 4423 | | | TVA de plată |
| 4424 | | TVA de recuperat | | 4424 | | | TVA de recuperat |
| 4426 | | TVA deductibilă | | 4426 | | | TVA deductibilă |
| 4427 | | TVA colectată | | 4427 | | | TVA colectată |
| 4428 | | TVA neexigibilă | | 4428 | | | TVA neexigibilă |
| 444 | | Impozitul pe venituri de natura salariilor | | 444 | | | Impozitul pe venituri de natura salariilor |
| 445 | | Subvenţii | | 445 | | | Subvenţii |
| 446 | | Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | 446 | | | Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate |
| 447 | | Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate | | 447 | | | Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate |
| 448 | | Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului | | 448 | | | Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului |
| 4481 | | Alte datorii faţă de bugetul statului | | 4481 | | | Alte datorii faţă de bugetul statului |
| 4482 | | Alte creanţe privind bugetul statului | | 4482 | | | Alte creanţe privind bugetul statului |
| 45 – GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI | | | | | 45 – GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI | | |
| 451 | | Decontări între entităţile afiliate | | 451 | | | Decontări între entităţile afiliate |
| 4511 | | Decontări între entităţile afiliate | | 4511 | | | Decontări între entităţile afiliate |
| 4518 | | Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate | | 4518 | | | Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate |
| 452 | | Decontări privind interesele de participare | | 452 | | | Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun |
| 4521 | | Decontări privind interesele de participare | | 4521 | | | Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun |
| 4528 | | Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare | | 4528 | | | Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun |
| 455 | | Sume datorate acţionarilor/asociaţilor | | 455 | | | Sume datorate acţionarilor/asociaţilor |
| 4551 | | Acţionari/asociaţi – conturi curente | | 4551 | | | Acţionari/asociaţi – conturi curente |
| 4558 | | Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente | | 4558 | | | Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente |
| 456 | | Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul | | 456 | | | Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul |
| 457 | | Dividende de plată | | 457 | | | Dividende de plată |
| 458 | | Decontări din operaţii în participaţie | | 458 | | | Decontări din operațiuni în participaţie |
| 4581 | | Decontări din operaţii în participaţie-pasiv | | 4581 | | | Decontări din operațiuni în participaţie-pasiv |
| 4582 | | Decontări din operaţii în participaţie-activ | | 4582 | | | Decontări din operațiuni în participaţie-activ |
| 46 – DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI | | | | 46 DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI | | | |
| 461 | | Debitori diverşi | | 461 | | | Debitori diverşi |
| 462 | | Creditori diverşi | | 462 | | | Creditori diverşi |
| 47 – CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE | | | | 47 CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE | | | |
| 471 | | Cheltuieli înregistrate în avans | | 471 | | | Cheltuieli înregistrate în avans |
| 472 | | Venituri înregistrate în avans | | 472 | | | Venituri înregistrate în avans |
| 473 | | Decontări din operaţii în curs de clarificare | | 473 | | | Decontări din operaţiuni în curs de clarificare |
| 475 | | Subvenţii pentru investiţii | | 475 | | | Subvenţii pentru investiţii |
| 4751 | | Subvenții guvernamentale pentru investiții | | 4751 | | | Subvenții guvernamentale pentru investiții |
| 4752 | | Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții | | 4752 | | | Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții |
| 4753 | | Donații pentru investiții | | 4753 | | | Donații pentru investiții |
| 4754 | | Plusuri de inventar de natura imobilizărilor | | 4754 | | | Plusuri de inventar de natura imobilizărilor |
| 4758 | | Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții | | 4758 | | | Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții |
|  | | Cont nou | | 478 | | | Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți |
| 48 – DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITATII | | | | | 48 – DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITATII | | |
| 481 | | Decontări între unitate şi subunităţi | | 481 | | | Decontări între unitate şi subunităţi |
| 482 | | Decontări între subunităţi | | 482 | | | Decontări între subunităţi |
| 49 – AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR | | | | | 49 – AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR | | |
| 491 | | Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi | | 491 | | | Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi |
| 495 | | Ajustari pentru deprecierea creanţelor - decontări între entităţile afiliate şi cu acţionarii/asociaţii | | 495 | | | Ajustari pentru deprecierea creanţelor - decontări între entităţile afiliate şi cu acţionarii/asociaţii |
| 496 | | Ajustari pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi | | 496 | | | Ajustari pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi |
| **CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE** | | | | | **CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE** | | |
| 50 – INVESTIȚII PE TERMEN SCURT | | | | | 50 – INVESTIȚII PE TERMEN SCURT | | |
| 501 | | Acţiuni deținute la entitățile afiliate | | 501 | | | Acţiuni deținute la entitățile afiliate |
| 503 | | Acţiuni | | 503 | | | Acţiuni |
| 506 | | Obligaţiuni | | 506 | | | Obligaţiuni |
| 507 | | Titluri de stat | | 507 | | | Titluri de stat |
| 508 | | Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate | | 508 | | | Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate |
| 509 | | Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt | | 509 | | | Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt |
| 51 – CONTURI LA BĂNCI | | | | | 51 – CONTURI LA BĂNCI | | |
| 511 | | Valori de încasat | | 511 | | | Valori de încasat |
| 5112 | | Cecuri de încasat | | 5112 | | | Cecuri de încasat |
| 5113 | | Efecte de încasat | | 5113 | | | Efecte de încasat |
| 5114 | | Efecte remise spre scontare | | 5114 | | | Efecte remise spre scontare |
| 512 | | Conturi curente la bănci | | 512 | | | Conturi curente la bănci |
| 5121 | | Conturi la bănci în lei | | 5121 | | | Conturi la bănci în lei |
| 5124 | | Conturi la bănci în valută | | 5124 | | | Conturi la bănci în valută |
| 5125 | | Sume în curs de decontare | | 5125 | | | Sume în curs de decontare |
| 518 | | Dobânzi | | 518 | | | Dobânzi |
| 5186 | | Dobânzi de plătit | | 5186 | | | Dobânzi de plătit |
| 5187 | | Dobânzi de încasat | | 5187 | | | Dobânzi de încasat |
| 519 | | Credite bancare pe termen scurt | | 519 | | | Credite bancare pe termen scurt |
| 5191 | | Credite bancare pe termen scurt | | 5191 | | | Credite bancare pe termen scurt |
| 5192 | | Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă | | 5192 | | | Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă |
| 5198 | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt | | 5198 | | | Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt |
| 53 – CASA | | | | | 53 – CASA | | |
| 531 | | Casa | | 531 | | | Casa |
| 5311 | | Casa în lei | | 5311 | | | Casa în lei |
| 5314 | | Casa în valută | | 5314 | | | Casa în valută |
| 532 | | Alte valori | | 532 | | | Alte valori |
| 5321 | | Timbre fiscale şi poştale | | 5321 | | | Timbre fiscale şi poştale |
| 5322 | | Bilete de tratament şi odihnă | | 5322 | | | Bilete de tratament şi odihnă |
| 5323 | | Tichete şi bilete de călătorie | | 5323 | | | Tichete şi bilete de călătorie |
| 5328 | | Alte valori | | 5328 | | | Alte valori |
| 54 – ACREDITIVE | | | | | 54 – ACREDITIVE | | |
| 541 | | Acreditive | | 541 | | | Acreditive |
| 5411 | | Acreditive în lei | | 5411 | | | Acreditive în lei |
| 5412 | | Acreditive în valută | | 5412 | | | Acreditive în valută |
| 542 | | Avansuri de trezorerie | | 542 | | | Avansuri de trezorerie |
| 5421 | | Avansuri de trezorerie în lei | | 5421 | | | Avansuri de trezorerie în lei |
| 5422 | | Avansuri de trezorerie în valută | | 5422 | | | Avansuri de trezorerie în valută |
| 58 – VIRAMENTE INTERNE | | | | | 58 – VIRAMENTE INTERNE | | |
| 581 | | Viramente interne | | 581 | | | Viramente interne |
| 59 – AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE | | | | 59 AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE | | | |
| 591 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate | | 591 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate |
| 593 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor | | 593 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor |
| 596 | | Ajustari pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor | | 596 | | | Ajustari pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor |
| 597 | | Ajustări pentru pierderea de valoare a titlurilor de stat | | 597 | | | Ajustări pentru pierderea de valoare a titlurilor de stat |
| 598 | | Ajustari pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate | | 598 | | | Ajustari pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate |
| **CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI** | | | | | **CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI** | | |
| 60 – CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE | | | | | 60 – CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE | | |
| 602 | | Cheltuieli cu materialele consumabile | | 602 | | | Cheltuieli cu materialele consumabile |
| 6021 | | Cheltuieli cu materialele auxiliare | | 6021 | | | Cheltuieli cu materialele auxiliare |
| 6022 | | Cheltuieli privind combustibilul | | 6022 | | | Cheltuieli privind combustibilul |
| 6024 | | Cheltuieli privind piesele de schimb | | 6024 | | | Cheltuieli privind piesele de schimb |
| 6028 | | Cheltuieli privind alte materiale consumabile | | 6028 | | | Cheltuieli privind alte materiale consumabile |
| 603 | | Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar | | 603 | | | Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar |
| 604 | | Cheltuieli privind materialele nestocate | | 604 | | | Cheltuieli privind materialele nestocate |
| 605 | | Cheltuieli privind energia şi apa | | 605 | | | Cheltuieli privind energia şi apa |
| 61 - CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI | | | | | 61 - CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI | | |
| 611 | | Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile | | 611 | | | Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile |
| 612 | | Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile | | 612 | | | Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile |
| 613 | | Cheltuieli cu primele de asigurare | | 613 | | | Cheltuieli cu primele de asigurare |
| 614 | | Cheltuieli cu studiile şi cercetările | | 614 | | | Cheltuieli cu studiile şi cercetările |
|  | | Cont nou | | 615 | | | Cheltuieli cu pregătirea personalului |
| 62 - CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI | | | | | 62 - CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI | | |
| 621 | | Cheltuieli cu colaboratorii | | 621 | | | Cheltuieli cu colaboratorii |
| 622 | | Cheltuieli privind comisioanele, onorariile şi cotizaţiile | | 622 | | | Cheltuieli privind comisioanele, onorariile şi cotizaţiile |
| 623 | | Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate | | 623 | | | Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate |
| 624 | | Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal | | 624 | | | Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal |
| 625 | | Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări | | 625 | | | Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări |
| 626 | | Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii | | 626 | | | Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii |
| 627 | | Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate | | 627 | | | Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate |
| 628 | | Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi | | 628 | | | Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi |
| 63 - CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE | | | | | 63 - CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE | | |
| 635 | | Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | | 635 | | | Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate |
| 64 - CHELTUIELI CU PERSONALUL | | | | | 64 - CHELTUIELI CU PERSONALUL | | |
| 641 | | Cheltuieli cu salariile personalului | | 641 | | | Cheltuieli cu salariile personalului |
| 642 | | Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor | | 642 | | | Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele de masă acordate salariaţilor |
|  | | Cont nou | | 643 | | | Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit |
| 644 | | Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii | | 644 | | | Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii |
| 645 | | Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială | | 645 | | | Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială |
| 6451 | | Contribuţia entităţii la asigurările sociale | | 6451 | | | Cheltuieli privind contribuția entității la asigurările sociale |
| 6452 | | Contribuţia entităţii pentru ajutorul de şomaj | | 6452 | | | Cheltuieli privind contribuţia entităţii pentru ajutorul de şomaj |
| 6453 | | Contribuţia entităţii pentru asigurările sociale de sănătate | | 6453 | | | Cheltuieli privind contribuţia entității pentru asigurările sociale de sănătate |
|  | | Cont nou | | 6455 | | | Cheltuieli privind contribuția entității la asigurările de viață |
|  | | Cont nou | | 6456 | | | Cheltuieli privind contribuția entității la fondurile de pensii facultative |
|  | | Cont nou | | 6457 | | | Cheltuieli privind contribuția entității la primele de asigurare voluntară de sănătate |
| 6458 | | Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială | | 6458 | | | Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială |
| 65 - ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE | | | | | 65 - ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE | | |
|  | | Cont nou | | 652 | | | Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător |
| 654 | | Pierderi din creanţe şi debitori diverşi | | 654 | | | Pierderi din creanţe şi debitori diverşi |
|  | | Cont nou | | 655 | | | Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale |
| 658 | | Alte cheltuieli de exploatare | | 658 | | | Alte cheltuieli de exploatare |
| 6581 | | Despăgubiri, amenzi şi penalităţi | | 6581 | | | Despăgubiri, amenzi şi penalităţi |
| 6582 | | Donaţii şi subvenţii acordate | | 6582 | | | Donaţii acordate |
| 6583 | | Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital | | 6583 | | | Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital |
| 671 | | Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare | | 6587 | | | Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare |
| 6588 | | Alte cheltuieli de exploatare | | 6588 | | | Alte cheltuieli de exploatare |
| 66 - CHELTUIELI FINANCIARE | | | | | 66 - CHELTUIELI FINANCIARE | | |
| 663 | | Pierderi din creanţe legate de participaţii | | 663 | | | Pierderi din creanţe legate de participaţii |
| 664 | | Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate | | 664 | | | Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate |
| 6641 | | Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate | | 6641 | | | Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate |
| 6642 | | Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate | | 6642 | | | Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate |
| 665 | | Cheltuieli din diferenţe de curs valutar | | 665 | | | Cheltuieli din diferenţe de curs valutar |
| 666 | | Cheltuieli privind dobânzile | | 666 | | | Cheltuieli privind dobânzile |
| 667 | | Cheltuieli privind sconturile acordate | | 667 | | | Cheltuieli privind sconturile acordate |
| 668 | | Alte cheltuieli financiare | | 668 | | | Alte cheltuieli financiare |
| 68 – CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERILE DE VALOARE | | | | | 68 – CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE | | |
| 681 | | Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere | | 681 | | | Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere |
| 6811 | | Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor | | 6811 | | | Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor |
| 6812 | | Cheltuieli de exploatare privind provizioanele | | 6812 | | | Cheltuieli de exploatare privind provizioanele |
| 6813 | | Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor | | 6813 | | | Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor |
| 6814 | | Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante | | 6814 | | | Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante |
|  | | Cont nou | | 6817 | | | Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial |
| 686 | | Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustarile pentru pierderea de valoare | | 686 | | | Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustarile pentru pierderea de valoare |
|  | | Cont nou | | 6861 | | | Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor |
| 6863 | | Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare | | 6863 | | | Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare |
| 6864 | | Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante | | 6864 | | | Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante |
| 6868 | | Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor | | 6868 | | | Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii |
| 69 - CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE | | | | | | | |
| 691 | | Cheltuieli cu impozitul pe profit | | 691 | | | Cheltuieli cu impozitul pe profit |
| 698 | | Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar elementele de mai sus | | 698 | | | Cheltuieli cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus |
| **CLASA7 – CONTURI DE VENITURI** | | | | | **CLASA7 – CONTURI DE VENITURI** | | |
| 70 – CIFRA DE AFACERI | | | | | 70 – CIFRA DE AFACERI NETĂ | | |
| 704 | | Venituri din servicii prestate | | 704 | | | Venituri din servicii prestate |
| 705 | | Venituri din studii şi cercetări | | 705 | | | Venituri din studii şi cercetări |
| 706 | | Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii | | 706 | | | Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii |
| 708 | | Venituri din activităţi diverse | | 708 | | | Venituri din activităţi diverse |
| 71 - VARIAŢIA STOCURILOR | | | | | 71 – VENITURI AFERENTE COSTULUI SERVICIILOR ÎN CURS DE EXECUȚIE | | |
| 711 | | | Variaţia stocurilor | 711 | | | Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție |
| 72 – VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI | | | | | 72 VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI | | |
| 721 | | Venituri din producţia de imobilizări necorporale | | 721 | | | Venituri din producţia de imobilizări necorporale |
| 722 | | Venituri din producţia de imobilizări corporale | | 722 | | | Venituri din producţia de imobilizări corporale |
|  | | Cont nou | | 725 | | | Venituri din producția de investiții imobiliare |
| 74 – VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE | | | | | 74 – VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE | | |
| 741 | | Venituri din subvenţii de exploatare | | 741 | | | Venituri din subvenţii de exploatare |
| 7411 | | Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri | | 7411 | | | Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri |
| 7412 | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru materiale consumabile | | 7412 | | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru materiale consumabile |
| 7413 | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe | | 7413 | | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe |
| 7414 | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului | | 7414 | | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului |
| 7415 | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie sociala | | 7415 | | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie sociala |
| 7416 | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare | | 7416 | | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare |
| 7417 | | Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri | | 7417 | | | Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri |
|  | |  | |  | | |  |
| 7418 | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată | | 7418 | | | Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată |
| 771 | | Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare | | 7419 | | | Venituri din subvenţii de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare |
| 75 – ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE | | | | | 75 – ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE | | |
| 754 | | Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi | | 754 | | | Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi |
|  | | Cont nou | | 755 | | | Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale |
| 758 | | Alte venituri din exploatare | | 758 | | | Alte venituri din exploatare |
| 7581 | | Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi | | 7581 | | | Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi |
| 7582 | | Venituri din donaţii şi subvenţii primite | | 7582 | | | Venituri din donaţii primite |
| 7583 | | Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital | | 7583 | | | Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital |
| 7584 | | Venituri din subvenţii pentru investiţii | | 7584 | | | Venituri din subvenţii pentru investiţii |
| 7588 | | Alte venituri din exploatare | | 7588 | | | Alte venituri din exploatare |
| 76 – VENITURI FINANCIARE | | | | | 76 – VENITURI FINANCIARE | | |
| 761 | | Venituri din imobilizări financiare | | 761 | | | Venituri din imobilizări financiare |
| 7611 | | Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate | | 7611 | | | Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate |
| 7612  7613 | | Venituri din acțiuni deținute la entitățile din afara grupului  Venituri din interese de participare | | 7613 | | | Venituri din acţiuni deţinute la entitățile asociate și entitățile controlate în comun |
| 7616  7617 | | Venituri din alte instrumente financiare  Venituri din alte imobilizări financiare | | 7617 | | | Venituri din alte imobilizări financiare |
| 762 | | Venituri din investiţii financiare pe termen scurt | | 762 | | | Venituri din investiţii financiare pe termen scurt |
|  | |  | |  | | |  |
| 764 | | Venituri din investiţii financiare cedate | | 764 | | | Venituri din investiţii financiare cedate |
| 7641 | | Venituri din imobilizări financiare cedate | | 7641 | | | Venituri din imobilizări financiare cedate |
| 7642 | | Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate | | 7642 | | | Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate |
| 765 | | Venituri din diferenţe de curs valutar | | 765 | | | Venituri din diferenţe de curs valutar |
| 766  763 | | Venituri din dobânzi  Venituri din creanţe imobilizate | | 766 | | | Venituri din dobânzi |
| 767 | | Venituri din sconturi obţinute | | 767 | | | Venituri din sconturi obţinute |
| 768 | | Alte venituri financiare | | 768 | | | Alte venituri financiare |
| 78 – VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTÃRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE | | | | 78 - VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE | | | |
| 781 | | Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare | | 781 | | | Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare |
| 7812 | | Venituri din provizioane | | 7812 | | | Venituri din provizioane |
| 7813 | | Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor | | 7813 | | | Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor |
| 7814 | | Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante | | 7814 | | | Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante |
| 7815 | | Venituri din fondul comercial negativ | | 7815 | | | Venituri din fondul comercial negativ |
| 786 | | Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare | | 786 | | | Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare |
| 7863 | | Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare | | 7863 | | | Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare |
| 7864 | | Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante | | 7864 | | | Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante |
| **CLASA 8 – CONTURI SPECIALE** | | | | | **CLASA 8 – CONTURI SPECIALE** | | |
| 80 – CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI | | | | | 80 – CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI | | |
| 801 | | Angajamente acordate | | 801 | | | Angajamente acordate |
| 8011 | | Giruri şi garanţii acordate | | 8011 | | | Giruri şi garanţii acordate |
| 8018 | | Alte angajamente acordate | | 8018 | | | Alte angajamente acordate |
| 802 | | Angajamente primite | | 802 | | | Angajamente primite |
| 8021 | | Giruri şi garanţii primite | | 8021 | | | Giruri şi garanţii primite |
| 8028 | | Alte angajamente primite | | 8028 | | | Alte angajamente primite |
| 803 | | Alte conturi în afara bilanţului | | 803 | | | Alte conturi în afara bilanţului |
| 8031 | | Imobilizări corporale luate cu chirie | | 8031 | | | Imobilizări corporale luate cu chirie |
| 8032 | | Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare | | 8032 | | | Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare |
| 8033 | | Valori materiale primite în păstrare sau custodie | | 8033 | | | Valori materiale primite în păstrare sau custodie |
| 8034 | | Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare | | 8034 | | | Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare |
| 8035 | | Debitori din amenzi şi penalizări pretinse | | 8035 | | | Debitori din amenzi şi penalizări pretinse |
| 8036 | | Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate | | 8036 | | | Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate |
| 8037 | | Efecte scontate neajunse la scadenţă | | 8037 | | | Efecte scontate neajunse la scadenţă |
| 8038 | | Alte valori în afara bilanţului | | 8038 | | | Alte valori în afara bilanţului |
| 8039 | | Stocuri de natura obiectelor de inventar | | 8039 | | | Stocuri de natura obiectelor de inventar |
| 805 | | Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate neajunse la scadență | | 805 | | | Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate neajunse la scadență |
| 8051 | | Dobânzi de plătit | | 8051 | | | Dobânzi de plătit |
| 8052 | | Dobânzi de încasat[[12]](#footnote-12) | | 8052 | | | Dobânzi de încasat |
| GRUPA 89 – BILANŢ | | | | | GRUPA 89 – BILANŢ | | |
| 891 | | Bilanţ de deschidere | | 891 | | | Bilanţ de deschidere |
| 892 | | Bilanţ de închidere | | 892 | | | Bilanţ de închidere |

**CAPITOLUL 13**

**FUNCȚIUNEA CONTURILOR[[13]](#footnote-13)**

**CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE**

Din clasa 1 – ”Conturi de capitaluri,provizioane, împrumuturi și datorii asimilate” fac parte următoarele grupe:

10 ”Capital și rezerve”

11 ”Rezultatul reportat”

12 ”Rezultatul exercițiului financiar”

14 ”Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”

15 ”Provizioane”

16 ”Împrumuturi și datorii asimilate”

**Grupa 10 ”Capital și rezerve”**

Din grupa 10 ”Capital și rezerve”, fac parte conturile:

101 ”Capital”

103 ”Alte elemente de capitaluri proprii”

104 ”Prime de capital”

105 ”Rezerve din reevaluare”

106 ”Rezerve”

107 ”Diferențe de curs valutar din conversie”

108 ”Interese care nu controlează”

109 ”Acțiuni proprii”

**Contul 101 ”Capital”, c**u ajutorul căruia se ține evidența capitalului subscris, vărsat și nevărsat, în natură și/sau numerar de către acționarii sau asociații unei entități, precum și a majorării sau a reducerii capitalului, potrivit legii.

Soldul contului reprezintă capitalul subscris vărsat/nevărsat.

Contabilitatea analitică a capitalului se ţine pe acţionari sau asociaţi evidenţiindu-se numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale subscrise sau vărsate.

Contul 101 "Capital" este un cont de pasiv.

În creditul contului 101 "Capital" se înregistrează:

- capitalul subscris de acţionari sau asociaţi în natură şi/sau numerar, capitalul majorat prin subscripţie sau emisiune de noi acţiuni, precum şi capitalul preluat în urma operaţiilor de fuziune prin absorbţie cu alte persoane juridice (456);

- profitul contabil realizat în exerciţiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social (117);

- rezervele destinate majorării capitalului (106);

- primele de capital, încorporate în acesta (104);

- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaţilor şi care majorează capitalul social (103).

În debitul contului 101 "Capital" se înregistrează:

- capitalul retras de acţionari sau asociaţi precum şi capitalul social lichidat cu ocazia fuziunii sau lichidării persoanelor juridice (456);

- reducerea capitalului ca urmare a anulării acţiunilor proprii răscumpărate (109);

- acoperirea pierderilor contabile realizate în exerciţiile financiare precedente, care reduc capitalul social, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor (117);

- diferenţa dintre valoarea nominală a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi valoarea lor de răscumpărare (141).

**Contul 103 ”Alte elemente de capitaluri proprii”,** cu ajutorul căruia se ține evidența altor elemente de capitaluri proprii, respectiv: beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (contul 1031 – cont de pasiv), diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină (contul 1033 – cont bifuncțional) și diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii (contul 1038 – cont bifuncțional).

În creditul contului 103 "Alte elemente de capitaluri proprii" se înregistrează:

- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaţilor (643);

- diferenţa favorabilă de schimb valutar, înregistrată în situaţiile financiare anuale consolidate, în relaţie cu un element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină (765);

- creşterea valorii activelor financiare disponibile pentru vânzare, inclusă direct în capitalul propriu, în cadrul situaţiilor financiare anuale consolidate (501).

În debitul contului 103 "Alte elemente de capitaluri proprii" se înregistrează:

- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaţilor şi care majorează capitalul social (101);

- diferenţa nefavorabilă de schimb valutar, înregistrată în situaţiile financiare anuale consolidate, în relaţie cu un element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină (665);

- ajustarea rezervei de valoare justă, ca urmare a diferenţelor nefavorabile rezultate din evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, în cadrul situaţiilor financiare anuale consolidate (501).

**Contul 104 ”Prime de capital”,** cu ajutorul căruia se ține evidența primelor de emisiune, de fuziune/divizare, de aport și de conversie a obligațiunilor în acțiuni.

Soldul contului reprezintă primele de capital netransferate la capital sau la rezerve.

Contul 104 "Prime de capital" este un cont de pasiv.

În creditul contului 104 "Prime de capital" se înregistrează:

- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital şi/sau din conversia obligaţiunilor în acţiuni (456).

În debitul contului 104 "Prime legate de capital" se înregistrează:

- primele de capital încorporate în acesta (101);

- primele de capital transferate la rezerve (106);

- pierderile contabile ale exerciţiilor precedente, acoperite din prime de capital, potrivit legii (117).

**Contul 105 ”Rezerve din reevaluare”,** cu ajutorul căruia sunt evidențiate rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale.

Soldul creditor al contului reprezintă rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale.

Contul 105 "Rezerve din reevaluare" este un cont de pasiv.

În creditul contului 105 "Rezerve din reevaluare" se înregistrează:

- creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizărilor corporale reevaluate (211, 212, 213, 214, 215);

În debitul contului 105 "Rezerve din reevaluare" se înregistrează:

- descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale (211, 212, 213, 214, 215);

- capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câştig realizat, respectiv la scoaterea din evidenţă a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (117);

- ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării imobilizării corporale, în cazul în care reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice (281).

**Contul 106 ”Rezerve”,** cu ajutorul căruia sunt evidențiate rezervele de capital constituite.

Contabilitatea rezervelor se ţine pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale şi alte rezerve.

Contul 106 "Rezerve" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă rezervele existente şi neutilizate.

În creditul contului 106 "Rezerve"se înregistrează:

- profitul net realizat în exerciţiile anterioare, repartizat la rezerve conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor (117);

- profitul net realizat la închiderea exerciţiului curent repartizat la rezerve în baza unor prevederi legale (129);

- primele de capital trecute la rezerve (104);

- majorarea valorii participaţiilor deţinute în capitalul altor entităţi, ca urmare a încorporării rezervelor în capitalul acestora (261, 263, 265);

- câştigurile legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve, potrivit legii (141);

- partea cuvenită investitorului din rezervele înregistrate de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalenţă (264).

În debitul contului 106 "Rezerve" se înregistrează:

- rezervele destinate majorării capitalului social potrivit legii (101);

- pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezerve (149);

- decontarea capitalurilor proprii către acţionari/asociaţi, în cazul operaţiunilor de reorganizare, potrivit legii (456);

- rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor realizate în exerciţiile precedente, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor (117).

**Contul 107 ”Diferențe de curs valutar din conversie**”, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa diferenţelor de curs valutar rezultate din conversia situaţiilor financiare anuale ale societăţilor nerezidente.

Contul 107 "Diferenţe de curs valutar din conversie" este un cont bifuncţional, folosit la consolidarea societăţilor nerezidente.

Soldul creditor reprezintă diferenţele favorabile aferente societăţilor nerezidente consolidate, iar soldul debitor, diferențele nefavorabile.

În creditul contului 107 "Diferenţe de curs valutar din conversie" se înregistrează:

- diferenţele favorabile rezultate din conversia posturilor de activ cuprinse în bilanţul societăţilor nerezidente;

- diferenţele favorabile rezultate din conversia posturilor de datorii cuprinse în bilanţul societăţilor nerezidente;

- diferenţele nefavorabile recunoscute drept cheltuială la cedarea participaţiilor deţinute în societăţile nerezidente (665).

În debitul contului 107 "Diferenţe de curs valutar din conversie" se înregistrează:

- diferenţele nefavorabile rezultate din conversia posturilor de activ cuprinse în bilanţul societăţilor nerezidente;

- diferenţele nefavorabile rezultate din conversia posturilor de datorii cuprinse în bilanţul societăţilor nerezidente;

- diferenţele favorabile recunoscute drept venit la cedarea participaţiilor deţinute în societăţile nerezidente (765).

**Contul 108 ”Interese care nu controlează”,** se utilizează în cazul situațiilor financiare anuale consolidate, cu ajutorul căruia se evidențiază interesele care nu controlează, rezultate la consolidarea filialelor prin metoda integrării globale.

Contul 108 "Interese care nu controlează" este un cont bifuncţional, folosit la consolidarea filialelor.

Soldul contului reprezintă interesele care nu controlează.

În creditul contului 108 "Interese care nu controlează" se înregistrează partea din rezultatul favorabil al exerciţiului financiar şi celelalte capitaluri proprii ale filialei, atribuită unor interese care nu sunt deţinute de către societatea-mamă, direct sau indirect.

În debitul contului 108 "Interese care nu controlează" se înregistrează partea din rezultatul nefavorabil, atribuită unor interese care nu sunt deţinute de către societatea-mamă, direct sau indirect.

**Contul 109 ”Acțiuni proprii”,** cu ajutorul căruia sunt evidențiate acțiunile proprii, răscumpărate în conformitate cu prevederile legale.

Contul 109 "Acţiuni proprii" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea acţiunilor proprii, răscumpărate, existente.

În debitul contului 109 "Acţiuni proprii" se înregistrează:

- costul de achiziţie al acţiunilor proprii răscumpărate (512, 531);

- valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbţie (456).

În creditul contului 109 "Acţiuni proprii" se înregistrează:

- valoarea acţiunilor proprii anulate (101);

- valoarea sumei de încasat/încasate din vânzarea acţiunilor proprii (461, 512);

- diferenţa dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii şi preţul lor de vânzare (149);

- diferenţa dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi valoarea lor nominală (149);

- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii cedate cu titlu gratuit (149);

- valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbţie şi anulate de aceasta (149).

**Grupa 11 ”Rezultatul reportat”**

Din grupa 11 ”Rezultatul reportat”, face parte contul 117 ”Rezultatul reportat”.

**Contul 117 ”Rezultatul reportat”,** cu ajutorul căruia se evidențiază rezultatul sau partea din rezultatul exercițiului precedent a căror repartizare a fost amânată de către adunarea generală a acționarilor (nerepartizat), pierderea neacoperită, rezultatul provenit din corectarea erorilor contabile, rezultatul provenit din modificări de politici contabile, precum și rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare, a rezultatului contabil înregistrat de către entitatea care îşi încetează existenţa ca urmare a fuziunii, respectiv de către entitatea care se divizează, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situaţiile financiare de fuziune, respectiv divizare, şi data întocmirii protocolului de predare-primire şi care este preluat de către entitatea beneficiară, precum şi a eventualelor diferenţe rezultate din dispoziţiile tranzitorii cuprinse în prezentele reglementări.

Contul 117 "Rezultatul reportat" este un cont bifuncţional.

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

În creditul acestui cont se înregistrează:

- profitul net realizat în exerciţiul financiar încheiat, evidenţiat la începutul exerciţiului financiar următor în rezultatul reportat (121);

- pierderile contabile ale exerciţiilor financiare precedente, acoperite din prime de capital, potrivit legii (104);

- pierderile contabile ale exerciţiilor financiare precedente, acoperite din rezerve, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor (106);

- pierderile contabile realizate în exerciţiile financiare precedente, acoperite prin reducerea capitalului social, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor (101);

- pierderile contabile înregistrate în exerciţiile financiare precedente, acoperite din rezultatul reportat reprezentând profit, conform hotărârii adunării generale a acţionarilor/asociaţilor (117);

- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente (411 şi alte conturi în care urmează să se evidenţieze corectarea erorilor);

- capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, atunci când acest surplus reprezintă câştig realizat, respectiv la scoaterea din evidenţă a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare sau pe măsura folosirii activului de către entitate (105).

În debitul acestui cont se înregistrează:

- pierderile contabile realizate în exerciţiul financiar încheiat, transferate la începutul exerciţiului financiar următor asupra rezultatului reportat (121);

- profitul contabil realizat în exerciţiile financiare precedente, utilizat ca sursă de majorare a capitalului social, potrivit legii (101);

- profitul net realizat în exerciţiile financiare precedente şi care se repartizează în exerciţiile financiare următoare pe destinaţiile aprobate de adunarea generală a acţionarilor/asociaţilor, potrivit legii (106, 117, 446, 457);

- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente (401, 404, 431, 437, 438, 441, 4423, 446, 447, 448, 462 şi alte conturi în care urmează să se evidenţieze corectarea erorilor);

- pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezultatul reportat (149).

**Grupa 12 ”Rezultatul exercițiului financiar”**

Din grupa 12 ”Rezultatul exercițiului financiar”, fac parte conturile:

121 ”Profit sau pierdere”

129 ”Repartizarea profitului”

**Contul 121 "Profit sau pierdere",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa profitului sau pierderii realizate în exerciţiul financiar curent.

Contul 121 "Profit sau pierdere" este un cont bifuncţional.

Soldul creditor reprezintă profitul realizat, iar soldul debitor, pierderea realizată.

În creditul contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:

- la sfârşitul perioadei, soldul creditor al conturilor de venituri;

- pierderile contabile realizate în exerciţiul financiar încheiat, transferate la începutul exerciţiului financiar următor asupra rezultatului reportat (117).

În debitul contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:

- la sfârşitul perioadei, soldul debitor al conturilor de cheltuieli;

- profitul net realizat în exerciţiul precedent, care a fost repartizat la rezerve (129);

- profitul net realizat în exerciţiul financiar încheiat, evidenţiat la începutul exerciţiului financiar următor în rezultatul reportat (117).

**Contul 129 ”Repartizarea profitului”,** cu ajutorul căruia se evidențiază repartizarea profitului realizat în exercițiul financiar curent și repartizat, potrivit legii.

Contul 129 "Repartizarea profitului" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă profitul repartizat aferent exercițiului financiar încheiat.

În debitul contului 129 "Repartizarea profitului" se înregistrează:

- rezervele constituite din profitul realizat în exerciţiul curent (106);

În creditul contului 129 "Repartizarea profitului" se înregistrează:

- profitul net realizat în exerciţiul precedent, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (121).

**Grupa 14 ”Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”**

Din grupa 14 ”Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”, fac parte conturile:

141 ”Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”

149 ”Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”

**Contul 141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa câştigurilor legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.

Contul 141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă câştigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.

În creditul contului 141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" se înregistrează:

- diferenţa dintre preţul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii şi valoarea lor de răscumpărare (461, 512);

- diferenţa dintre valoarea nominală a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi valoarea lor de răscumpărare (101).

În debitul contului 141 "Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" se înregistrează:

- câştigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, transferate la rezerve (106);

- câştigurile legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii, folosite, potrivit legii, pentru acoperirea pierderilor legate de emiterea acestora (149).

**Contul 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa pierderilor legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, inclusiv a pierderilor rezultate din reorganizări şi care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute.

Contul 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.

În debitul contului 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" se înregistrează:

- diferenţa dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate şi preţul lor de vânzare/ valoarea lor nominală (109);

- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii cedate cu titlu gratuit (109);

- valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbţie şi anulate de aceasta (109);

- cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale (512, 531, 462);

- alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (512, 531, 462).

În creditul contului 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" se înregistrează:

- pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite din rezerve sau rezultatul reportat (106, 117);

- pierderile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, acoperite, potrivit legii, din câştigurile legate de vânzarea acestora (141).

**Grupa 15 ”Provizioane”**

Din grupa ”Provizioane” face parte:

**Contul 151 ”Provizioane”,** cu ajutorul căruia sunt evidențiate provizioanele pentru litigii, garanții acordate clienților, dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea, restructurare, beneficiile angajaților și alte obligații similare, a provizioanelor pentru impozite, pentru terminarea contractului de muncă, precum şi a altor provizioane.[[14]](#footnote-14)

Contul 151 "Provizioane" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă provizioanele constituite.

În creditul contului 151 "Provizioane" se înregistrează:

- valoarea provizioanelor constituite pe seama cheltuielilor, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale (681);

- costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului pe care este poziţionată imobilizarea (212, 213, 215);

- valoarea actualizării provizioanelor (686).

În debitul contului 151 "Provizioane" se înregistrează:

- sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor (781).

**Grupa 16 ”Împrumuturi și datorii asimilate”**

Din grupa 16 ”Împrumuturi și datorii asimilate”, fac parte conturile:

161 ”Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”

162 ”Credite bancare pe termen lung”

166 ”Datorii care privesc imobilizările financiare”

167 ”Alte împrumuturi și datorii asimilate”

168 ”Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”

169 ”Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii”

Soldul creditor al acestor conturi reprezintă împrumuturile şi datoriile nerambursate.

**Contul 161 ”Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni**”, cu ajutorul căruia se evidențiază împrumuturile din emisiuni de obligațiuni.

În creditul contului 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" se înregistrează:

- suma împrumuturilor de primit/primite din emisiuni de obligaţiuni (461, 512);

- suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (169);

- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni în valută (665).

În debitul contului 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" se înregistrează:

- suma împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni rambursate (512);

- valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, anulate (506);

- împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni convertite în acţiuni (456);

- diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, precum şi din rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni în valută (765).

**Contul 162 ”Credite bancare pe termen lung”,** cu ajutorul căruia sunt evidențiate creditele bancare pe termen lung primite de entitate.

Contul 162 "Credite bancare pe termen lung" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă creditele bancare pe termen lung nerambursate.

În creditul contului 162 "Credite bancare pe termen lung" se înregistrează:

- suma creditelor pe termen lung primite (512);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a creditelor în valută (665).

În debitul contului 162 "Credite bancare pe termen lung" se înregistrează:

**-** suma creditelor pe termen lung rambursate (512);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a creditelor în valută, precum şi la rambursarea acestora (765).

**Contul 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa datoriilor entităţii faţă de entităţile afiliate, respectiv entităţile asociate şi entităţile controlate în comun.

Contul 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele primite şi nerestituite.

În creditul contului 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare" se înregistrează:

**-** sumele încasate de la entităţile afiliate, respectiv entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (512);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a datoriilor exprimate în valută (665).

În debitul contului 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare" se înregistrează:

**-** sumele restituite entităţilor afiliate, respectiv entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun (512);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a datoriilor exprimate în valută, precum şi la rambursarea acestora (765).

**Contul 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa altor împrumuturi şi datorii asimilate, cum sunt: depozite, garanţii primite şi alte datorii asimilate.

Contul 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă alte împrumuturi şi datorii asimilate nerestituite.

În creditul contului 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" se înregistrează:

**-** sumele de încasat/încasate reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate (461, 512);

**-** valoarea concesiunilor primite (205);

**-** valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar, conform prevederilor contractuale (212, 213, 214);

**-** sumele reprezentând garanţiile de bună execuţie reţinute, conform contractelor încheiate (404);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a împrumuturilor şi datoriilor asimilate în valută (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

În debitul contului 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate rambursate (512);

**-** obligaţia de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar (404);

**-** valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituite (213);

**-** garanţiile de bună execuţie restituite terţilor (512);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a împrumuturilor şi datoriilor asimilate, în valută, precum şi la rambursarea acestora (765);

**-** diferenţele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

**Contul 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni, creditelor bancare pe termen lung, datoriilor faţă de entităţile afiliate, respectiv entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, precum şi a celor aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate.

Contul 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă dobânzile datorate şi neplătite.

În creditul contului 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate" se înregistrează:

**-** valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (666);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665).

În debitul contului 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate" se înregistrează:

**-** suma dobânzilor plătite aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (512);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, precum şi la rambursarea acestora (765).

**Contul 169 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa primelor de rambursare reprezentând diferenţa dintre valoarea de rambursare a obligaţiunilor şi a altor datorii, pe de o parte, şi valoarea iniţială a acestora, pe de altă parte.

Contul 169 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea primelor privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii neamortizate.

În debitul contului 169 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii" se înregistrează:

**-** suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (161);

**-** suma primelor de rambursare aferente altor datorii.

În creditul contului 169 "Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii" se înregistrează:

**-** valoarea primelor privind rambursarea obligaţiunilor şi a altor datorii amortizate (686).

**CLASA 2 "CONTURI DE IMOBILIZĂRI"**

Din clasa 2 "Conturi de imobilizări" fac parte următoarele grupe de conturi:

20 "Imobilizări necorporale"

21 "Imobilizări corporale"

23 "Imobilizări în curs"

26 "Imobilizări financiare"

28 "Amortizări privind imobilizările"

29 "Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor"

**Grupa 20 "Imobilizări necorporale"**

Din grupa 20 "Imobilizări necorporale" fac parte conturile:

201 "Cheltuieli de constituire"

203 "Cheltuieli de dezvoltare"

205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"

207 "Fond comercial”

208 "Alte imobilizări necorporale"

**Contul 201 "Cheltuieli de constituire",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea unei entităţi (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni, precum şi alte cheltuieli de această natură, legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii entităţii).

Contul 201 "Cheltuieli de constituire" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea cheltuielilor de constituire existente.

În debitul contului 201 "Cheltuieli de constituire" se înregistrează:

**-** cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii (404, 462, 512, 531).

În creditul contului 201 "Cheltuieli de constituire" se înregistrează:

**-** amortizarea cheltuielilor de constituire scoase din evidenţă (280).

**Contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare, recunoscute ca imobilizări necorporale.

Contul 203 "Cheltuieli de dezvoltare" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare existente.

În debitul contului 203 "Cheltuieli de dezvoltare" se înregistrează:

**-** lucrările şi proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziţionate de la terţi (721, 404);

**-** lucrările şi proiectele de dezvoltare achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452);

**-** valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).

În creditul contului 203 "Cheltuieli de dezvoltare" se înregistrează:

**-** valoarea neamortizată a imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare cedate (658);

**-** imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare amortizate integral, precum şi cheltuielile de dezvoltare aferente brevetelor sau licenţelor (280, 205).

**Contul 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa concesiunilor recunoscute ca imobilizări necorporale, a brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, precum şi a altor drepturi şi active similare aportate, achiziţionate sau dobândite pe alte căi.

Contul 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă concesiunile recunoscute ca imobilizări necorporale, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, precum şi alte drepturi şi active similare existente.

În debitul contului 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare" se înregistrează:

**-** brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte valori similare achiziţionate, reprezentând aport în natură, primite ca subvenţii guvernamentale sau cu titlu gratuit, precum şi cele constatate plus la inventar (404, 456, 475);

**-** brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte valori similare achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452);

**-** valoarea concesiunilor primite (167);

**-** imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare aferente brevetelor sau licenţelor (203).

În creditul contului 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare" se înregistrează:

**-** valoarea neamortizată a concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor valori similare scoase din evidenţă (658);

**-** amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor valori similare, scoase din evidenţă (280);

**-** valoarea brevetelor, licenţelor şi a altor drepturi şi valori similare depuse ca aport la capitalul altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii în capitalul acestora (261, 263, 265).

**Contul 2071 "Fond comercial pozitiv",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa fondului comercial pozitiv reflectat, de regulă, la consolidare.

Contul 2071 "Fond comercial pozitiv" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial pozitiv existent.

În debitul contului 2071 "Fond comercial pozitiv" se înregistrează:

**-** diferenţa pozitivă dintre costul de achiziţie şi valoarea, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate.

În creditul contului 2071 "Fond comercial pozitiv" se înregistrează:

**-** valoarea ajustărilor pentru deprecierea fondului comercial pozitiv (681);

**-** valoarea neamortizată a fondului comercial pozitiv scos din evidenţă (658);

**-** valoarea fondului comercial amortizat integral, scos din evidenţă (280).

**Contul 2075 "Fond comercial negativ",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa fondului comercial negativ care apare în situaţiile financiare anuale consolidate, respectiv în situaţiile financiare anuale individuale, cu ocazia transferului efectuat în legătură cu achiziţia unei afaceri.

Contul 2075 "Fond comercial negativ" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea fondului comercial negativ nereluat la venituri.

În creditul contului 2075 "Fond comercial negativ" se înregistrează:

**-** diferenţa negativă dintre costul de achiziţie şi valoarea, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate.

În debitul contului 2075 "Fond comercial negativ" se înregistrează:

**-** cota-parte din fondul comercial negativ reluat la venituri (781).

**Contul 208 "Alte imobilizări necorporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa programelor informatice create de entitate sau achiziţionate de la terţi, precum şi a altor imobilizări necorporale.

Contul 208 "Alte imobilizări necorporale" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

În debitul contului 208 "Alte imobilizări necorporale" se înregistrează:

**-** valoarea programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale achiziţionate (404);

**-** valoarea programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452);

**-** valoarea programelor informatice realizate pe cont propriu (721);

**-** valoarea programelor informatice reprezentând aport la capitalul social (456);

**-** valoarea programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale primite ca subvenţii guvernamentale (4751);

**-** valoarea programelor informatice şi a altor imobilizări necorporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).

În creditul contului 208 "Alte imobilizări necorporale" se înregistrează:

**-** valoarea neamortizată a altor imobilizări necorporale scoase din evidenţă (658);

**-** amortizarea altor imobilizări necorporale, scoase din evidenţă (280);

**-** valoarea altor imobilizări necorporale depuse ca aport la capitalul altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii la capitalul acestora (261, 263, 265).

**Grupa 21 "Imobilizări corporale"**

Din grupa 21 "Imobilizări corporale" fac parte conturile:

211 "Terenuri şi amenajări de terenuri"

212 "Construcţii"

213 "Instalaţii tehnice şi mijloace de transport"

214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"

215 "Investiţii imobiliare"

**Contul 211 "Terenuri şi amenajări de terenuri",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa terenurilor şi a amenajărilor de terenuri (racordarea lor la sistemul de alimentare cu energie, împrejmuirile, lucrările de acces etc.).

Contul 211 "Terenuri şi amenajări de terenuri" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea terenurilor şi costul amenajărilor de terenuri existente.

În debitul contului 211 "Terenuri şi amenajări de terenuri" se înregistrează:

**-** valoarea terenurilor achiziţionate, a celor reprezentând aport la capital, valoarea terenurilor primite prin subvenţii pentru investiţii (404, 456, 4751);

**-** valoarea terenurilor primite cu titlu gratuit (4753);

**-** valoarea terenurilor achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452);

**-** valoarea la cost de producţie a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu (231, 722);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă terenului reevaluat (105);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea terenurilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ (755).

În creditul contului 211 "Terenuri şi amenajări de terenuri" se înregistrează:

**-** valoarea terenurilor, respectiv a amenajărilor de terenuri cedate, amortizate (281, 658);

**-** valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea terenurilor în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);

**-** valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea terenurilor recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);

**-** valoarea terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii în capitalul acestora (261, 263, 265);

**-** valoarea terenurilor expropriate (658).

**Contul 212 "Construcţii",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa existenţei şi mişcării construcţiilor.

Contul 212 "Construcţii" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea construcţiilor existente.

În debitul contului 212 "Construcţii" se înregistrează:

**-** valoarea construcţiilor achiziţionate, realizate din producţie proprie, primite prin subvenţii pentru investiţii, ca aport la capitalul social (404, 231, 4751, 456);

**-** valoarea construcţiilor primite cu titlu gratuit (4753);

**-** valoarea construcţiilor achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 453);

**-** valoarea construcţiilor primite în regim de leasing financiar (167);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcţiilor, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă construcţiei reevaluate (105);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcţiilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ (755);

**-** costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidenţă, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului (151);

**-** valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la construcţiile primite cu chirie şi restituite proprietarului (281).

În creditul contului 212 "Construcţii" se înregistrează:

**-** valoarea neamortizată a construcţiilor scoase din evidenţă (658);

**-** amortizarea construcţiilor scoase din evidenţă (281);

**-** descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea construcţiilor, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);

**-** valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea construcţiilor, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);

**-** valoarea amortizării construcţiilor, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (281);

**-** valoarea clădirilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii în capitalul acestora (261, 263, 265);

**-** valoarea investiţiilor efectuate de chiriaşi la construcţiile primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (281).

**Contul 213 "Instalaţii tehnice şi mijloace de transport",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa existenţei şi mişcării instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport.

Contul 213 "Instalaţii tehnice şi mijloace de transport" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea instalaţiilor tehnice şi mijloacelor de transport, existente.

În debitul contului 213 "Instalaţii tehnice şi mijloace de transport" se înregistrează:

**-** valoarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport achiziţionate, realizate din producţie proprie, primite ca aport la capitalul social (404, 446, 231, 456);

**-** valoarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport primite prin subvenţii pentru investiţii, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475);

**-** valoarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 453);

**-** costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidenţă, precum şi cele cu restaurarea amplasamentului (151);

**-** valoarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport primite în regim de leasing financiar (167);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate (105);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ (755);

**-** valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la instalaţiile tehnice şi mijloacele de transport primite cu chirie şi restituite proprietarului (281).

În creditul contului 213 "Instalaţii tehnice şi mijloace de transport" se înregistrează:

**-** valoarea neamortizată a instalaţiilor tehnice şi mijloacelor de transport scoase din evidenţă (658);

**-** amortizarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport scoase din evidenţă (281);

**-** valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituie (167);

**-** descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);

**-** valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);

**-** valoarea instalaţiilor tehnice şi a mijloacelor de transport care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii în capitalul acestora (261, 263, 265);

**-** valoarea investiţiilor efectuate de chiriaşi la instalaţiile tehnice şi mijloacele de transport primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (281).

**Contul 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa existenţei şi mişcării mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale.

Contul 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie şi a altor active corporale existente.

În debitul contului 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale" se înregistrează:

**-** valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale achiziţionate, realizate din producţie proprie, primite prin subvenţii pentru investiţii, ca aport la capitalul social (404, 446, 231, 4751, 456);

**-** valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475);

**-** valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 453);

**-** valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la imobilizările primite cu chirie şi restituite proprietarului (281);

**-** valoarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, primite în regim de leasing financiar (167);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă imobilizării corporale reevaluate (105);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ (755).

În creditul contului 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale" se înregistrează:

**-** valoarea neamortizată a mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, scoase din evidenţă (658);

**-** amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale scoase din evidenţă (281);

**-** descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);

**-** valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);

**-** aportul în natură la capitalul social al altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii la capitalul acestora (261, 263, 265).

**Contul 215 "Investiţii imobiliare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa investiţiilor imobiliare.

Contul 215 "Investiţii imobiliare" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea investiţiilor imobiliare existente.

În debitul contului 215 "Investiţii imobiliare" se înregistrează:

**-** valoarea investiţiilor imobiliare achiziţionate, realizate din producţie proprie, primite ca aport la capitalul social (404, 235, 456);

**-** valoarea investiţiilor imobiliare primite cu titlu gratuit (475);

**-** valoarea investiţiilor imobiliare achiziţionate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 453);

**-** costurile estimate iniţial cu dezafectarea investiţiilor imobiliare şi alte acţiuni similare legate de acestea (151);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea investiţiilor imobiliare, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă investiţiilor imobiliare reevaluate (105);

**-** creşterea faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea investiţiilor imobiliare, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ (755);

**-** valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la proprietăţile primite cu chirie şi restituite proprietarului (281).

În creditul contului 215 "Investiţii imobiliare" se înregistrează:

**-** valoarea neamortizată a investiţiilor imobiliare scoase din evidenţă (658);

**-** amortizarea investiţiilor imobiliare scoase din evidenţă (281);

**-** descreşterile faţă de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea investiţiilor imobiliare, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);

**-** valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea investiţiilor imobiliare, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);

**-** valoarea amortizării investiţiilor imobiliare, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (281).

**Grupa 23 "Imobilizări în curs"**

Din grupa 23 "Imobilizări în curs" fac parte conturile:

231 "Imobilizări corporale în curs de execuţie"

235 "Investiţii imobiliare în curs de execuţie"

**Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuţie",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa imobilizărilor corporale în curs de execuţie, altele decât investiţiile imobiliare.

Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuţie" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie, altele decât investiţiile imobiliare.

În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie facturate de furnizori, inclusiv entităţi afiliate sau entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (404, 451, 453);

**-** valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie efectuate în regie proprie, neterminate (722);

**-** valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie, recepţionate, date în folosinţă sau puse în funcţiune (211, 212, 213, 214,);

**-** valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie scoase din evidenţă (658).

**Contul 235 "Investiţii imobiliare în curs de execuţie",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa investiţiilor imobiliare în curs de execuţie.

Contul 235 "Investiţii imobiliare în curs de execuţie" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie.

În debitul contului 235 "Investiţii imobiliare în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** valoarea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie facturate de furnizori, inclusiv entităţi afiliate sau entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (404, 451, 453);

**-** valoarea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie efectuate în regie proprie, neterminate (725);

**-** valoarea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului 235 "Investiţii imobiliare în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** valoarea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie, recepţionate (215);

**-** valoarea investiţiilor imobiliare în curs de execuţie scoase din evidenţă (658).

**Grupa 26 "Imobilizări financiare"**

Din grupa 26 "Imobilizări financiare" fac parte conturile:

261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"

263 ”Acțiuni deținute la entități asociate și entități controlate în comun”

264 ”Titluri puse în echivalență”

265 ”Alte titluri imobilizate”

267 ”Creanțe imobilizate”

**Contul 261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa acţiunilor deţinute la entităţile afiliate.

Contul 261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate.

În debitul contului 261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" se înregistrează:

**-** valoarea acţiunilor dobândite prin achiziţie (512, 531, 269);

**-** valoarea acţiunilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităţilor afiliate (205, 208, 211, 212, 213, 214, 411);

**-** diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor afiliate (768);

**-** diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea creanţelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor afiliate (768);

**-** valoarea acţiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţilor afiliate la care se deţin participaţii, prin încorporarea rezervelor (106);

**-** valoarea acţiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţilor afiliate la care se deţin participaţii, prin încorporarea beneficiilor, precum şi cele primite fără plată, potrivit legii (768).

În creditul contului 261 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" se înregistrează:

**-** cheltuielile privind valoarea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, cedate (664).

**Contul 263 "Acţiuni deţinute la entităţi asociate și entități controlate în comun"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care entitatea le deţine în capitalul entităţilor asociate și controlate în comun.

Contul 262 "Acţiuni deţinute la entităţi asociate și entități controlate în comun"  este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă imobilizările financiare deţinute la entităţi asociate și entități controlate în comun.

În debitul contului 262 "Acţiuni deţinute la entităţi asociate și entități controlate în comun" se înregistrează:

**-** valoarea participaţiilor dobândite prin achiziţie (512, 531, 269);

**-** valoarea participaţiilor dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al entităţilor asociate și entităților controlate în comun (205, 208, 211, 212, 213, 214, 411);

**-** diferenţa dintre valoarea participaţiilor dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor asociate și entităților controlate în comun (768);

**-** diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea creanţelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor asociate și entităților controlate în comun (768);

**-** valoarea participaţiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţilor asociate și entităților controlate în comun la care se deţin participaţii, prin încorporarea rezervelor (106);

**-** valoarea participaţiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţilor asociate și entităților controlate în comun la care se deţin participaţii, prin încorporarea beneficiilor, precum şi cele primite fără plată, potrivit legii (768).

În creditul contului 262 "Acţiuni deţinute la entităţi asociate și entităților controlate în comun” se înregistrează:

**-** cheltuielile privind valoarea participaţiilor deţinute la entităţile asociate și entităților controlate în comun, cedate (664);

**-** costul de achiziţie al participaţiilor evaluate la consolidare prin metoda punerii în echivalenţă (264).

**Contul 264 "Titluri puse în echivalenţă"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa titlurilor de participare consolidate prin metoda punerii în echivalenţă.

Contul 264 "Titluri puse în echivalenţă" este un cont de activ.

Soldul debitor reprezintă valoarea titlurilor puse în echivalenţă existente, evaluate prin metoda punerii în echivalenţă.

În debitul contului 264 "Titluri puse în echivalenţă" se înregistrează participaţiile în entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, prezentate în situaţiile financiare anuale consolidate la valoarea determinată prin metoda punerii în echivalenţă, astfel:

**-** costul de achiziţie al titlurilor evaluate prin metoda punerii în echivalenţă (263);

**-** partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exerciţiul financiar curent de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (768);

**-** partea cuvenită investitorului din rezervele înregistrate de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalenţă (106).

În creditul contului 264 "Titluri puse în echivalenţă" se înregistrează:

**-** partea cuvenită investitorului din pierderea înregistrată în exerciţiul curent de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalenţă a participaţiilor deţinute de investitor în aceste entităţi (668).

**Contul 265 "Alte titluri imobilizate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa altor titluri de valoare deţinute pe o perioadă îndelungată, în capitalul social al entităţilor, altele decât entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun.

Contul 265 "Alte titluri imobilizate" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă alte titluri imobilizate existente.

În debitul contului 265 "Alte titluri imobilizate" se înregistrează:

**-** valoarea altor titluri imobilizate dobândite prin achiziţie (512, 531, 269);

**-** valoarea altor titluri imobilizate dobândite prin aport, potrivit legii, la capitalul social al altor entităţi (205, 208, 211, 212, 213, 214, 411);

**-** diferenţa dintre valoarea altor titluri imobilizate dobândite şi valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entităţi (768);

**-** diferenţa dintre valoarea acţiunilor dobândite şi valoarea creanţelor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul entităţilor afiliate (768);

**-** valoarea altor titluri imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al altor entităţi la care se deţin participaţii, prin încorporarea rezervelor (106);

**-** valoarea altor titluri imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al altor entităţi la care se deţin participaţii, prin încorporarea beneficiilor, precum şi cele primite fără plată, potrivit legii (768).

În creditul contului 265 "Alte titluri imobilizate" se înregistrează:

**-** cheltuielile privind valoarea altor titluri imobilizate deţinute în capitalul social al altor entităţi la care se deţin participaţii, cedate (664).

**Contul 267 "Creanţe imobilizate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa creanţelor imobilizate sub forma împrumuturilor acordate pe termen lung altor entităţi, a altor creanţe imobilizate, cum sunt depozite, garanţii şi cauţiuni depuse de entitate la terţi, precum şi a obligaţiunilor achiziţionate cu ocazia emisiunilor de obligaţiuni efectuate de terţi, care urmează a fi deţinute pe o perioadă mai mare de un an.

Contul 267 "Creanţe imobilizate" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea împrumuturilor acordate şi a altor creanţe imobilizate.

În debitul contului 267 "Creanţe imobilizate" se înregistrează:

**-** sume plătite reprezentând valoarea împrumuturilor acordate altor entităţi (512);

**-** dobânzile aferente creanţelor imobilizate (766);

**-** valoarea garanţiilor depuse la terţi (411);

**-** sume plătite sau de plătit, reprezentând valoarea obligaţiunilor achiziţionate cu ocazia emisiunilor de obligaţiuni efectuate de terţi, care urmează a fi deţinute pe o perioadă mai mare de un an (512, 462);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate în valută şi depozitelor constituite în valută, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

În creditul contului 267 "Creanţe imobilizate" se înregistrează:

**-** valoarea împrumuturilor restituite de terţi (512);

**-** dobânzile încasate, aferente creanţelor imobilizate (512);

**-** valoarea garanţiilor restituite de terţi (512);

**-** valoarea pierderilor din creanţe imobilizate (663);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau în urma încasării creanţelor (665);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente depozitelor constituite în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia lichidării lor (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

**Contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa vărsămintelor de efectuat cu ocazia achiziţionării imobilizărilor financiare.

Contul 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate pentru imobilizările financiare.

În creditul contului 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" se înregistrează:

**-** sumele datorate pentru achiziţionarea de imobilizări financiare (261, 263, 265);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a datoriilor în valută reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare (665).

În debitul contului 269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" se înregistrează:

**-** sumele plătite pentru imobilizări financiare (512, 531);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau în urma achitării acestora (765).

**Grupa 28 "Amortizări privind imobilizările"**

Din grupa 28 "Amortizări privind imobilizările" fac parte conturile:

280 "Amortizări privind imobilizările necorporale"

281 "Amortizări privind imobilizările corporale"

**Contul 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa amortizării imobilizărilor necorporale.

Contul 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă amortizarea imobilizărilor necorporale.

În creditul contului 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" se înregistrează:

**-** valoarea amortizării imobilizărilor necorporale (681).

În debitul contului 280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" se înregistrează:

**-** amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale scoase din evidenţă (201, 203, 205, 207, 208).

**Contul 281 "Amortizări privind imobilizările corporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa amortizării imobilizărilor corporale.

 Contul 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" este un cont de pasiv.

 Soldul contului reprezintă amortizarea imobilizărilor corporale.

În creditul contului 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" se înregistrează:

**-** cheltuielile aferente amortizării imobilizărilor corporale (681);

**-** valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la imobilizările corporale primite cu chirie şi restituite proprietarului (212, 213, 214);

**-** ajustarea amortizării cumulate înregistrate până la data reevaluării imobilizării corporale, atunci când reevaluarea se efectuează prin aplicarea unui indice (105).

În debitul contului 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" se înregistrează:

**-** valoarea amortizării imobilizărilor corporale scoase din evidenţă (211, 212, 213, 214, 215);

**-** valoarea investiţiilor efectuate de chiriaşi la imobilizările corporale primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (212, 213);

**-** valoarea amortizării imobilizărilor corporale, eliminată cu ocazia reevaluării, din valoarea contabilă brută a acestora (212, 215).

**Grupa 29 "Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor"**

Din grupa 29 "Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor" fac parte conturile:

290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"

291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"

293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie"

296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

**Contul 290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale.

Contul 290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor necorporale.

În creditul contului 290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (681).

În debitul contului 290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (781).

**Contul 291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale.

Contul 291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor corporale.

În creditul contului 291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale (681).

În debitul contului 291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale (781).

**Contul 293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi a investiţiilor imobiliare în curs de execuţie.

Contul 293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor în curs de execuţie.

În creditul contului 293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie (681).

În debitul contului 293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie (781).

**Contul 296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare.

Contul 296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor financiare.

În creditul contului 296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor privind pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (686).

În debitul contului 296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor privind pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (786).

**CLASA 3 "CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE"**

Din clasa 3 "Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie" fac parte următoarele grupe de conturi:

30 "Stocuri de materiale"

33 "Producţia în curs de execuţie"

35 "Stocuri aflate la terţi"

39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi serviciilor în curs de execuţie"

**Grupa 30 "Stocuri de materiale"**

Din grupa 30 "Stocuri de materiale" fac parte conturile:

302 ”Materiale consumabile”

303 ”Materiale de natura obiectelor de inventar”

308 ”Diferențe de preț la materiale”

**Contul 302 "Materiale consumabile"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb şi alte materiale consumabile).

Contul 302 "Materiale consumabile" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea materialelor consumabile existente în stoc.

În situaţia aplicării inventarului permanent:

În debitul contului 302 "Materiale consumabile" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile achiziţionate de la terţi (401, 408, 446, 542);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile aduse de la terţi (351, 401);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite de la entităţi afiliate sau entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile primite de la unitate sau subunităţi (481, 482);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile reprezentând aport în natură al acţionarilor/asociaţilor (456);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile constatate plus la inventar, a celor primite cu titlu gratuit şi a celor rezultate din dezmembrări (602, 758);

**-** contravaloarea materialelor consumabile achitate prin alte valori (532);

**-** diferenţele de preţ în minus sau favorabile, aferente materialelor consumabile achiziţionate (308).

În creditul contului 302 "Materiale consumabile" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, precum şi a celor constatate lipsă la inventar sau distruse (602);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile livrate unităţii sau subunităţilor (481, 482);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi (351);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile ieşite prin donaţie sau distruse prin calamităţi (658).

**Contul 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa existenţei şi mişcării materialelor de natura obiectelor de inventar.

Contul 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc.

În situaţia aplicării inventarului permanent:

În debitul contului 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate de la terţi (401, 408, 446, 542);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar primite de la entităţi afiliate sau entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar primite ca aport în natură de la acţionari/asociaţi (456);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar primite de la unitate sau subunităţi (481, 482);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aduse de la terţi (351, 401);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar constatate plus la inventar, a celor primite cu titlu gratuit şi a celor rezultate din dezmembrări (603, 758);

**-** diferenţele de preţ în minus sau favorabile, aferente materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate (308).

În creditul contului 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, precum şi a celor constatate lipsă la inventar sau distruse (603);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar livrate unităţii sau subunităţilor (481, 482);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar trimise spre prelucrare sau în custodie la terţi (351);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar ieşite prin donaţie sau distruse prin calamităţi (658);

**Contul 308 "Diferenţe de preţ la materiale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa diferenţelor (în plus sau nefavorabile, respectiv în minus sau favorabile) între preţul de înregistrare standard (prestabilit) şi costul de achiziţie, aferente materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar.

Contul 308 "Diferenţe de preţ la materiale" este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar.

Soldul contului reprezintă diferenţele de preţ aferente materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar existente în stoc.

În debitul contului 308 "Diferenţe de preţ la materiale" se înregistrează:

**-** diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile (costul de achiziţie este mai mare decât preţul standard) aferente materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune (401, 542);

**-** diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile, aferente materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate de la entităţi afiliate sau entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452);

**-** diferenţele de preţ în minus sau favorabile aferente materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar ieşite din gestiune (602, 603).

În creditul contului 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" se înregistrează:

**-** diferenţele de preţ în minus sau favorabile, aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar achiziţionate (302, 303, 542);

**-** diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente materiilor prime, materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar ieşite din gestiune (602, 603).

În situaţia aplicării inventarului intermitent:

Stocurile existente la începutul exerciţiului financiar, precum şi intrările în cursul perioadei de materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar se înregistrează direct în debitul conturilor 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" şi 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar".

Conturile 302 "Materiale consumabile" şi 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" se debitează numai la sfârşitul perioadei cu valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, existente în stoc, stabilită pe baza inventarului, prin creditul conturilor 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" și 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", iar, la începutul perioadei imediat următoare, pentru respectarea permanenţei metodelor se reiau pe cheltuieli la aceeaşi valoare.

**Grupa 33 "Producţie în curs de execuţie"**

Din grupa 33 "Producţie în curs de execuţie" face parte contul 332 ”Servicii în curs de execuție”

**Contul 332 "Servicii în curs de execuţie",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa serviciilor în curs de execuţie existente la sfârşitul perioadei.

Contul 332 "Servicii în curs de execuţie" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producţie a serviciilor în curs de execuţie la sfârşitul perioadei.

În debitul contului 332 "Servicii în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** valoarea la cost de producţie a serviciilor în curs de execuţie la sfârşitul perioadei (711).

În creditul contului 332 "Servicii în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** scăderea din gestiune a valorii serviciilor în curs de execuţie la începutul perioadei următoare (711).

**Grupa 35 "Stocuri aflate la terţi"**

Din grupa 35 "Stocuri aflate la terţi" face parte contul 351 ”Materiale aflate la terți”

**Contul 351 "Materiale aflate la terţi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materiale consumabile şi materiale de natura obiectelor de inventar trimise la terţi, pentru prelucrare sau în custodie.

Contul 351 "Materiale aflate la terţi" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terţi.

În debitul contului 351 "Materiale aflate la terţi" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terţi (302, 303).

În creditul contului 351 "Materiale aflate la terţi" se înregistrează:

**-** valoarea materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune, aduse de la terţi (302, 303);

**-** scăderea din gestiune a materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terţi, constatate lipsă la inventar (602, 603);

**-** scăderea din gestiune a materialelor consumabile şi materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terţi, distruse de calamităţi (658).

**Grupa 39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi serviciilor în curs de execuţie"**

Din grupa 39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi serviciilor în curs de execuţie" fac parte conturile:

    392 "Ajustări pentru deprecierea materialelor";

    394 "Ajustări pentru deprecierea serviciilor";

    395 "Ajustări pentru deprecierea materialelor aflate la terţi";

Cu ajutorul conturilor din această grupă se ţine evidenţa constituirii, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar, a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, servicii în curs de execuţie, produse, ambalaje, precum şi a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, potrivit politicilor adoptate de entitate.

Conturile din această grupă sunt conturi de pasiv.

Soldul conturilor reprezintă valoarea ajustărilor constituite la sfârşitul perioadei.

În creditul conturilor din grupa 39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a serviciilor în curs, constituite sau suplimentate, pe feluri de ajustări (681).

În debitul conturilor din grupa 39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi serviciilor în curs (781).

**CLASA 4 "CONTURI DE TERŢI"**

Din clasa 4 "Conturi de terţi" fac parte următoarele grupe de conturi:

40 "Furnizori şi conturi asimilate"

41 "Clienţi şi conturi asimilate"

42 "Personal şi conturi asimilate"

43 "Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate"

44 "Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate"

45 "Grup şi acţionari/asociaţi"

46 "Debitori şi creditori diverşi"

47 "Conturi de subvenţii, regularizare şi asimilate"

48 "Decontări în cadrul unităţii"

49 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor"

**Grupa 40 "Furnizori şi conturi asimilate"**

Din grupa 40 "Furnizori şi conturi asimilate" fac parte conturile:

401 "Furnizori"

403 "Efecte de plătit"

404 ”Furnizori de imobilizări”

405 ”Efecte de plătit pentru imobilizări”

408 ”Furnizori – facturi nesosite”

409 ”Furnizori – debitori”

**Contul 401 "Furnizori"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa datoriilor şi a decontărilor în relaţiile cu furnizorii, alţii decât entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, pentru aprovizionările de bunuri sau serviciile prestate.

Contul 401 "Furnizori" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor.

În creditul contului 401 "Furnizori" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de cumpărare sau standard (prestabilit) al materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, achiziţionate cu titlu oneros de la terţi pe bază de facturi (302, 303), precum şi diferenţele de preţ în plus sau nefavorabile aferente, în cazul în care evidenţa acestora se ţine la preţuri standard (308);

**-** rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente (117);

**-** valoarea materialelor achiziţionate, nestocate şi consumul de energie şi apă (604, 605);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (409);

**-** valoarea materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, mărfurilor, ambalajelor etc. achiziţionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (602, 603);

**-** valoarea serviciilor prestate de terţi (611 la 626, 628, 471);

**-** valoarea facturilor primite, în cazul în care acestea au fost evidenţiate anterior ca facturi nesosite (408);

**-** taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor (4426);

**-** valoarea timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi călătorie şi a altor valori achiziţionate (532);

**-** valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate terţilor (658);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668);

**-** valoarea avansurilor facturate (409).

În debitul contului 401 "Furnizori" se înregistrează:

**-** plăţile efectuate către furnizori (512, 531, 541, 542);

**-** valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (403);

**-** valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăţilor cu aceştia (409);

**-** sumele nete achitate colaboratorilor şi impozitul reţinut (512, 531, 444);

**-** datorii prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758);

**-** valoarea sconturilor obţinute de la furnizori (767);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, predate furnizorului (409);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizori, la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

**Contul 403 "Efecte de plătit",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa obligaţiilor de plătit pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.).

Contul 403 "Efecte de plătit" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit.

În creditul contului 403 "Efecte de plătit" se înregistrează:

**-** valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit (401);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, din evaluarea soldului în valută (665).

În debitul contului 403 "Efecte de plătit" se înregistrează:

**-** plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale (512);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar constatate la evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a efectelor comerciale de plătit sau la lichidarea acestora (765).

**Contul 404 "Furnizori de imobilizări"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa obligaţiilor de plată faţă de furnizorii de imobilizări corporale sau necorporale, alţii decât entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun.

Contul 404 "Furnizori de imobilizări" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor de imobilizări.

În creditul contului 404 "Furnizori de imobilizări" se înregistrează:

**-** valoarea imobilizărilor facturate de furnizori sau a serviciilor prestate de terţi pentru realizarea acestor imobilizări (201, 203, 205, 206, 208, 211 la 215, 231, 235);

**-** rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente (117);

**-** obligaţia de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar, şi a dobânzii aferente (167, 666);

**-** valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări (409);

**-** taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor de imobilizări (4426);

**-** valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate terţilor (658);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, din evaluarea soldului în valută (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

În debitul contului 404 "Furnizori de imobilizări" se înregistrează:

**-** sumele achitate furnizorilor de imobilizări (512, 531, 541);

**-** valoarea avansurilor decontate furnizorilor de imobilizări (409);

**-** valoarea garanţiilor depuse la terţi (167);

**-** valoarea acceptată a efectelor de plătit pentru imobilizări (405);

**-** datorii prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758);

**-** valoarea sconturilor obţinute de la furnizorii de imobilizări (767);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări, la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării (765);

**-** diferenţele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

**Contul 405 "Efecte de plătit pentru imobilizări"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa obligaţiilor de plată către furnizorii de imobilizări, pe bază de efecte comerciale (bilet la ordin, cambie etc.).

Contul 405 "Efecte de plătit pentru imobilizări" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea efectelor de plătit pentru imobilizările achiziţionate.

În creditul contului 405 "Efecte de plătit pentru imobilizări" se înregistrează:

**-** valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit pentru imobilizări (404);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665).

În debitul contului 405 "Efecte de plătit pentru imobilizări" se înregistrează:

**-** plăţile efectuate către furnizorii de imobilizări pe bază de efecte comerciale, la scadenţa acestora (512);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765).

**Contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri şi prestările de servicii, pentru care nu s-au primit facturi.

Contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au primit facturi.

În creditul contului 408 "Furnizori - facturi nesosite" se înregistrează:

**-** valoarea bunurilor aprovizionate sau a serviciilor prestate de către furnizori, precum şi a altor datorii către aceştia (302, 303, 4428, 604, 605, 611 la 626, 628, 658);

**-** rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente (117);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, aferente datoriilor în valută către furnizori (665);

**-** diferenţele nefavorabile înregistrate la primirea facturii sau la închiderea exerciţiului, aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute (668).

În debitul contului 408 "Furnizori - facturi nesosite" se înregistrează:

**-** valoarea facturilor sosite (401);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

**Contul 409 "Furnizori - debitori"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor, prestări de servicii, imobilizări corporale sau necorporale.

Contul 409 "Furnizori - debitori" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă avansuri acordate furnizorilor, nedecontate.

În debitul contului 409 "Furnizori - debitori" se înregistrează:

**-** valoarea avansurilor acordate (401, 404);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (401).

În creditul contului 409 "Furnizori - debitori" se înregistrează:

**-** valoarea avansurilor acordate furnizorilor, cu ocazia regularizării plăţilor cu aceştia (401, 404);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, înapoiate furnizorilor, precum şi valoarea ambalajelor degradate (401, 608);

**Grupa 41 "Clienţi şi conturi asimilate"**

Din grupa 41 "Clienţi şi conturi asimilate" fac parte conturile:

411 ”Clienți”

413 ”Efecte de primit de la clienți”

418 ”Clienți – facturi de întocmit”

419 ”Clienți – creditori”

**Contul 411 "Clienţi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa creanţelor şi decontărilor în relaţiile cu clienţii interni şi externi pentru materiale etc. vândute, servicii prestate, pe bază de facturi, cu excepţia entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi a entităţilor controlate în comun, inclusiv a clienţilor incerţi, rău-platnici, dubioşi sau aflaţi în litigiu.

Contul 411 "Clienţi" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă sumele datorate de clienţi.

În debitul contului 411 "Clienţi" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de vânzare a bunurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate etc., precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă (704 la 708, 4427);

**-** valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate, evidenţiate anterior în contul "Clienţi - facturi de întocmit" (418);

**-** venituri înregistrate în avans sau de realizat, aferente perioadelor sau exerciţiilor financiare următoare (472);

**-** valoarea avansurilor facturate clienţilor (419, 4427);

**-** valoarea creanţelor reactivate (754);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor (419);

**-** valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate de terţi (758);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768);

**-** rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile aferente exerciţiilor financiare anterioare (117).

În creditul contului 411 "Clienţi" se înregistrează:

**-** sumele încasate de la clienţi (512, 531);

**-** decontarea avansurilor încasate de la clienţi (419);

**-** valoarea garanţiilor reţinute de terţi (267);

**-** valoarea cecurilor şi efectelor comerciale acceptate (511, 413);

**-** valoarea sconturilor acordate clienţilor (667);

**-** sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidenţă a clienţilor incerţi sau în litigiu (654);

**-** diferenţa dintre valoarea creanţelor cedate în schimbul titlurilor primite şi valoarea mai mică a titlurilor primite, la data dobândirii acelor titluri (654);

**-** creanţe prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (658);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi (419);

**-** valoarea creanţelor care fac obiectul participării în natură, potrivit legii, la capitalul social al altor entităţi, în schimbul dobândirii de participaţii în capitalul acestora (261, 263, 265);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

**Contul 413 "Efecte de primit de la clienţi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa creanţelor de încasat, pe bază de efecte comerciale.

Contul 413 "Efecte de primit de la clienţi" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea efectelor comerciale de primit.

În debitul contului 413 "Efecte de primit de la clienţi" se înregistrează:

**-** sumele datorate de clienţi reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate (411);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, aferente efectelor comerciale de încasat, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765).

În creditul contului 413 "Efecte de primit de la clienţi" se înregistrează:

**-** efecte comerciale primite de la clienţi (511);

**-** sumele încasate de la clienţi prin conturile curente (512);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor datorate de clienţii externi a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale, înregistrate la primirea efectelor comerciale sau cu ocazia evaluării creanţelor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665).

**Contul 418 "Clienţi - facturi de întocmit"**, cu ajutorul căruia se evidenţiază livrările de bunuri sau prestările de servicii, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul 418 "Clienţi - facturi de întocmit" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, pentru care nu s-au întocmit facturi.

În debitul contului 418 "Clienţi - facturi de întocmit" se înregistrează:

**-** valoarea livrărilor de bunuri sau a serviciilor prestate către clienţi, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, precum şi a altor creanţe faţă de aceştia (704 la 708, 4428, 758);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în valută înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

În creditul contului 418 "Clienţi - facturi de întocmit" se înregistrează:

**-** valoarea facturilor întocmite (411);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente clienţilor - facturi de întocmit, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

**Contul 419 "Clienţi - creditori",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa clienţilor - creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienţi.

Contul 419 "Clienţi - creditori" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate clienţilor - creditori.

În creditul contului 419 "Clienţi - creditori" se înregistrează:

**-** sumele facturate clienţilor reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii (411);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor (411).

În debitul contului 419 "Clienţi - creditori" se înregistrează:

**-** decontarea avansurilor încasate de la clienţi (411);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi (411);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienţi (708).

**Grupa 42 "Personal şi conturi asimilate"**

Din grupa 42 "Personal şi conturi asimilate" fac parte conturile:

421 ”Personal – salarii datorate”

423 ”Personal – ajutoare materiale datorate”

424 ”Prime reprezentând participarea personalului la profit”

425 ”Avansuri acordate personalului”

426 ”Drepturi de personal neridicate”

427 ”Rețineri din salarii datorate terților”

428 ”Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”

**Contul 421 "Personal - salarii datorate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor cu personalul pentru drepturile salariale cuvenite acestuia în bani sau în natură, inclusiv a sporurilor, adaosurilor, premiilor din fondul de salarii etc.

Contul 421 "Personal - salarii datorate" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă drepturile salariale datorate.

În creditul contului 421 "Personal - salarii datorate" se înregistrează:

**-** salariile şi alte drepturi cuvenite personalului (641);

**-** contravaloarea avantajelor în natură acordate salariaţilor (642).

În debitul contului 421 "Personal - salarii datorate" se înregistrează:

**-** reţineri din salarii reprezentând avansuri acordate personalului, sume opozabile salariaţilor datorate terţilor, contribuţia pentru asigurări sociale, contribuţia pentru ajutorul de şomaj, garanţii, impozitul pe salarii, precum şi alte reţineri datorate (425, 427, 428, 431, 437, 444);

**-** drepturi de personal neridicate (426);

**-** salariile nete achitate personalului (512, 531).

**Contul 423 "Personal - ajutoare materiale datorate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces şi a altor ajutoare acordate.

Contul 423 "Personal - ajutoare materiale datorate" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă ajutoare materiale datorate.

În creditul contului 423 "Personal - ajutoare materiale datorate" se înregistrează:

**-** ajutoarele materiale suportate potrivit legii, precum şi alte ajutoare acordate (431, 645).

În debitul contului 423 "Personal - ajutoare materiale datorate" se înregistrează:

**-** ajutoare materiale achitate (512, 531);

**-** reţinerile reprezentând avansuri acordate, sume datorate unităţii sau terţilor, contribuţia pentru asigurări sociale, contribuţia pentru asigurări de sănătate şi pentru ajutorul de şomaj şi impozitul datorat (425, 427, 428, 431, 437, 444);

**-** ajutoare materiale neridicate (426).

**Contul 424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa primelor acordate personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale, reprezentând participarea acestora la profit.

Contul 424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă primele acordate din profit, datorate.

În creditul contului 424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit" se înregistrează:

**-** valoarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii (644).

În debitul contului 424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit" se înregistrează:

**-** reţineri reprezentând avansuri, sume datorate unităţii şi terţilor, precum şi alte reţineri datorate (427, 428, 444);

**-** sumele achitate personalului (512, 531);

**-** sumele neridicate de personal (426).

**Contul 425 "Avansuri acordate personalului"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa avansurilor acordate personalului.

Contul 425 "Avansuri acordate personalului" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă avansurile acordate.

În debitul contului 425 "Avansuri acordate personalului" se înregistrează:

**-** avansurile achitate personalului (512, 531).

În creditul contului 425 "Avansuri acordate personalului" se înregistrează:

**-** sumele reţinute pe statele de salarii sau de ajutoare materiale, reprezentând avansuri acordate (421, 423).

**Contul 426 "Drepturi de personal neridicate"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa drepturilor de personal neridicate în termenul legal.

Contul 426 "Drepturi de personal neridicate" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă drepturi de personal neridicate.

În creditul contului 426 "Drepturi de personal neridicate" se înregistrează:

**-** sumele datorate personalului, reprezentând salarii, sporuri, adaosuri, ajutoare de boală, prime şi alte drepturi, neridicate în termen (421, 423, 424).

În debitul contului 426 "Drepturi de personal neridicate" se înregistrează:

**-** sumele achitate personalului (512, 531);

**-** drepturile de personal neridicate, prescrise potrivit legii (758).

**Contul 427 "Reţineri din salarii datorate terţilor"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa reţinerilor şi popririlor din salarii, datorate terţilor.

Contul 427 "Reţineri din salarii datorate terţilor" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele reţinute, datorate terţilor.

În creditul contului 427 "Reţineri din salarii datorate terţilor" se înregistrează:

**-** sumele reţinute personalului, datorate terţilor, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate şi alte obligaţii faţă de terţi (421, 423, 424).

În debitul contului 427 "Reţineri din salarii datorate terţilor" se înregistrează:

**-** sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri sau popriri (512, 531).

**Contul 428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa altor datorii şi creanţe în legătură cu personalul.

Contul 428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul" este un cont bifuncţional.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate personalului, iar soldul debitor, sumele reprezentând creanţe faţă de personal.

În creditul contului 428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul" se înregistrează:

**-** sumele reţinute personalului reprezentând garanţii (421);

**-** sumele datorate personalului, pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exerciţiului care urmează să se închidă (641);

**-** sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (438);

**-** sumele încasate sau reţinute personalului pentru sumele datorate de acesta (512, 531, 421, 423, 424).

În debitul contului 428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul" se înregistrează:

**-** sumele achitate personalului, evidenţiate anterior ca datorie faţă de acesta (531);

**-** sumele datorate de personal, reprezentând chirii, avansuri nejustificate, salarii, ajutoare de boală, sporuri şi adaosuri necuvenite, imputaţii şi alte debite, precum şi sumele achitate de unitate acestuia (706, 708, 758, 4427, 438, 512, 531);

**-** sumele restituite gestionarilor reprezentând garanţiile şi dobânda aferentă (531);

**-** cota-parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal (758, 4427);

**-** valoarea biletelor de tratament şi odihnă, a tichetelor şi biletelor de călătorie şi a altor valori acordate personalului (532);

**-** sume reprezentând avansuri nejustificate sau nedecontate până la data bilanţului (542).

**Grupa 43 "Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate"**

Din grupa 43 "Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate" fac parte conturile:

431 ”Asigurări sociale”

437 ”Ajutor de somaj”

438 ”Alte datorii și creanțe sociale”

**Contul 431 "Asigurări sociale"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor privind contribuţia angajatorului şi a personalului la asigurările sociale şi a contribuţiei pentru asigurările sociale de sănătate.

Contul 431 "Asigurări sociale" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale.

În creditul contului 431 "Asigurări sociale" se înregistrează:

**-** contribuţia angajatorului la asigurările sociale (645);

**-** contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (645);

**-** sume reprezentând alte drepturi de asigurări sociale, potrivit legii (645);

**-** contribuţia personalului la asigurări sociale (421, 423);

**-** contribuţia personalului pentru asigurări sociale de sănătate (421, 423).

În debitul contului 431 "Asigurări sociale" se înregistrează:

**-** sumele virate asigurărilor sociale şi asigurărilor sociale de sănătate (512);

**-** sumele datorate personalului, ce se suportă din asigurări sociale (423);

**-** sume reprezentând datorii privind asigurările sociale, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

**Contul 437 "Ajutor de şomaj"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor privind ajutorul de şomaj, datorat de angajator, precum şi de personal, potrivit legii.

Contul 437 "Ajutor de şomaj" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă ajutorul de şomaj datorat.

În creditul contului 437 "Ajutor de şomaj" se înregistrează:

**-** sumele datorate de angajator pentru constituirea fondului de şomaj (645);

**-** sumele datorate de personal pentru constituirea fondului de şomaj (421, 423).

În debitul contului 437 "Ajutor de şomaj" se înregistrează:

**-** sumele virate reprezentând contribuţia unităţii şi a personalului pentru constituirea fondului de şomaj (512);

**-** sume reprezentând datorii privind ajutorul de şomaj, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

**Contul 438 "Alte datorii şi creanţe sociale"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa contribuţiei unităţii la fondurile de pensii facultative, primele de asigurare voluntară de sănătate şi asigurările de viaţă, a datoriilor de achitat sau a creanţelor de încasat în contul asigurărilor sociale, precum şi a plăţii acestora.

Contul 438 "Alte datorii şi creanţe sociale" este un cont bifuncţional.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele ce urmează a fi plătite pentru contribuţia unităţii la fondurile de pensii facultative, primele de asigurare voluntară de sănătate şi asigurările de viaţă, precum şi sumele datorate bugetului asigurărilor sociale, iar soldul debitor, sumele ce urmează a se încasa de la bugetul asigurărilor sociale.

În creditul contului 438 "Alte datorii şi creanţe sociale" se înregistrează:

**-** contribuţia unităţii la asigurările de viaţă (645);

**-** contribuţia unităţii la fondurile de pensii facultative (645);

**-** contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntară de sănătate (645);

**-** sumele reprezentând ajutoare achitate în plus personalului (428);

**-** sume restituite de la buget reprezentând vărsăminte efectuate în plus în relaţia cu bugetul asigurărilor sociale (512).

În debitul contului 438 "Alte datorii şi creanţe sociale" se înregistrează:

**-** sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (428);

**-** sumele virate reprezentând contribuţia unităţii la fondurile de pensii facultative (512);

**-** sumele virate reprezentând contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntară de sănătate (512);

**-** sumele virate reprezentând contribuţia unităţii la asigurările de viaţă (512);

**-** sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii (512);

**-** sume reprezentând alte datorii privind asigurările sociale, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

**Grupa 44 "Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate"**

Din grupa 44 "Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate" fac parte conturile:

441 ”Impozitul pe profit”

442 ”Taxa pe valoarea adăugată”

444 ”Impozitul pe venituri de natura salariilor”

445 ”Subvenții”

446 ”Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

447 ”Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”

448 ”Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”

**Contul 441 "Impozitul pe profit",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului/bugetele locale privind impozitul pe profit.

Contul 441 "Impozitul pe profit" este un cont de pasiv.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate de entitate, iar soldul debitor, sumele vărsate în plus.

În creditul contului 441 "Impozitul pe profit" se înregistrează:

**-** sumele datorate de entitate către bugetul statului/bugetele locale, reprezentând impozitul pe profit (691, 698);

**-** impozitul pe profit aferent exerciţiilor financiare anterioare, în cazul corectării erorilor contabile reflectate pe seama rezultatului reportat (117).

În debitul contului 441 "Impozitul pe profit" se înregistrează:

**-** sumele virate bugetului de stat/bugetelor locale reprezentând impozitul pe profit (512);

**-** sume reprezentând impozitul pe profit, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

**Contul 442 "Taxa pe valoarea adăugată",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată pentru operaţiunile efectuate pe teritoriul României. Nu se evidenţiază în acest cont taxa pe valoarea adăugată aferentă cumpărărilor de bunuri sau servicii efectuate din alte state şi taxa pe valoarea adăugată datorată pe teritoriul unui alt stat pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate pe teritoriul acelor state, în conformitate cu prevederile legale.

Contul 442 "Taxa pe valoarea adăugată" este un cont bifuncţional.

**Contul 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor"**, cu ajutorul căruiase ţine evidenţa impozitelor pe veniturile de natura salariilor şi a altor drepturi similare, datorate bugetului statului.

Contul 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului statului.

În creditul contului 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor, reţinut din drepturile băneşti cuvenite personalului, potrivit legii (421, 423, 424);

**-** sumele reprezentând impozitul datorat de către colaboratorii unităţii pentru plăţile efectuate către aceştia (401).

În debitul contului 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" se înregistrează:

**-** sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe veniturile de natura salariilor şi a altor drepturi similare (512);

**-** sumele reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor, anulate potrivit legii (758).

**Contul 445 "Subvenţii"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor privind subvenţiile aferente activelor şi a celor aferente veniturilor, distinct pe subvenţii guvernamentale, împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii şi alte sume primite cu caracter de subvenţii.

Contul 445 "Subvenţii" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă subvenţiile de primit.

În debitul contului 445 "Subvenţii" se înregistrează:

**-** subvenţiile pentru investiţii, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii şi alte sume de primit, cu caracter de subvenţii pentru investiţii (475);

**-** valoarea subvenţiilor pentru venituri, aferente perioadei (741);

**-** valoarea subvenţiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare (472).

În creditul contului 445 "Subvenţii" se înregistrează:

**-** valoarea subvenţiilor încasate (512).

**Contul 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, cum sunt: accizele, impozitul pe ţiţeiul din producţia internă şi pe gaze naturale, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, alte impozite şi taxe.

Contul 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale.

În creditul contului 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" se înregistrează:

**-** valoarea altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate datorate bugetului statului sau bugetelor locale (635);

**-** impozitul pe dividende datorat (457);

**-** valoarea taxelor vamale aferente aprovizionărilor din import (213, 214, 302, 303).

În debitul contului 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" se înregistrează:

**-** plăţile efectuate la bugetul de stat sau bugetele locale privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (512);

**-** sume reprezentând alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

**Contul 447 "Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa datoriilor şi a vărsămintelor efectuate către alte organisme publice, potrivit legii.

Contul 447 "Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate.

 În creditul contului 447 "Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate" se înregistrează:

**-** datoriile şi vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice (635).

În debitul contului 447 "Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate" se înregistrează:

**-** plăţile efectuate către organismele publice (512);

**-** sume reprezentând fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

**Contul 448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa altor datorii şi creanţe cu bugetul statului.

Contul 448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului" este un cont bifuncţional.

Soldul creditor reprezintă sumele datorate de entitate bugetului statului, iar soldul debitor, sumele cuvenite de la bugetul de stat.

În creditul contului 448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului" se înregistrează:

**-** valoarea despăgubirilor, amenzilor, penalităţilor datorate bugetului (658);

**-** sume restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe şi alte creanţe (512).

În debitul contului 448 "Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului" se înregistrează:

**-** sumele virate la bugetul statului reprezentând alte datorii cu bugetul statului (512);

**-** sumele cuvenite entităţii, datorate de bugetul de stat, altele decât impozite şi taxe (758);

**-** sume reprezentând alte datorii cu bugetul statului, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

**Grupa 45 "Grup şi acţionari/asociaţi"**

Din grupa 45 "Grup şi acţionari/asociaţi" fac parte conturile:

451 ”Decontări între entitățile afiliate”

452 ”Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun”

455 ”Sume datorate acționarilor/asociaților”

456 ”Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”

457 ”Dividende de plată”

458 ”Decontări din operațiuni în participație”

**Contul 451 "Decontări între entităţile afiliate"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa operaţiunilor între entităţile afiliate.

Contul 451 "Decontări între entităţile afiliate" este un cont bifuncţional.

Soldul debitor al contului reprezintă creanţele entităţii, iar soldul creditor, datoriile entităţii în relaţiile cu entităţile afiliate.

În debitul contului 451 "Decontări între entităţile afiliate" se înregistrează:

**-** sumele virate altor entităţi afiliate (512);

**-** sumele cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă (704 la 708, 4427);

**-** preţul de vânzare al imobilizărilor corporale şi necorporale cedate entităţilor afiliate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă (758, 4427);

**-** preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate la entităţi afiliate (764);

**-** dividende aferente investiţiilor deţinute la entităţi afiliate (761, 762);

**-** valoarea creanţelor reactivate (754);

**-** valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate de entităţile afiliate (758);

**-** dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate entităţilor afiliate (766);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută faţă de entităţile afiliate, la decontarea acestora (765);

**-** diferenţele favorabile aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, la decontarea acestora (768);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, din evaluarea soldului în valută, aferent decontărilor faţă de entităţi afiliate (765);

**-** diferenţele favorabile aferente soldului decontărilor faţă de entităţi afiliate, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

În creditul contului 451 "Decontări între entităţile afiliate" se înregistrează:

**-** sumele încasate de la alte entităţi afiliate (512);

**-** valoarea imobilizărilor facturate de furnizori - entităţi afiliate sau a serviciilor prestate de terţi pentru realizarea acestor imobilizări (203, 205, 211, 212, 213, 214, 215, 231, 235);

**-** valoarea la preţ de cumpărare sau standard (prestabilit) a materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar etc. primite de la entităţi afiliate (302, 303, 308);

**-** taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor (4426);

**-** dobânzile datorate aferente împrumuturilor angajate (666);

**-** încasarea dividendelor din participaţii (512);

**-** valoarea debitelor scăzute din evidenţă (654);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creanţelor în valută faţă de entităţile afiliate, cu ocazia decontării acestora (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creanţelor faţă de entităţile afiliate, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, cu ocazia decontării acestora (668);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente soldului decontărilor cu entităţile afiliate, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

**Contul 452 "Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun.

Contul 452 "Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun" este un cont bifuncţional.

Soldul debitor al contului reprezintă creanţele privind interesele de participare, iar soldul creditor, datoriile privind interesele de participare.

În debitul contului 452 "Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun" se înregistrează:

**-** sumele virate entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun (512);

**-** sumele cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi asociate şi entităţi controlate în comun, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă (704 la 708, 4427);

**-** preţul de vânzare al imobilizărilor corporale şi necorporale cedate entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă (758, 4427);

**-** valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor de încasat de la entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (758);

**-** dividende aferente investiţiilor deţinute la entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (761);

**-** preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun (764);

**-** dobânzile cuvenite aferente împrumuturilor acordate entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun (766);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, înregistrate la decontarea acestora (765);

**-** diferenţele favorabile aferente datoriilor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora (768);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile aferente decontărilor faţă de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768);

**-** valoarea creanţelor reactivate (754).

În creditul contului 453 "Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun" se înregistrează:

**-** sumele încasate de la entităţile asociate şi entităţile controlate în comun (512);

**-** valoarea imobilizărilor facturate de furnizori - entităţi asociate şi entităţi controlate în comun sau a serviciilor prestate de terţi pentru realizarea acestor imobilizări (203, 205, 211, 212, 213, 214, 215, 231, 235);

**-** valoarea la preţ de cumpărare sau standard (prestabilit) a materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar etc. primite de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (302, 303, 308);

**-** taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor (4426);

**-** dobânzile datorate aferente împrumuturilor primite de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (666);

**-** încasarea dividendelor din participaţii (512);

**-** valoarea debitelor scăzute din evidenţă (654);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creanţelor în valută faţă de entităţi asociate şi entităţi controlate în comun, cu ocazia decontării acestora (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creanţelor faţă de entităţi asociate şi entităţi controlate în comun, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, cu ocazia decontării acestora (668);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665);

diferenţele nefavorabile aferente decontărilor cu entităţi asociate şi entităţi controlate în comun, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

**Contul 455 "Sume datorate acţionarilor/asociaţilor"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa sumelor lăsate temporar la dispoziţia entităţii de către acţionari/asociaţi.

Contul 455 "Sume datorate acţionarilor/asociaţilor" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate de entitate acţionarilor/asociaţilor.

În creditul contului 455 "Sume datorate acţionarilor/asociaţilor" se înregistrează:

**-** sumele lăsate temporar la dispoziţia entităţii de către acţionari/asociaţi (512, 531);

**-** dobânzile aferente sumelor depuse de acţionari/asociaţi (666);

**-** sumele reprezentând dividende cuvenite acţionarilor/asociaţilor şi lăsate la dispoziţia entităţii (457);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665).

În debitul contului 455 "Sume datorate acţionarilor/asociaţilor" se înregistrează:

**-** sumele restituite acţionarilor/asociaţilor (512, 531);

**-** diferenţe favorabile de curs valutar aferente datoriilor faţă de acţionari/asociaţi (765);

**-** sume reprezentând datorii faţă de acţionari/asociaţi, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

**Contul 456 "Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor cu acţionarii/asociaţii privind capitalul.

Contul 456 "Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" este un cont bifuncţional.

Soldul debitor al contului reprezintă aportul la capital subscris şi nevărsat, iar cel creditor, datoriile entităţii faţă de acţionari/asociaţi.

În debitul contului 456 "Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" se înregistrează:

**-** capitalul subscris de acţionari/asociaţi, în natură şi/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acţiuni/părţi sociale, precum şi capitalul preluat în urma operaţiunilor de reorganizare, potrivit legii (101);

**-** valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital şi/sau din conversia obligaţiunilor în acţiuni (104);

**-** sumele achitate acţionarilor/asociaţilor cu ocazia reducerii capitalului, în condiţiile legii (512, 531);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută (765).

 În creditul contului 456 "Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" se înregistrează:

**-** aportul în natură al acţionarilor/asociaţilor la capitalul entităţii (205, 208 la 215, 231, 235, 302, 303);

**-** sumele depuse ca aport în numerar (512, 531);

**-** împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertite în acţiuni (161);

**-** capitalul social retras de acţionari/asociaţi, precum şi capitalul social lichidat, potrivit legii (101);

**-** decontarea capitalurilor proprii către acţionari/asociaţi în cazul operaţiunilor de reorganizare, potrivit legii (106);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia vărsării capitalului social subscris în valută (665);

**-** valoarea acţiunilor deţinute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbţie (109).

**Contul 457 "Dividende de plată",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa dividendelor datorate acţionarilor/asociaţilor corespunzător aportului la capitalul social.

Contul 457 "Dividende de plată" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă dividendele datorate acţionarilor/asociaţilor.

În creditul contului 457 "Dividende de plată" se înregistrează:

**-** dividendele datorate acţionarilor/asociaţilor din profitul realizat în exerciţiile precedente (117).

În debitul contului 457 "Dividende de plată" se înregistrează:

**-** sumele achitate acţionarilor/asociaţilor, reprezentând dividende datorate acestora (512, 531);

**-** impozitul pe dividende (446);

**-** sumele lăsate temporar la dispoziţia entităţii, reprezentând dividende (455);

**-** sume reprezentând dividende datorate acţionarilor/asociaţilor, prescrise potrivit legii (758).

**Contul 458 "Decontări din operaţiuni în participaţie",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor din operaţiuni în participaţie, respectiv a decontării cheltuielilor şi veniturilor realizate din operaţiuni în participaţie, precum şi a sumelor virate între coparticipanţi.

Contul 458 "Decontări din operaţiuni în participaţie" este un cont bifuncţional.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanţilor ca rezultat favorabil (profit) din operaţiuni în participaţie, precum şi sumele datorate de coparticipanţi pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operaţiuni în participaţie.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la coparticipanţi pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operaţiuni în participaţie, precum şi sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanţi din operaţiuni în participaţie ca rezultat favorabil (profit).

În creditul contului 458 "Decontări din operaţiuni în participaţie" se înregistrează:

**-** veniturile realizate din operaţiuni în participaţie transferate coparticipanţilor, conform contractului de asociere (704 la 781);

**-** cheltuielile primite prin transfer din operaţiuni în participaţie, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării (602 la 681);

**-** sumele primite de la coparticipanţi (512, 531).

În debitul contului 458 "Decontări din operaţiuni în participaţie" se înregistrează:

**-** veniturile primite prin transfer din operaţiuni în participaţie (704 la 781);

**-** cheltuielile transferate din operaţiuni în participaţie, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipantului care ţine evidenţa operaţiunilor în participaţie conform contractelor (602 la 681);

**-** sumele achitate coparticipanţilor sau virate ca rezultat al operaţiunilor în participaţie (512, 531).

**Grupa 46 "Debitori şi creditori diverşi"**

Din grupa 46 "Debitori şi creditori diverşi" fac parte conturile:

461 ”Debitori diverși”

462 ”Creditori diverși”

**Contul 461 "Debitori diverşi",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa debitorilor proveniţi din pagube materiale create de terţi, alte creanţe provenind din existenţa unor titluri executorii şi a altor creanţe, altele decât entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun.

Contul 461 "Debitori diverşi" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă sumele datorate entităţii de către debitori.

În debitul contului 461 "Debitori diverşi" se înregistrează:

**-** valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terţilor (758, 4427);

**-** preţul de vânzare al imobilizărilor corporale şi necorporale cedate (758, 4427);

**-** valoarea imobilizărilor financiare cedate (764);

**-** valoarea debitelor reactivate (754);

**-** suma împrumuturilor obţinute prin obligaţiunile emise (161);

**-** sumele de încasat reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate (167);

**-** dividende de încasat aferente titlurilor imobilizate sau celor pe termen scurt (761, 762);

**-** valoarea titlurilor de plasament pe termen scurt şi a acţiunilor proprii pe termen scurt, cedate, precum şi diferenţa favorabilă dintre preţul de cesiune şi preţul de achiziţie al acestora (501, 506, 508, 764);

**-** valoarea sumei de încasat din vânzarea acţiunilor proprii răscumpărate (109, 141);

**-** valoarea veniturilor înregistrate în avans (472);

**-** sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate de către entitate persoanelor fizice, altele decât proprii salariaţi, nedecontate până la data bilanţului (542);

**-** valoarea despăgubirilor şi a penalităţilor datorate de terţi (758);

**-** sumele datorate de terţi pentru redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii (706);

**-** dobânzile datorate de către debitorii diverşi (766);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în valută, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile aferente creanţelor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768);

**-** rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente (117).

În creditul contului 461 "Debitori diverşi" se înregistrează:

**-** valoarea debitelor încasate (512, 531);

**-** valoarea sconturilor acordate debitorilor (667);

**-** sumele trecute pe pierderi cu prilejul scăderii din evidenţă a debitorilor (654);

**-** creanţe prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (658);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută, înregistrate la decontarea acestora sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creanţelor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia decontării acestora sau la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

**Contul 462 "Creditori diverşi",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa sumelor datorate terţilor, pe bază de titluri executorii sau a unor obligaţii ale entităţii faţă de terţi provenind din alte operaţiuni, alţii decât entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun.

Contul 462 "Creditori diverşi" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate creditorilor diverşi.

În creditul contului 462 "Creditori diverşi" se înregistrează:

**-** sumele încasate şi necuvenite (512, 531);

**-** cheltuieli ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii (201);

**-** sumele datorate terţilor reprezentând despăgubiri şi penalităţi (658);

**-** partea din subvenţii aferente activelor sau veniturilor, de restituit (4751, 472);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665);

**-** diferenţele nefavorabile aferente creditorilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668);

**-** rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exerciţiul financiar curent, aferente exerciţiilor financiare precedente (117);

**-** cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale (149);

**-** alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (149).

În debitul contului 462 "Creditori diverşi" se înregistrează:

**-** sume achitate creditorilor (512, 531);

**-** sconturile obţinute de la creditori (767);

**-** sume reprezentând datorii faţă de creditori diverşi, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către creditori diverşi, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile aferente creditorilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

**Grupa 47 "Conturi de subvenţii, regularizare şi asimilate"**

Din grupa 47 "Conturi de subvenţii, regularizare şi asimilate" fac parte conturile:

471 ”Cheltuieli înregistrate în avans”

472 ”Venituri înregistrate în avans”

473 ”Decontări din operațiuni în curs de clarificare”

475 ”Subvenții pentru investiții”

478 ”Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți”

**Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eşalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadenţar, în perioadele/exerciţiile financiare viitoare.

Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" este un cont de activ.

Soldul contului reflectă cheltuielile efectuate în avans.

În debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând chiriile, abonamentele, sumele aferente prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistenţa tehnică) şi alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 512, 531).

În creditul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează:

**-** sumele repartizate în perioadele/exerciţiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadenţarelor (605, 611 la 628, 652, 658, 666).

**Contul 472 "Venituri înregistrate în avans",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor efectuate în avans.

Contul 472 "Venituri înregistrate în avans" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă veniturile înregistrate în avans.

În creditul contului 472 "Venituri înregistrate în avans" se înregistrează:

**-** veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/exerciţiilor financiare următoare, cum sunt: sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări, sume aferente prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistenţa tehnică) etc. (411, 461, 512, 531);

**-** valoarea subvenţiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare (445).

În debitul contului 472 "Venituri înregistrate în avans" se înregistrează:

**-** veniturile înregistrate în avans şi aferente perioadei curente sau exerciţiului financiar în curs (704, 705, 706, 708, 766);

**-** valoarea subvenţiilor pentru venituri, înregistrate anterior ca venituri în avans (741);

**-** partea din subvenţiile aferente veniturilor, restituită sau de restituit (512, 462).

**Contul 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa sumelor în curs de clarificare, ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli/venituri, sau în alte conturi în mod direct, fiind necesare cercetări şi lămuriri suplimentare.

Contul 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" este un cont bifuncţional.

Soldul contului reprezintă sumele în curs de clarificare.

În debitul contului 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" se înregistrează:

**-** plăţile pentru care în momentul efectuării sau constatării acestora nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare (512);

**-** sumele restituite, necuvenite unităţii (512, 531).

În creditul contului 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" se înregistrează:

**-** sumele încasate şi necuvenite entităţii (512, 531);

**-** sumele clarificate trecute pe cheltuieli (602 la 658).

**Contul 475 "Subvenţii pentru investiţii",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa subvenţiilor guvernamentale pentru investiţii, împrumuturilor nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii, donaţiilor pentru investiţii, plusurilor de inventar de natura imobilizărilor şi a altor sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii.

Contul 475 "Subvenţii pentru investiţii" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă subvenţiile pentru investiţii, netransferate la venituri.

În creditul contului 475 "Subvenţii pentru investiţii" se înregistrează:

**-** subvenţiile pentru investiţii, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii şi alte sume de primit cu caracter de subvenţii pentru investiţii (445);

**-** valoarea imobilizărilor necorporale şi corporale primite drept subvenţii guvernamentale (conturile corespunzătoare imobilizărilor respective);

**-** valoarea imobilizărilor necorporale şi corporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (conturile corespunzătoare imobilizărilor respective).

În debitul contului 475 "Subvenţii pentru investiţii" se înregistrează:

**-** cota-parte a subvenţiilor pentru investiţii trecute la venituri, corespunzător amortizării calculate sau la scoaterea din evidenţă a activelor (758);

**-** partea din subvenţia pentru investiţii restituită sau de restituit (512, 462).

**Contul 478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa datoriei corespunzătoare valorii activelor primite de entitate de la clienţii săi, sub formă de imobilizări corporale sau numerar care are ca destinaţie achiziţia ori construirea de imobilizări corporale, pentru a-i conecta la o reţea de electricitate, gaze, apă sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri ori servicii, potrivit legii.

Contul 478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea veniturilor în avans aferente activelor primite de entitate de la clienţii săi, netransferată la venituri.

În creditul contului 478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi" se înregistrează:

**-** datoria corespunzătoare valorii activelor (imobilizări corporale şi/sau numerar) primite de entitate de la clienţii săi.

În debitul contului 478 "Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienţi" se înregistrează:

**-** cota-parte din valoarea veniturilor în avans aferente activelor primite de entitate de la clienţii săi, trecută la venituri, pe măsura amortizării imobilizării corporale sau a prestării serviciului către clienţi, după caz (758).

**Grupa 48 "Decontări în cadrul unităţii"**

Din grupa 48 "Decontări în cadrul unităţii" fac parte conturile:

481 ”Decontări între unitate și subunități”

482 ”Decontări între subunități”

**Contul 481 "Decontări între unitate şi subunităţi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor între unitate şi subunităţile sale fără personalitate juridică, care conduc contabilitate proprie.

Contul 481 "Decontări între unitate şi subunităţi" este un cont bifuncţional.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat, iar soldul creditor, sumele datorate pentru operaţiuni din cadrul unei entităţi cu subunităţi fără personalitate juridică.

În debitul contului 481 "Decontări între unitate şi subunităţi" se înregistrează:

**-** valori materiale şi băneşti transferate subunităţilor (în contabilitatea unităţii) sau unităţii (în contabilitatea subunităţii) (302, 303, 512, 531).

În creditul contului 481 "Decontări între unitate şi subunităţi" se înregistrează:

**-** valori materiale şi băneşti primite de unitate de la subunităţi (în contabilitatea unităţii) sau cele primite de subunitate de la unitate (în contabilitatea subunităţilor) (302, 303, 512, 531).

**Contul 482 "Decontări între subunităţi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor între subunităţile fără personalitate juridică din cadrul aceleiaşi unităţi, care conduc contabilitate proprie.

Contul 482 "Decontări între subunităţi" este un cont bifuncţional.

Soldul debitor reprezintă sumele de încasat de la alte subunităţi, iar soldul creditor, sumele datorate pentru operaţiuni faţă de subunităţi ale aceleiaşi entităţi.

În debitul contului 482 "Decontări între subunităţi" se înregistrează:

**-** valori materiale şi băneşti transferate între subunităţi (302, 303, 512, 531).

În creditul contului 482 "Decontări între subunităţi" se înregistrează:

**-** valori materiale şi băneşti primite (302, 303, 512, 531).

**Grupa 49 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor**"

Din grupa 49 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor" fac parte conturile:

491 ”Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”

495 ”Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări între entitățile afiliate și cu acțiionarii/asociații”

496 ”Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși”

**Contul 491 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor din conturile de clienţi.

Contul 491 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă ajustările pentru depreciere constituite.

În creditul contului 491 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi" se înregistrează:

**-** valoarea ajustărilor constituite pentru clienţi incerţi, dubioşi, rău-platnici sau aflaţi în litigiu (681).

În debitul contului 491 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi" se înregistrează:

**-** diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor - clienţi (781).

**Contul 495 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - decontări între entitățile afiliate şi cu acţionarii/asociaţii",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor evidenţiate în conturile de decontări între entitățile afiliateşi cu acţionarii/asociaţii.

Contul 495 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă ajustările constituite.

În creditul contului 495 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii" se înregistrează:

**-** constituirea ajustărilor pentru depreciere de natură financiară, constatate în cadrul conturilor de decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii (686).

În debitul contului 495 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii" se înregistrează:

**-** diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor din conturile de decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii (786).

**Contul 496 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi.

Contul 496 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă ajustările constituite.

În creditul contului 496 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi" se înregistrează:

**-** ajustările constituite pentru deprecierea creanţelor din conturile de debitori diverşi (681).

În debitul contului 496 "Ajustări pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi" se înregistrează:

**-** diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanţelor din conturile de debitori diverşi (781).

**CLASA 5 "CONTURI DE TREZORERIE"**

Din clasa 5 "Conturi de trezorerie" fac parte următoarele grupe de conturi:

50 "Investiţii pe termen scurt"

51 "Conturi la bănci"

53 "Casa"

54 "Acreditive"

58 "Viramente interne"

59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"

**Grupa 50 "Investiţii pe termen scurt"**

Din grupa 50 "Investiţii pe termen scurt" fac parte conturile:

501 ”Acțiuni deținute la entitățile afiliate”

503 ”Acțiuni”

506 ”Obligațiuni”

507 ”Titluri de stat”

508 ”Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”

509 ”Vărsăminte de efectuat pentru investiții pe termen scurt”

**Contul 501 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, cumpărate în vederea obţinerii de venituri financiare într-un termen scurt.

Contul 501 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea acţiunilor deţinute pe termen scurt la entităţile afiliate.

În debitul contului 501 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" se înregistrează:

**-** valoarea la cost de achiziţie a acţiunilor cumpărate de la entităţile afiliate (509, 512, 531);

**-** contravaloarea acţiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii (768);

**-** diferenţele favorabile din evaluarea la încheierea exerciţiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată (768);

**-** creşterea valorii activelor financiare disponibile pentru vânzare, inclusă direct în capitalul propriu, în cadrul situaţiilor financiare anuale consolidate (103).

În creditul contului 501 "Acţiuni deţinute la entităţile afiliate" se înregistrează:

**-** preţul de cesiune al acţiunilor deţinute pe termen scurt la entităţile afiliate, cedate (461, 512, 531);

**-** pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul lor de cesiune (664);

**-** diferenţele nefavorabile din evaluarea la încheierea exerciţiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată (668);

**-** ajustarea rezervei de valoare justă, ca urmare a diferenţelor nefavorabile rezultate din evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, în cadrul situaţiilor financiare anuale consolidate (103).

**Contul 503 "Acţiuni"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa acţiunilor cotate şi necotate, cumpărate în vederea obţinerii de venituri financiare într-un termen scurt.

Contul 503 "Acţiuni" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea acţiunilor cumpărate, existente.

În debitul contului 503 "Acţiuni" se înregistrează:

- valoarea la cost de achiziţie a acţiunilor cumpărate (401, 462, 509, 512, 531);

- valoarea la cost de achiziţie a acţiunilor din avansuri iniţial acordate (461);

- valoarea transferurilor de titluri din portofoliul pe termen lung în portofoliul speculativ (261, 263, 265).

În creditul contului 503 "Acţiuni" se înregistrează:

- valoarea acţiunilor cedate (461, 512, 531, 664);

- valoarea transferurilor de titluri din portofoliul speculativ în portofoliul pe termen lung (261, 263, 265).

**Contul 506 "Obligaţiuni"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa obligaţiunilor cumpărate.

Contul 506 "Obligaţiuni" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea obligaţiunilor existente.

În debitul contului 506 "Obligaţiuni" se înregistrează:

**-** valoarea la cost de achiziţie a obligaţiunilor cumpărate (509, 512, 531);

**-** diferenţele favorabile din evaluarea, la încheierea exerciţiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată (768).

În creditul contului 506 "Obligaţiuni" se înregistrează:

**-** preţul de cesiune al obligaţiunilor deţinute (461, 512, 531);

**-** pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul lor de cesiune (664);

**-** diferenţele nefavorabile din evaluarea la încheierea exerciţiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată (668).

## Contul 507 "Titluri de stat", cu ajutorul căruia se ţine evidenţa titlurilor de stat cumpărate.

Contul 507 "Titluri de stat" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea titlurilor de stat existente.

În debitul contului 507 "Titluri de stat" se înregistrează:

- valoarea la cost de achiziţie a titlurilor de stat cumpărate (509, 512, 531).

În creditul contului 507 "Titluri de stat" se înregistrează:

- valoarea titlurilor de stat cedate (461, 512, 531, 664).

**Contul 508 "Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa depozitelor bancare pe termen scurt a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate, cumpărate.

Contul 508 "Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate existente.

În debitul contului 508 "Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate" se înregistrează:

**-** valoarea la cost de achiziţie a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate cumpărate (509, 512, 531);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie cum sunt depozitele pe termen scurt în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765).

În creditul contului 508 "Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate" se înregistrează:

**-** preţul de cesiune al altor investiţii pe termen scurt (461, 512, 531);

**-** pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul lor de cesiune (664);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie cum sunt depozitele pe termen scurt în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau la lichidarea lor (665).

**Contul 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa vărsămintelor de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt cumpărate.

Contul 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă valoarea datorată pentru investiţiile pe termen scurt cumpărate.

În creditul contului 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt" se înregistrează:

**-** valoarea datorată pentru investiţiile pe termen scurt cumpărate (501,506, 508);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665).

În debitul contului 509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt" se înregistrează:

**-** valoarea achitată a investiţiilor pe termen scurt cumpărate (512, 531);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau în urma achitării acestora (765).

**Grupa 51 "Conturi la bănci"**

Din grupa 51 "Conturi la bănci" fac parte conturile:

511 ”Valori de încasat”

512 ”Conturi curente la bănci”

518 ”Dobânzi”

519 ”Credite bancare pe termen scurt”

**Contul 511 "Valori de încasat"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa valorilor de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale primite de la clienţi.

Contul 511 "Valori de încasat" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale neîncasate.

În debitul contului 511 "Valori de încasat" se înregistrează:

**-** valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale primite de la clienţi (411, 413).

În creditul contului 511 "Valori de încasat" se înregistrează:

**-** valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale încasate (512);

**-** valoarea sconturilor acordate (667).

**Contul 512 "Conturi curente la bănci"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa disponibilităţilor în lei şi valută aflate în conturi la bănci, a sumelor în curs de decontare, precum şi a mişcării acestora.

Contul 512 "Conturi curente la bănci" este un cont bifuncţional.

Soldul debitor reprezintă disponibilităţile în lei şi în valută, iar soldul creditor creditele primite

În debitul contului 512 "Conturi curente la bănci" se înregistrează:

**-** sumele depuse sau virate în cont, rezultate din încasările în numerar, din cecuri, din alte conturi bancare, din acreditive etc. (581);

**-** valoarea subvenţiilor primite şi încasate (445);

**-** valoarea sumei încasate din vânzarea acţiunilor proprii (109, 141);

**-** suma împrumuturilor obţinute prin emisiuni de obligaţiuni (161);

**-** creditele bancare pe termen lung şi scurt încasate (162, 519);

**-** sumele încasate de la entităţi afiliate sau de la entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (166, 451, 452);

**-** sumele încasate reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate (167);

**-** valoarea creanţelor imobilizate şi a dobânzilor aferente încasate, precum şi a garanţiilor restituite (267);

**-** sumele încasate de la clienţi (411, 413);

**-** sumele recuperate din debite ale personalului (428);

**-** taxa pe valoarea adăugată de recuperat, încasată de la bugetul statului (4424);

**-** sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus în relaţia cu bugetul statului şi asigurările sociale (448, 438);

**-** sumele lăsate temporar la dispoziţia entităţii de către acţionari/asociaţi (455);

**-** sumele depuse ca aport în numerar la capitalul social (456);

**-** sumele primite ca rezultat al operaţiunilor în participaţie (458);

**-** sumele încasate de la debitori diverşi (461);

**-** sumele încasate de la creditori diverşi (462);

**-** sumele încasate în avans şi care privesc exerciţiile următoare (472);

**-** sumele încasate, în curs de clarificare (473);

**-** sumele virate unităţii de către subunităţi (în contabilitatea unităţii) sau subunităţilor, de către unitate (în contabilitatea subunităţilor) (481, 482);

**-** valoarea investiţiilor pe termen scurt cedate, inclusiv a diferenţelor favorabile din cedare (501, 506, 508, 764);

**-** valoarea cecurilor şi a efectelor comerciale încasate (511);

**-** sumele încasate reprezentând redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii (706);

**-** sumele încasate din activităţi diverse (708);

**-** sumele încasate reprezentând dobânzile aferente disponibilităţilor în conturi la bănci, precum şi cele aferente creanţelor imobilizate (766);

**-** dobânzile încasate aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente (518);

**-** sumele încasate reprezentând subvenţii aferente veniturilor (741);

**-** sumele încasate reprezentând alte venituri din exploatare (758);

**-** sumele încasate reprezentând dividendele pentru participaţiile la capitalul altor societăţi (761, 762);

**-** sumele încasate din investiţii financiare cedate (764);

**-** valoarea sconturilor încasate de la furnizori sau alţi creditori (767);

**-** creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte (519);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, aferente operaţiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităţilor la bancă, în valută, existente la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765);

**-** diferenţele favorabile, aferente operaţiunilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, în cursul exerciţiului (768).

În creditul contului 512 "Conturi curente la bănci" se înregistrează:

**-** sumele ridicate în numerar din cont sau virate în alt cont de trezorerie (581);

**-** sumele plătite reprezentând rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (161);

**-** creditele pe termen lung şi scurt rambursate (162, 519);

**-** sumele restituite entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun sau altor entităţi (451, 452, 166);

**-** sumele plătite reprezentând rambursarea altor împrumuturi şi datorii asimilate, precum şi garanţiile de bună execuţie restituite terţilor (167);

**-** valoarea de achiziţie a imobilizărilor financiare şi a investiţiilor pe termen scurt cumpărate (261, 263, 265, 501, 506, 508);

**-** vărsămintele efectuate pentru partea neachitată a imobilizărilor financiare şi a investiţiilor pe termen scurt (269, 509);

**-** sumele achitate coparticipanţilor sau virate ca rezultat al operaţiunilor în coparticipaţie (458);

**-** suma dobânzilor plătite (168, 518, 519, 666);

**-** valoarea împrumuturilor acordate pe termen lung (267);

**-** plăţile efectuate către furnizori de bunuri şi servicii, inclusiv prin intermediul efectelor comerciale (401, 403, 404, 405);

**-** plăţile efectuate către personalul entităţii (421, 423, 424, 425, 426, 428);

**-** sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri sau popriri din salarii (427);

**-** partea din subvenţiile aferente activelor sau veniturilor, restituită (4751, 4752, 472);

**-** plăţi ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii (201);

**-** sume achitate colaboratorilor (401);

**-** cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale (149);

**-** alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (149);

**-** sumele achitate reprezentând cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile, redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile, primele de asigurare, studiile şi cercetările, comisioanele şi onorariile, protocol, deplasări, detaşări, transferări, poştale şi taxe de telecomunicaţii, sume achitate pentru alte servicii executate de terţi (611 la 614, 622 la 626, 628);

**-** valoarea serviciilor bancare plătite (627);

**-** plăţi efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare (658);

**-** sumele plătite anticipat (471);

**-** sumele plătite pentru acţiuni proprii răscumpărate (109);

**-** valoarea sconturilor reţinute de bănci (667);

**-** sumele achitate reprezentând contribuţia la asigurările sociale şi la asigurările sociale de sănătate (431);

**-** sumele achitate reprezentând contribuţia entităţii şi a personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj (437);

**-** sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii sociale (438);

**-** sumele virate reprezentând contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative, respectiv la primele de asigurare voluntară de sănătate (438);

**-** sumele plătite la buget, reprezentând impozitul pe profit (441);

**-** plata către buget a taxei pe valoarea adăugată datorate şi a taxei pe valoarea adăugată plătite în vamă (4423, 4426);

**-** plata către buget a impozitului pe venituri de natura salariilor (444);

**-** plăţile efectuate către organismele publice privind taxele şi vărsămintele asimilate datorate (447);

**-** plata către bugetul de stat a accizelor, altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (446, 448);

**-** sumele achitate acţionarilor/asociaţilor (455, 456);

**-** sumele achitate acţionarilor/asociaţilor din dividendele cuvenite (457);

**-** taxele de mediu achitate (652);

**-** sumele achitate creditorilor diverşi (462);

**-** restituirea sumelor aflate în curs de clarificare (473);

**-** plăţile efectuate reprezentând sume transferate între unitate şi subunităţi (481, 482);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente operaţiunilor în valută, efectuate în cursul perioadei, sau disponibilităţilor aflate în conturi la bancă în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665);

**-** diferenţele nefavorabile, aferente operaţiunilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, în cursul perioadei (668).

**Contul 518 "Dobânzi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa dobânzilor datorate, precum şi a dobânzilor de încasat, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, respectiv disponibilităţilor aflate în conturile curente.

Dobânzile datorate şi cele de încasat, aferente exerciţiului în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, respectiv venituri financiare.

Contul 518 "Dobânzi" este un cont bifuncţional.

Soldul debitor reprezintă dobânzile de primit, iar soldul creditor, dobânzile de plătit.

În debitul contului 518 "Dobânzi" se înregistrează:

**-** dobânzile de încasat aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente (766);

**-** dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite (512).

În creditul contului 518 "Dobânzi" se înregistrează:

**-** dobânzile datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (666);

**-** dobânzile încasate aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente (512).

**Contul 519 "Credite bancare pe termen scurt",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa creditelor acordate de bănci pe termen scurt.

Contul 519 "Credite bancare pe termen scurt" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă creditele bancare pe termen scurt nerestituite.

În creditul contului 519 "Credite bancare pe termen scurt" se înregistrează:

**-** creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate (512, 666).

În debitul contului 519 "Credite bancare pe termen scurt" se înregistrează:

**-** creditele bancare pe termen scurt restituite, inclusiv dobânzile plătite (512).

**Grupa 53 "Casa"**

Din grupa 53 "Casa" fac parte conturile:

531 ”Casa”

532 ”Alte valori”

**Contul 531 "Casa"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa numerarului aflat în casieria entităţii, precum şi a mişcării acestuia, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate.

Contul 531 "Casa" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă numerarul existent în casieria entității.

În debitul contului 531 "Casa" se înregistrează:

**-** sumele ridicate de la bănci (581);

**-** sumele încasate de la clienţi (411);

**-** sumele încasate de la acţionari/asociaţi şi din operaţiuni în participaţie (455, 458);

**-** sumele încasate reprezentând aport la capitalul social (456);

**-** debite încasate de la salariaţi şi debitori diverşi (428, 461);

**-** sumele încasate de la creditori diverşi (462);

**-** sumele încasate reprezentând venituri anticipate (472);

**-** sumele încasate şi necuvenite unităţii (473);

**-** sumele virate unităţii de către subunităţi (în contabilitatea unităţii) sau subunităţilor de către unitate (în contabilitatea subunităţilor) (481, 482);

**-** sumele restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (542);

**-** sumele încasate din servicii prestate, vânzarea mărfurilor şi alte activităţi (704, 708, 4427);

**-** sumele încasate din studii, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii (705, 706);

**-** sumele încasate din despăgubiri şi alte venituri din exploatare (758);

**-** câştigul rezultat din vânzarea investiţiilor pe termen scurt la un preţ de cesiune mai mare decât valoarea contabilă (764);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente operaţiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităţilor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765).

În creditul contului 531 "Casa" se înregistrează:

**-** depunerile de numerar la bănci (581);

**-** costul de achiziţie al investiţiilor financiare cumpărate în numerar (261, 263, 265, 267, 269, 501, 506, 508, 509);

**-** plăţile efectuate către furnizori (401, 404);

**-** sumele achitate personalului (421, 423, 424, 425, 426, 428);

**-** plăţi ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea entităţii (201);

**-** sumele achitate colaboratorilor (401);

**-** plăţile efectuate reprezentând sume transferate între unitate şi subunităţi (481, 482);

**-** sumele achitate reprezentând cheltuielile cu redevenţele, chiriile, primele de asigurări, comisioanele, onorariile, protocol, deplasări, detaşări, transferări, taxe poştale şi taxe de telecomunicaţii, sume achitate pentru alte servicii executate de terţi (612, 613, 622 la 626, 628);

**-** plăţile efectuate reprezentând alte cheltuieli de exploatare (658);

**-** sumele achitate terţilor reprezentând reţineri sau popriri din remuneraţii (427);

**-** sumele plătite din operaţiuni în participaţie (458);

**-** sumele restituite asociaţilor/acţionarilor (455, 456);

**-** dividendele plătite acţionarilor/asociaţilor (457);

**-** sumele achitate creditorilor diverşi (462);

**-** sumele plătite anticipat (471);

**-** sumele încasate şi necuvenite unităţii (473);

**-** plăţile efectuate reprezentând sume transferate între unitate şi subunităţi, precum şi între subunităţi (481, 482);

**-** cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca imobilizări necorporale (149);

**-** alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii (149);

**-** plăţile în numerar reprezentând alte valori achiziţionate (532);

**-** avansurile de trezorerie acordate (542);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente operaţiunilor în valută efectuate în cursul perioadei sau disponibilităţilor în valută existente la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (665).

**Contul 532 "Alte valori"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa bonurilor valorice, timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie, tichetelor de masă, a altor valori, precum şi a mişcării acestora.

Contul 532 "Alte valori" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă alte valori existente.

În debitul contului 532 "Alte valori" se înregistrează:

**-** valoarea bonurilor valorice, a timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie, tichetelor de masă şi a altor valori, achiziţionate (401, 531, 542).

În creditul contului 532 "Alte valori" se înregistrează:

**-** valoarea bonurilor valorice, a timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie şi a altor valori, consumate (302, 428, 624, 625, 626);

**-** valoarea tichetelor de masă acordate salariaţilor (642).

**Grupa 54 "Acreditive"**

Din grupa 54 "Acreditive" fac parte conturile:

541 ”Acreditive”

542 ”Avansuri de trezorerie”

**Contul 541 "Acreditive"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa acreditivelor deschise în bănci pentru efectuarea de plăţi în favoarea terţilor.

Contul 541 "Acreditive" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă valoarea acreditivelor deschise în bănci, existente.

În debitul contului 541 "Acreditive" se înregistrează:

**-** valoarea acreditivelor deschise la dispoziţia terţilor (581);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, aferente soldului privind acreditivele deschise în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765).

În creditul contului 541 "Acreditive" se înregistrează:

**-** sumele plătite terţilor sau virate în conturile de disponibilităţi ca urmare a încetării valabilităţii acreditivului (401, 404, 581);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente operaţiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau soldului privind acreditivele deschise în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar sau la lichidarea acestora (665).

**Contul 542 "Avansuri de trezorerie",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa avansurilor de trezorerie.

Contul 542 "Avansuri de trezorerie" este un cont de activ.

Soldul contului reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate.

În debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

**-** avansurile de trezorerie acordate (531);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (765).

În creditul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

**-** avansurile de trezorerie justificate prin achiziţia de stocuri, inclusiv diferenţele de preţ nefavorabile aferente (302, 308, 401);

**-** cheltuieli reprezentând valoarea materialelor nestocate, consumurilor de energie şi apă, întreţinere şi reparaţii, primele de asigurare, studii şi cercetare executate de terţi, comisioane şi onorarii, protocol, reclamă şi publicitate, transport de bunuri, deplasări, poştale şi telecomunicaţii, alte servicii executate de terţi (602, 604, 605, 611 la 614, 622 la 626, 628);

**-** sume reprezentând avansuri nejustificate (428);

**-** sumele reprezentând avansuri de trezorerie, nedecontate până la data bilanţului (461, 428);

**-** sume restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (531);

**-** sume utilizate pentru achitarea altor valori (532);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar sau la lichidarea acestora (665).

**Grupa 58 "Viramente interne"**

Din grupa 58 "Viramente interne" face parte contul 581 ”Viramente interne”.

**Contul 581 "Viramente interne",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa viramentelor de disponibilităţi între conturile de trezorerie.

Contul 581 "Viramente interne" este un cont de activ.

De regulă, contul nu prezintă sold.

În debitul contului 581 "Viramente interne" se înregistrează:

**-** sumele virate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie (512, 531, 541).

În creditul contului 581 "Viramente interne" se înregistrează:

**-** sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie (512, 531, 541).

**Grupa 59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"**

Din grupa 59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie" fac parte conturile:

591 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"

593 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor"

596 "Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor"

597 ”Ajustări pentru pierderea de valoare a titlurilor de stat”

598 "Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate"

Cu ajutorul conturilor din această grupă se ţine evidenţa constituirii ajustărilor pentru pierderea de valoare a investiţiilor financiare la entităţi afiliate, a obligaţiunilor emise şi răscumpărate, obligaţiunilor şi a altor investiţii financiare şi creanţe asimilate, precum şi a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, după caz.

Conturile din această grupă sunt conturi de pasiv.

Soldul conturilor reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru pierderile de valoare, existente la sfârşitul perioadei.

În creditul conturilor din grupa 59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie" se înregistrează:

**-** valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie, constituite sau suplimentate, după caz (686).

În debitul conturilor din grupa 59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (786).

**CLASA 6 "CONTURI DE CHELTUIELI"**

Din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" fac parte următoarele grupe de conturi:

60 "Cheltuieli privind stocurile"

61 "Cheltuieli cu serviciile executate de terţi"

62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"

63 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

64 "Cheltuieli cu personalul"

65 "Alte cheltuieli de exploatare"

66 "Cheltuieli financiare"

68 "Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"

69 "Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite".

Conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" sunt conturi cu funcţie de activ.

Conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" pot fi creditate în cursul perioadei, pentru operaţiunile în participaţie, cu sumele transmise pe bază de decont.

La sfârşitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit şi pierdere (121).

**GRUPA 60 "CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE"**

Din grupa 60 "Cheltuieli privind stocurile" fac parte conturile:

602 ”Cheltuieli cu materialele consumabile"

603 ”Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”

604 ”Cheltuieli privind materialele nestocate”

605 ”Cheltuieli privind energia și apa”

**Contul 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu materialele consumabile.

În debitul contului 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile, precum şi a celor aflate la terţi şi a diferenţelor de preţ nefavorabile aferente (302, 308, 351);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor consumabile aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent (401);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473);

**-** valoarea materialelor consumabile achitate din avansuri de trezorerie (542).

**Contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor privind materialele de natura obiectelor de inventar la darea în folosinţă a acestora.

În debitul contului 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" se înregistrează:

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile şi a celor aflate la terţi şi a diferenţelor de preţ nefavorabile, aferente (303, 308, 351);

**-** valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aprovizionate, în cazul folosirii inventarului intermitent (401);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor privind materialele nestocate.

În debitul contului 604 "Cheltuieli privind materiale nestocate" se înregistrează:

**-** valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori (401, 408);

**-** sume în curs de clarificare (473);

**-** valoarea materialelor nestocate achitate din avansuri de trezorerie (542).

**Contul 605 "Cheltuieli privind energia şi apa",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor privind consumurile de energie şi apă.

În debitul contului 605 "Cheltuieli privind energia şi apa" se înregistrează:

**-** valoarea consumurilor de energie şi apă (401, 408, 471, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Grupa 61 "Cheltuieli cu serviciile executate de terţi"**

Din grupa 61 "Cheltuieli cu serviciile executate de terţi" fac parte conturile:

611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"

612 ”Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”

613 ”Cheltuieli cu primele de asigurare”

614 ”Cheltuieli cu studiile și cercetările”

615 ”Cheltuieli cu pregătirea personalului”

**Contul 611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu întreţinerea şi reparaţiile executate de terţi.

În debitul contului 611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile" se înregistrează:

**-** valoarea lucrărilor de întreţinere şi reparaţii executate de terţi (401, 408, 471, 512, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile.

În debitul contului 612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile" se înregistrează:

**-** cheltuielile cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile datorate sau plătite (401, 408, 471, 512, 531, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu primele de asigurare.

În debitul contului 613 "Cheltuieli cu primele de asigurare" se înregistrează:

**-** valoarea primelor de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare (401, 408, 471, 512, 531, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu studiile şi cercetările.

În debitul contului 614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările" se înregistrează:

**-** valoarea studiilor şi a cercetărilor executate de terţi (401, 408, 471, 512, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 615 "Cheltuieli cu pregătirea personalului",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu pregătirea personalului.

În debitul contului 615 "Cheltuieli cu pregătirea personalului" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând cheltuielile cu pregătirea personalului (401).

**Grupa 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"**

Din grupa 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi" fac parte conturile:

621 ”Cheltuieli cu colaboratorii”

622 ”cheltuieli privind comisioanele, onorariile și cotizațiile”

623 ”Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”

624 ”Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”

625 ”Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri”

626 ”Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”

627 ”Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”

628 ”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”

**Contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu colaboratorii.

În debitul contului 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" se înregistrează:

**-** sumele datorate colaboratorilor pentru prestaţiile efectuate (401, 471);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele, onorariile și cotizațiile",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor reprezentând comisioanele datorate pentru cumpărarea sau vânzarea titlurilor de valoare imobilizate sau a celor de plasament, comisioanele de intermediere, onorariile de consiliere, contencios, expertizare, precum şi cotizaţiile datorate instituţiilor din piaţa de capital şi a altor cheltuieli similare.

În debitul contului 622 "Cheltuieli privind comisioanele, onorariile și cotizațiile" se înregistrează:

**-** sumele datorate privind comisioanele şi onorariile (401, 408, 471, 512, 531, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor de protocol, reclamă şi publicitate.

În debitul contului 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate" se înregistrează:

**-** sumele datorate sau achitate care privesc acţiunile de protocol, reclamă şi publicitate (401, 408, 471, 512, 531, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor privind transportul de bunuri şi personal, executate de terţi.

În debitul contului 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal" se înregistrează:

**-** sumele datorate sau achitate pentru transportul de bunuri, precum şi pentru transportul colectiv de personal (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu deplasările, detaşările şi transferările personalului.

În debitul contului 625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări" se înregistrează:

**-** sumele datorate sau achitate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări (inclusiv transportul) (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii.

În debitul contului 626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii" se înregistrează:

**-** valoarea serviciilor poştale şi a taxelor de telecomunicaţii datorate sau achitate (401, 408, 471, 512, 531, 532, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu serviciile bancare şi asimilate.

În debitul contului 627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate" se înregistrează:

**-** valoarea serviciilor bancare şi asimilate plătite (471, 512);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa altor cheltuieli cu serviciile executate de terţi.

În debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi" se înregistrează:

**-** sumele datorate sau achitate pentru alte servicii executate de terţi (401, 408, 471, 512, 531, 542);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Grupa 63 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"**

Din grupa 63 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" face parte contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa cheltuielilor cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, datorate bugetului statului sau altor organisme publice.

În debitul contului 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" se înregistrează:

**-** prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă (4426);

**-** taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit care depăşesc limitele prevăzute de lege, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură (4427);

**-** decontările cu bugetul statului privind impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, cum sunt: impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, precum şi alte impozite şi taxe (446);

**-** datoriile şi vărsămintele de efectuat către alte organisme publice, potrivit legii (447);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473).

**Grupa 64 "Cheltuieli cu personalul"**

Din grupa 64 "Cheltuieli cu personalul" fac parte conturile:

641 ”Cheltuieli cu salariile personalului”

642 ”Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele de masă acordate salariaților”

643 ”Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit”

644 ”Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”

645 ”Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”

**Contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu salariile personalului.

În debitul contului 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" se înregistrează:

**-** valoarea salariilor şi a altor drepturi cuvenite personalului (421);

**-** drepturi de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exerciţiului încheiat (428).

**Contul 642 "Cheltuieli cu avantajele în natură şi tichetele acordate salariaţilor",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu avantajele în natură, respectiv cu tichetele de masă, de vacanţă, de creşă şi cadou acordate salariaţilor, potrivit legii.

În debitul contului 642 "Cheltuieli cu avantajele în natură şi tichetele acordate salariaţilor" se înregistrează:

**-** contravaloarea avantajelor în natură acordate salariaţilor (421);

**-** valoarea tichetelor acordate salariaţilor (532).

**Contul 643 "Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii.

În debitul contului 644 "Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit" se înregistrează:

**-** valoarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate acestora (424).

**Contul 644 "Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii.

În debitul contului 643 "Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii" se înregistrează:

**-** valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaţilor (103).

**Contul 645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor privind asigurările şi protecţia socială.

În debitul contului 645 "Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială" se înregistrează:

**-** sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protecţia socială (423);

**-** contribuţia unităţii la asigurările sociale şi de sănătate (431);

**-** contribuţia unităţii la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj (437);

**-** contribuţia unităţii la fondurile de pensii facultative (438);

**-** contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntară de sănătate (438);

**-** contribuţia unităţii la asigurările de viaţă (438).

**Grupa 65 "Alte cheltuieli de exploatare"**

Din grupa 65 "Alte cheltuieli de exploatare" fac parte conturile:

652 ”Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător”

654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi"

655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"

658 "Alte cheltuieli de exploatare"

**Contul 652 "Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu protecţia mediului înconjurător, aferente perioadei.

În debitul contului 652 "Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător" se înregistrează:

**-** taxele de mediu achitate (5121);

**-** certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziţionate (401);

**-** cheltuielile efectuate în avans, aferente exerciţiului în curs (471).

**Contul 654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa pierderilor din creanţe.

În debitul contului 654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi" se înregistrează:

**-** sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidenţă a clienţilor incerţi sau a debitorilor (411, 451, 452, 461);

**-** diferenţa dintre valoarea creanţelor cedate în schimbul titlurilor primite şi valoarea mai mică a titlurilor primite, la data dobândirii acelor titluri (411).

**Contul 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa descreşterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale.

În debitul contului 655 "Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" se înregistrează:

**-** valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (211 la 215).

**Contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare"**, cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa altor cheltuieli de exploatare.

În debitul contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare" se înregistrează:

**-** cheltuielile efectuate în avans, aferente exerciţiului în curs (471);

**-** valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor, datorate sau plătite terţilor şi bugetului (401, 404, 448, 462, 408, 512);

**-** valoarea donaţiilor acordate (302, 303, 512, 531);

**-** valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ (203, 205, 2071, 208, 211, 212, 213, 214, 215;

**-** valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidenţă (231, 235);

**-** valoarea stocurilor distruse prin calamităţi (302, 303);

**-** sume clarificate trecute pe cheltuieli (473);

**-** sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit prevederilor legale în vigoare, reprezentând creanţe faţă de clienţi, debitori diverşi etc. (411, 461 şi alte conturi în care urmează să se evidenţieze sumele prescrise sau anulate);

**-** cheltuieli reprezentând transferuri şi contribuţii datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de [Codul fiscal](act:47460%200).

**Grupa 66 "Cheltuieli financiare"**

Din grupa 66 "Cheltuieli financiare" fac parte conturile:

663 ”Pierderi din creanţe legate de participaţii"

664 "Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate"

665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"

666 "Cheltuieli privind dobânzile"

667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"

668 "Alte cheltuieli financiare"

**Contul 663 "Pierderi din creanţe legate de participaţii",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa pierderilor din creanţe imobilizate.

În debitul contului 663 "Pierderi din creanţe legate de participaţii" se înregistrează:

**-** valoarea pierderilor din creanţe imobilizate (267).

**Contul 664 "Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa cheltuielilor privind investiţiile financiare cedate.

În debitul contului 664 "Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate" se înregistrează:

**-** valoarea imobilizărilor financiare scoase din activ (261, 263, 265);

**-** pierderea reprezentând diferenţa dintre valoarea contabilă a investiţiilor financiare pe termen scurt şi preţul lor de cesiune (501, 506, 508).

**Contul 665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa cheltuielilor privind diferenţele de curs valutar.

În debitul contului 665 "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" se înregistrează:

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanţelor în valută (267, 411, 413, 451, 452, 456, 461);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanţelor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (267, 411, 413, 418, 451, 452, 456, 461);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută (512, 531, 541);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 451, 452, 455, 462, 509);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a disponibilităţilor bancare în valută, a disponibilităţilor în valută existente în casierie, precum şi a depozitelor şi altor valori de trezorerie în valută (512, 531, 541, 542, 267, 508);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor, a acreditivelor şi avansurilor de trezorerie în valută (267, 508, 541, 542);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participaţii într-o entitate externă care a fost cuprinsă în consolidare (107);

**-** diferenţele nefavorabile de curs valutar înregistrate în situaţiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină (103).

**Contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor privind dobânzile.

În debitul contului 666 "Cheltuieli privind dobânzile" se înregistrează:

**-** valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (168);

**-** dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar (404);

**-** valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate de la entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452);

**-** valoarea dobânzilor cuvenite acţionarilor/asociaţilor pentru disponibilităţile lăsate temporar la dispoziţia entităţii (455);

**-** valoarea dobânzilor repartizate pe cheltuieli pentru operaţiunile de cumpărare cu plata în rate (471);

**-** valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (512);

**-** valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt (518, 519).

**Contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor privind sconturile acordate clienţilor, debitorilor sau băncilor.

În debitul contului 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" se înregistrează:

**-** valoarea sconturilor acordate clienţilor, debitorilor sau reţinute de bănci (411, 461, 511, 512).

**Contul 668 "Alte cheltuieli financiare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă.

Contul 668 "Alte cheltuieli financiare" funcţionează similar celorlalte conturi din grupa 66 "Cheltuieli financiare".

În debitul contului 668 "Alte cheltuieli financiare" se înregistrează:

**-** diferenţele nefavorabile aferente furnizorilor şi creditorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar sau cu ocazia decontării lor (401, 404, 408, 462, 512);

**-** diferenţele nefavorabile aferente datoriilor din leasing financiar, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (167);

**-** diferenţele nefavorabile aferente clienţilor şi debitorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar sau cu ocazia decontării lor (411, 418, 461);

**-** diferenţele nefavorabile aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar sau cu ocazia decontării lor (451, 452, 512);

**-** diferenţe nefavorabile aferente creanţelor faţă de entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, precum şi a creanţelor imobilizate, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar sau cu ocazia decontării lor (451, 452, 267);

**-** diferenţele nefavorabile din evaluarea la încheierea exerciţiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată (501, 506);

**-** partea cuvenită investitorului din pierderea înregistrată în exerciţiul financiar curent de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalenţă a participaţiilor deţinute de investitor în aceste entităţi (264).

**Grupa 68 "Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"**

Din grupa 68 "Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare" fac parte conturile:

681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere"

686 "Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierdere de valoare"

**Contul 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere.

În debitul contului 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere" se înregistrează:

**-** valoarea provizioanelor constituite, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale (151);

**-** amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale şi corporale (280, 281);

**-** valoarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, constituite sau majorate (290, 291, 293);

**-** valoarea ajustărilor pentru deprecierea fondului comercial (2071);

**-** valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, constituite sau majorate (392 la 395);

**-** valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor neîncasabile şi a clienţilor dubioşi, rău-platnici sau în litigiu, constituite sau majorate (491, 496).

**Contul 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierdere de valoare",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa cheltuielilor financiare cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierdere de valoare.

În debitul contului 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru pierdere de valoare" se înregistrează:

**-** valoarea primelor de rambursare a obligaţiunilor şi a altor datorii, amortizate (169);

**-** valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (296);

**-** valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor din decontări din cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii, constituite sau majorate (495);

**-** valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a investiţiilor pe termen scurt, constituite sau majorate (591, 593, 596, 598);

**-** valoarea actualizării provizioanelor (151).

**Grupa 69 "Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite"**

Din grupa 69 "Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite" fac parte conturile:

691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit"

698 "Cheltuieli cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus"

**Contul 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa cheltuielilor cu impozitul pe profit.

În debitul contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit" se înregistrează:

**-** valoarea impozitului pe profit (441).

**Contul 698 "Cheltuieli cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa cheltuielilor cu alte impozite, conform reglementărilor emise în acest scop.

**CLASA 7 "CONTURI DE VENITURI"**

Din clasa 7 "Conturi de venituri" fac parte următoarele grupe:

70 "Cifra de afaceri netă"

71 "Venituri aferente costului serviciilor în curs de execuţie"

72 "Venituri din producţia de imobilizări"

74 "Venituri din subvenţii de exploatare"

75 "Alte venituri din exploatare"

76 "Venituri financiare"

78 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare".

Conturile din clasa 7 "Conturi de venituri" sunt conturi cu funcţie de pasiv. Fac excepţie conturile din grupa 71 "Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie", care sunt bifuncţionale.

Conturile din clasa 7 "Conturi de venituri" pot fi debitate, în cursul perioadei, cu veniturile realizate din operaţiuni de participaţie transferate coparticipanţilor.

La sfârşitul perioadei, soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit şi pierdere (121).

**Grupa 70 "Cifra de afaceri netă"**

Din grupa 70 "Cifra de afaceri netă" fac parte conturile:

704 "Venituri din servicii prestate"

705 "Venituri din studii şi cercetări"

706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"

708 "Venituri din activităţi diverse"

**Contul 704 "Venituri din servicii prestate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din servicii prestate.

În creditul contului 704 "Venituri din servicii prestate" se înregistrează:

**-** tarifele serviciilor prestate, facturate clienţilor (411);

**-** tarifele serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

**-** venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs (472);

**-** tarifele serviciilor prestate, încasate în numerar (531);

**-** sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452).

**Contul 705 "Venituri din studii şi cercetări",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa veniturilor din studii şi cercetări.

În creditul contului 705 "Venituri din studii şi cercetări" se înregistrează:

**-** valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare, facturate clienţilor (411);

**-** valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

**-** valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs (472);

**-** sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452).

**Contul 706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii.

În creditul contului 706 "Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii" se înregistrează:

**-** valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriaşi (411);

**-** valori primite de la terţi privind locaţii de gestiune, licenţe, brevete şi alte drepturi similare (461);

**-** valoarea redevenţelor pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

**-** sumele datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venituri ale entităţii (428);

**-** venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs (472);

**-** sumele încasate reprezentând valoarea redevenţelor cuvenite pentru concesiuni, a locaţiilor de gestiune şi a chiriilor, precum şi pentru folosirea brevetelor, mărcilor şi a altor drepturi similare (512, 531);

**-** sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452).

**Contul 708 "Venituri din activităţi diverse",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din diverse activităţi, cum sunt: comisioane, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziţia terţilor a personalului unităţii, venituri din valorificarea ambalajelor, precum şi alte venituri realizate din relaţiile cu terţii.

În creditul contului 708 "Venituri din activităţi diverse" se înregistrează:

**-** sumele facturate clienţilor, reprezentând venituri din activităţi diverse (411);

**-** sumele datorate de clienţi, pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

**-** sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta şi care se fac venituri ale entităţii (428);

**-** sumele încasate de la terţi, reprezentând venituri din activităţi diverse (512, 531);

**-** venituri înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exerciţiului în curs (472);

**-** valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienţi (419);

**-** sume cuvenite din vânzări de bunuri şi prestări de servicii către entităţi afiliate, entităţi asociate şi entităţi controlate în comun (451, 452).

**Grupa 71 "Venituri aferente costului serviciilor în curs de execuţie"**

Din grupa 71 "Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie" face parte contul 711 "Venituri aferente costului serviciilor în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa costului de producţie al serviciilor în curs de execuţie, precum şi variaţia acestuia.

În creditul contului 712 "Venituri aferente costului serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

**-** la sfârşitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuţie (332);

În debitul contului 712 " Venituri aferente costului serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

**-** reluarea serviciilor în curs de execuţie, la începutul perioadei (332).

**Grupa 72 "Venituri din producţia de imobilizări"**

Din grupa 72 "Venituri din producţia de imobilizări" fac parte conturile:

721 ”Venituri din producţia de imobilizări necorporale”

722 "Venituri din producţia de imobilizări corporale"

725 "Venituri din producţia de investiţii imobiliare"

**Contul 721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din producţia de imobilizări necorporale.

În creditul contului 721 "Venituri din producţia de imobilizări necorporale" se înregistrează:

**-** valoarea imobilizărilor necorporale realizate pe cont propriu (203, 208).

**Contul 722 "Venituri din producţia de imobilizări corporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din producţia de imobilizări corporale, altele decât investiţiile imobiliare.

În creditul contului 722 "Venituri din producţia de imobilizări corporale" se înregistrează:

**-** costul de producţie al amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu (211, 231);

**-** costul de producţie al celorlalte imobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum şi al investiţiilor efectuate la cele existente (231).

**Contul 725 "Venituri din producţia de investiţii imobiliare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din producţia de investiţii imobiliare.

În creditul contului 725 "Venituri din producţia de investiţii imobiliare" se înregistrează:

**-** valoarea investiţiilor imobiliare realizate pe cont propriu (235).

**Grupa 74 "Venituri din subvenţii de exploatare"**

Din grupa 74 "Venituri din subvenţii de exploatare" face parte contul 741 "Venituri din subvenţii de exploatare"

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa subvenţiilor cuvenite entităţii în schimbul respectării anumitor condiţii referitoare la activitatea de exploatare a acesteia.

În creditul contului 741 "Venituri din subvenţii de exploatare" se înregistrează:

**-** subvenţiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite (512, 445);

**-** subvenţii pentru venituri, recunoscute anterior ca venituri amânate (472).

**Grupa 75 "Alte venituri din exploatare"**

Din grupa 75 "Alte venituri din exploatare" fac parte conturile:

754 "Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi"

755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale"

758 "Alte venituri din exploatare"

**Contul 754 "Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa creanţelor reactivate privind clienţii şi debitorii diverşi.

În creditul contului 754 "Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi" se înregistrează:

**-** veniturile din creanţele reactivate (411, 461, 451, 452).

**Contul 755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa creşterii rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale.

În creditul contului 755 "Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale" se înregistrează:

**-** valoarea creşterii faţă de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea, recunoscută anterior la acel activ (211 la 215).

**Contul 758 "Alte venituri din exploatare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activităţii de exploatare.

În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:

**-** sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate (428);

**-** valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terţilor (461);

**-** valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalităţilor datorate de terţi (411, 451, 452, 461, 418);

**-** cota-parte a subvenţiilor pentru investiţii trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate sau la scoaterea din evidenţă a activelor (475);

**-** bunurile sau valorile primite gratuit (302, 303, 512, 531);

**-** bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări (302, 303);

**-** drepturi de personal neridicate, prescrise, potrivit legii (426);

**-** sumele cuvenite unităţii, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite şi taxe (448);

**-** preţul de vânzare al imobilizărilor necorporale şi corporale cedate (451, 452, 461);

**-** diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entităţi şi valoarea mărfurilor care fac obiectul participaţiei (261, 263, 265);

**-** sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii faţă de furnizori, creditori diverşi, acţionari/asociaţi (401, 404, 462, 455, 457 şi alte conturi în care urmează să se evidenţieze sumele respective);

**-** sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii privind asigurările sociale, ajutorul de şomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit şi alte datorii cu bugetul statului (431, 437, 441, 4423, 446, 447, 448, 444, 438).

**Grupa 76 "Venituri financiare"**

Din grupa 76 "Venituri financiare" fac parte conturile:

761 "Venituri din imobilizări financiare"

762 "Venituri din investiţii financiare pe termen scurt"

764 "Venituri din investiţii financiare cedate"

765 "Venituri din diferenţe de curs valutar"

766 "Venituri din dobânzi"

767 "Venituri din sconturi obţinute"

768 "Alte venituri financiare"

**Contul 761 "Venituri din imobilizări financiare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din dividende aferente imobilizărilor financiare.

În creditul contului 761 "Venituri din imobilizări financiare" se înregistrează:

**-** dividendele de încasat/încasate, aferente titlurilor imobilizate (451, 452, 461, 512).

**Contul 762 "Venituri din investiţii financiare pe termen scurt",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din investiţii financiare pe termen scurt.

În creditul contului 762 "Venituri din investiţii financiare pe termen scurt" se înregistrează:

**-** dividendele de încasat/încasate, aferente investiţiilor financiare pe termen scurt (451, 461, 512).

**Contul 764 "Venituri din investiţii financiare cedate",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor rezultate din vânzarea investiţiilor financiare.

În creditul contului 764 "Venituri din investiţii financiare cedate" se înregistrează:

**-** preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate (451, 452, 461);

**-** câştigul rezultat din vânzarea investiţiilor pe termen scurt la un preţ de cesiune mai mare decât valoarea contabilă (461, 512, 531).

**Contul 765 "Venituri din diferenţe de curs valutar",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din diferenţe de curs valutar.

În creditul contului 765 "Venituri din diferenţe de curs valutar" se înregistrează:

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate la încasarea creanţelor în valută (512, 531);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate la evaluarea creanţelor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (267, 411, 413, 418, 451, 452, 456, 461);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate din decontarea datoriilor în valută, şi evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 451, 452, 455, 462, 509);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea disponibilităţilor în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci, precum şi a depozitelor şi a altor valori de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (512, 531, 267, 508, 541, 542);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participaţii într-o entitate străină care a fost cuprinsă în consolidare (107);

**-** diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate în situaţiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină (103).

**Contul 766 "Venituri din dobânzi",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor financiare din dobânzile cuvenite pentru disponibilităţile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit, inclusiv dobânda aferentă creanţelor imobilizate.

În creditul contului 766 "Venituri din dobânzi" se înregistrează:

**-** dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate entităţilor afiliate, entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun (451, 452);

**-** dobânda aferentă creanţelor imobilizate (267, 512);

**-** dobânzile aferente sumelor datorate de către debitorii diverşi (461);

**-** dobânzile primite, aferente disponibilităţilor aflate în conturi curente (512);

**-** dobânzi de primit aferente disponibilităţilor aflate în conturi curente (518);

**-** valoarea dobânzilor înregistrate pe venituri, pentru operaţiunile de vânzare cu plata în rate (472).

**Contul 767 "Venituri din sconturi obţinute",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor din sconturile obţinute de la furnizori şi alţi creditori.

În creditul contului 767 "Venituri din sconturi obţinute" se înregistrează:

**-** valoarea sconturilor obţinute de la furnizori sau alţi creditori (401, 404, 462, 512).

**Contul 768 "Alte venituri financiare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa titlurilor primite ca urmare a majorării capitalului social, prin încorporarea profitului, precum şi a celorlalte venituri financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă.

Contul 768 "Alte venituri financiare" funcţionează similar celorlalte conturi din grupa 76 "Venituri financiare".

În creditul contului 768 "Alte venituri financiare" se înregistrează:

**-** valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al entităţii la care se deţin participaţii, prin încorporarea beneficiilor (261, 263, 265);

**-** diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entităţi şi valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale şi necorporale care fac obiectul participaţiei (261, 263, 265);

**-** diferenţa dintre valoarea participaţiilor primite ca urmare a participării cu creanţe la capitalul altor entităţi şi valoarea creanţelor care fac obiectul participaţiei (261, 263, 265);

**-** valoarea titlurilor imobilizate primite fără plată, potrivit legii (261, 263, 265);

**-** contravaloarea acţiunilor pe termen scurt primite fără plată, potrivit legii (501);

**-** diferenţele favorabile aferente furnizorilor şi creditorilor cu decontare în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (401, 404, 408, 462);

**-** diferenţele favorabile aferente datoriilor din leasing financiar exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (167);

**-** diferenţele favorabile aferente clienţilor şi debitorilor, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (411, 418, 461, 512);

**-** diferenţe favorabile aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu decontare în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (451, 452);

**-** diferenţele favorabile aferente creanţelor faţă de entităţile afiliate, entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, precum şi a creanţelor imobilizate, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau cu ocazia decontării lor (451, 452, 267, 512);

**-** diferenţele favorabile din evaluarea, la încheierea exerciţiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată (501, 506);

**-** partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exerciţiul financiar curent de entităţile asociate şi entităţile controlate în comun, cu ocazia consolidării prin metoda punerii în echivalenţă a participaţiilor deţinute de investitor în aceste entităţi (264).

**Grupa 78 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare"**

Din grupa 78 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare" fac parte conturile:

781 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare"

786 "Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare"

**Contul 781 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor obţinute din diminuarea sau anularea provizioanelor, a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale şi necorporale, a activelor circulante, precum şi a veniturilor corespunzătoare fondului comercial negativ.

În creditul contului 781 "Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor (151);

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor (290, 291, 293);

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie (392 la 395);

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor - clienţi (491, 496);

**-** cota-parte din fondul comercial negativ, transferată la venituri (2075).

**Contul 786 "Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa veniturilor financiare din ajustări pentru pierdere de valoare.

În creditul contului 786 "Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare" se înregistrează:

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (296);

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii (495);

**-** sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (591, 593, 596, 598).

**CLASA 8 "CONTURI SPECIALE"**

Din clasa 8 "Conturi speciale" fac parte două grupe de conturi:

80 "Conturi în afara bilanţului" și

89 "Bilanţ".

Pentru grupa 80 "Conturi în afara bilanţului" se foloseşte metoda de înregistrare în partidă simplă, conform căreia înregistrările se fac în debitul şi creditul unui singur cont, fără folosirea de conturi corespondente.

Conturile din grupa 89 "Bilanţ" funcţionează în partidă dublă, intrând în corespondenţă cu conturile de activ şi de pasiv.

**Grupa 80 "Conturi în afara bilanţului"**

Din grupa 80 "Conturi în afara bilanţului" fac parte conturile:

801 "Angajamente acordate"

802 "Angajamente primite"

**Contul 801 "Angajamente acordate"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa angajamentelor acordate de către entitate (giruri, cauţiuni, garanţii, alte angajamente acordate), reflectând eventuala datorie a entităţii faţă de terţi, generată de angajamentele asumate.

În debitul contului 801 "Angajamente acordate" se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul acordării lor de către entitate, iar în credit, valoarea angajamentelor în momentul încetării lor.

Soldul contului reprezintă contravaloarea angajamentelor acordate de către entitate, existente la un moment dat.

**Contul 802 "Angajamente primite"**, cu ajutorul căruia se ţine evidenţa angajamentelor primite de către entitate (giruri, cauţiuni, garanţii, alte angajamente primite), reflectând eventuala creanţă a entităţii faţă de terţi, generată de angajamentele primite.

În debitul contului 802 "Angajamente primite" se înregistrează valoarea angajamentelor în momentul primirii lor de către entitate, iar în credit, valoarea angajamentelor în momentul încetării lor.

Soldul contului reprezintă contravaloarea angajamentelor primite de către entitate, existente la un moment dat.

**Contul 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa imobilizărilor corporale luate cu chirie de la terţi, în baza contractelor încheiate în acest scop.

În debitul contului 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie" se înregistrează, pe baza contractelor sau proceselor-verbale de închiriere, valoarea de inventar a imobilizărilor corporale respective luate cu chirie, iar în credit, valoarea aceloraşi imobilizări corporale restituite titularilor pe baza proceselor- verbale de predare.

Soldul contului reprezintă valoarea de inventar a imobilizărilor corporale luate cu chirie la un moment dat.

**Contul 8032 "Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa materialelor şi altor valori materiale (imobilizări corporale, etc.) aparţinând terţilor, primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, pe bază de contract.

În debitul contului 8032 "Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare" se înregistrează, la preţurile prevăzute în contract, valorile materiale primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, iar în credit se înregistrează, la aceleaşi preţuri, valorile materiale finisate sau reparate, restituite titularilor.

Soldul contului reprezintă valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare.

**Contul 8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa valorilor materiale (materiale, imobilizări corporale etc.) primite temporar spre păstrare sau în custodie pe bază de act de predare-primire (scoatere) din custodie, încheiat în acest scop.

În debitul contului 8033 "Venituri materiale primite în păstrare sau custodie" se înregistrează, la preţurile prevăzute în documentele încheiate, valorile materiale primite în custodie sau păstrare temporară, iar în credit, la aceleaşi preţuri, valorile materiale ieşite din custodie sau păstrare ca urmare a restituirii, achiziţionării pentru nevoile entităţii, distrugerii din cauza calamităţilor, lipsurile la inventar etc.

Soldul contului reprezintă valoarea materialelor primite în păstrare sau custodie, existente la un moment dat.

**Contul 8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa debitorilor care au fost scoşi din activul entităţii, ca insolvabili sau dispăruţi, care, în conformitate cu dispoziţiile legale, trebuie urmăriţi în continuare până la reactivare ori împlinirea termenului de prescripţie.

În debitul contului 8034 "Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare" se înregistrează sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruţi, scoşi din activ, iar în credit, sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate ori sumele ale căror termene de urmărire s-au prescris.

Soldul contului reprezintă sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruţi scoşi din activ, nereactivate.

**Contul 8035 "Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa sumelor pretinse ca amenzi sau penalităţi conform prevederilor contractuale, de la terţe persoane şi colaboratorilor.

În debitul contului 8035 "Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse"se înregistrează valorile solicitate de la terţe persoane sau colaboratori, iar în credit, stingerea acestor obligaţii, cu ocazia încasării acestora.

Soldul contului reprezintă contravaloarea amenzilor şi penalităţilor existente în unitate la un moment dat, neîncasate.

**Contul 8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate",** cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa imobilizărilor primite în leasing operaţional, a contractelor de închiriere, chiriilor şi altor datorii asimilate, datorate de către entitate pentru bunurile luate în locaţie sau cu chirie, pentru care nu se recunoaşte o imobilizare necorporală.

În debitul contului 8036 "Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate" se înregistrează sumele reprezentând redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate, iar în credit, valoarea datoriilor de acest gen, efectiv plătite de către entitate.

Soldul contului reprezintă contravaloarea redevenţelor, locaţiilor de gestiune, chiriilor şi altor datorii asimilate pe care entitatea le are de plătit la un moment dat.

**Contul 8037 "Efecte scontate neajunse la scadenţă",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa efectelor scontate depuse la bancă, dar neajunse la scadenţă.

În debitul contului 8037 "Efecte scontate neajunse la scadenţă" se înregistrează efectele scontate, dar neajunse la scadenţă, depuse la bancă, iar în credit, efectele scontate ajunse la termen.

Soldul contului reprezintă efectele scontate depuse la bancă, neajunse la scadenţă.

**Contul 8038 "Alte valori în afara bilanţului",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa bunurilor care au fost predate în leasing financiar de către entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing, a angajamentelor de cumpărare sau vânzare, aferente instrumentelor derivate, precum şi a altor valori în afara bilanţului decât cele cuprinse în conturile 8031 - 8037.

În debitul contului 8038 "Alte valori în afara bilanţului" se înregistrează alte valori obţinute în afara bilanţului, iar în credit, stingerea obligaţiilor entităţii în legătură cu aceste valori.

Soldul contului reprezintă alte valori în afara bilanţului, existente la un moment dat.

**Contul 8039 ”Stocuri de natura obiectelor de inventar”,** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa stocurilor de natura obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli şi a căror natură necesită urmărirea lor extrabilanţieră.

În debitul contului 8039 "Stocuri de natura obiectelor de inventar" se înregistrează valorile materiale de natura obiectelor de inventar, iar în credit, aceleaşi valori pentru care nu mai este necesară urmărirea lor extrabilanţieră.

Soldul contului reprezintă valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosinţă, la un moment dat.

**Contul 8051 "Dobânzi de plătit",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa dobânzilor de plătit, corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

În debitul contului 8051 "Dobânzi de plătit" este evidenţiată valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare, iar în credit, cele aferente perioadei în curs, trecute pe cheltuieli.

Soldul contului reprezintă valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

**Contul 8052 "Dobânzi de încasat",** cu ajutorul căruia se ţine evidenţa dobânzilor de încasat de către entităţile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing, corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

În debitul contului 8052 "Dobânzi de încasat" este evidenţiată valoarea dobânzilor de încasat, corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare, iar în credit, cele aferente perioadei în curs, trecute pe venituri.

Soldul contului reprezintă valoarea dobânzilor de încasat corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

**Grupa 89 "Bilanţ"**

Din grupa 89 "Bilanţ" fac parte conturile:

891 "Bilanţ de deschidere"

892 "Bilanţ de închidere"

**Contul 891 "Bilanţ de deschidere"**, cu ajutorul acestui cont se asigură deschiderea tuturor conturilor.

În debitul contului 891 "Bilanţ de deschidere" se înregistrează soldurile conturilor de pasiv (prin creditarea acestora), iar în credit, soldurile conturilor de activ (prin debitarea acestora). După efectuarea acestor înregistrări, contul se soldează.

**Contul 892 "Bilanţ de închidere"**, cu ajutorul acestui cont se asigură închiderea tuturor conturilor.

În debitul contului 892 "Bilanţ de închidere" se înregistrează soldurile conturilor de activ (prin creditarea acestora), iar în credit, soldurile conturilor de pasiv (prin debitarea acestora). După efectuarea acestor înregistrări, contul se soldează

1. Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate. [↑](#footnote-ref-1)
2. Acest cont apare numai în situaţiile financiare anuale consolidate. [↑](#footnote-ref-2)
3. Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Ordinul MFP-CNVM nr.1742/106/2002 și până la închiderea acestui cont. [↑](#footnote-ref-3)
4. În acest cont se evidenţiază eventualele diferenţe rezultate din dispoziţiile tranzitorii cuprinse în prezentele reglementări, în condiţiile prevăzute de acestea. [↑](#footnote-ref-4)
5. Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate [↑](#footnote-ref-5)
6. Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate [↑](#footnote-ref-6)
7. Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate. [↑](#footnote-ref-7)
8. Acest cont se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora. [↑](#footnote-ref-8)
9. În acest cont vor fi evidențiate inclusiv sumele acordate prin card-uri bancare. [↑](#footnote-ref-9)
10. Acest cont se utilizează în conformitate cu reglementările legale în vigoare. [↑](#footnote-ref-10)
11. Acest cont este avut în vedere la calculul cifrei de afaceri. [↑](#footnote-ref-11)
12. Acest cont se folosește de către entitățile radiate din registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing [↑](#footnote-ref-12)
13. Funcţiunea conturilor prezentată în acest capitol nu este limitativă, fiind prezentat modul de înregistrare contabilă a principalelor operaţiuni economico-financiare.

    Prevederile cuprinse în Capitolul 13 nu constituie bază legală pentru efectuarea operaţiunilor economico-financiare, ci numai referinţe cu privire la înregistrarea în contabilitate a acestora. [↑](#footnote-ref-13)
14. Referitor la funcţiunea contului 1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea", sunt avute în vedere şi prevederile cuprinse la subsecţiunea 4.4.3 "Imobilizări corporale" din reglementările contabile. [↑](#footnote-ref-14)