



**MINISTERUL FINANTELOR
AL REPUBLICII MOLDOVA**

ORDIN
mun. Chișinău

_____ 2025

Nr. _____

**Cu privire la aprobarea Standardelor
Naționale de Contabilitate pentru Sectorul
Public**

Întru executarea prevederilor Legii contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007, Strategiei de dezvoltare a managementului finanțelor publice pentru anii 2023 – 2030, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 71 din 22.02.2023 și a Ordinului ministrului finanțelor privind aprobarea Conceptului și Planului de acțiuni pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public nr.159 din 27.12.2016,

ORDON:

1. Se aprobă Standardele Naționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, conform anexei nr. 1.

2. Prezentul ordin se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, se plasează pe pagina-web a Ministerului Finanțelor și intră în vigoare începând cu 1 ianuarie 2027.

MINISTRU

Victoria BELOUS

SNCSP „POLITICI CONTABILE, MODIFICARI ALE ESTIMARILOR CONTABILE ȘI ERORI”

1. Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie criteriile de selecție și de modificare a politicilor contabile, împreună cu

(a) tratamentul contabil și prezentarea informațiilor privind modificările politicilor contabile,

(b) modificările estimărilor contabile,

(c) corectările erorilor.

Prezentul standard este menit să îmbunătățească relevanța și fiabilitatea rapoartelor financiare ale unei autorități/instituții bugetare, comparabilitatea acestor rapoarte financiare în timp și comparabilitatea cu rapoartele financiare ale altor autorități/instituții bugetare.

2. Domeniu de aplicare

2.1. Prezentul standard trebuie să se aplice la aprobarea politicii contabile și la contabilizarea modificărilor politicilor contabile, a modificărilor estimărilor contabile și a corectărilor erorilor.

3. Definiții

3.1. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Politicile contabile reprezintă cadrul normativ ce conține principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de fiecare autoritate/instituție bugetară pentru ținerea evidenței contabile și întocmirii rapoartelor financiare.

Aplicarea prospectivă a modificării politicii contabile reprezintă aplicarea modificărilor politicilor contabile din data aprobării modificării politicii contabile sau din data stabilită în actul de modificare.

Aplicarea retroactivă reprezintă aplicarea politicilor contabile modificate ca și cum politica respectivă s-ar fi aplicat în perioadele de gestiune precedente.

O modificare a estimării contabile reprezintă o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unei datorii, sau valoarea consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea stadiului prezent al activelor și datoriilor, precum și a beneficiilor și obligațiilor viitoare preconizate pentru acestea. Modificările estimărilor contabile rezultă de pe urma noilor informații sau noilor evoluții și, în consecință, nu reprezintă corectare a erorilor.

Aplicarea prospectivă a recunoașterii efectului unei modificări a estimărilor contabile reprezintă recunoașterea efectului modificării estimării contabile și reflectarea acestora în perioada de gestiune curentă în care a avut loc modificarea.

Corectarea retroactivă reprezintă corectarea recunoașterii, evaluării și prezentării valorilor elementelor contabile din rapoarte financiare pentru perioadele de gestiune precedente.

Impracticabil

Aplicarea unei dispoziții este imposibilă atunci când autoritatea/instituția bugetară nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens. Pentru o perioadă de gestiune precedentă, este imposibil de aplicat retroactiv o modificare a unei politici contabile sau de făcut o corectare retroactivă pentru a corecta o eroare dacă efectele aplicării nu sunt determinabile.

Erori contabile reprezintă omisiuni și prezentări incorecte a informațiilor în contabilitate și/sau în rapoartele financiare ale autorității/instituției bugetare.

Erorile perioadei precedente reprezintă omisiuni și prezentări eronate cuprinse în rapoartele financiare ale autorității/instituției bugetare pentru una sau mai multe perioade precedente, rezultate din neutilizarea sau utilizarea greșită a informațiilor credibile care:

- a) erau disponibile la momentul în care rapoartele financiare pentru acele perioade au fost aprobate de Ministerul Finanțelor; și
- b) se poate preconiza, în mod rezonabil, ca ar fi putut fi obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor rapoarte financiare.

Astfel de erori includ efecte ale erorilor matematice, greșeli în aplicarea politicilor contabile, înregistrarea greșită a sumei sau contului contabil, neglijarea sau interpretarea greșită a faptelor și fraude.

4. Politici contabile

4.1. Selectarea și aplicarea politicilor contabile

4.1.1. Autoritățile/instituțiile bugetare elaborează și aprobă politicile contabile în baza prevederilor prezentului standard.

4.1.2. Autoritățile publice centrale, în baza politicii contabile – tip (anexa nr. 1), elaborează și aprobă politici contabile, prin coordonare preventivă cu Ministerul Finanțelor.

4.1.3. Instituțiile bugetare elaborează și aprobă politicile contabile, prin coordonare preventivă cu autoritatea publică centrală ierarhic superioară.

4.1.4. Autoritățile publice locale de nivelul I, în baza politicii contabile – tip (anexa nr. 1), elaborează și aprobă politici contabile, prin coordonare preventivă cu direcțiile finanțe.

4.1.5. Politicile contabile a autorităților publice locale de nivelul II, elaborate în baza politicii contabile – tip (anexa nr. 1), sunt aprobate de direcțiile finanțe.

4.1.6. Ministerul Finanțelor stabilește cerințele politicilor contabile-tip aplicabile tuturor autorităților /instituțiilor bugetare în conformitate cu SNCSP. În politicile contabile nu se includ reguli și procedee unice/generale de evidență contabilă.

4.1.7. Dacă SNCSP-urile nu stabilesc metodele de ținere a contabilității referitor la un aspect (problemă) concret(ă), autoritatea/instituția bugetară este în drept să elaboreze metoda respectivă, ținând cont de prevederile cadrului normativ aferent domeniului contabilității și cadrului ce reglementează aspecte analogice, prin coordonare preventivă cu Ministerul Finanțelor.

4.1.8. În cazul când metodologia de evidență contabilă aferentă specificului sectorului patronat, se elaborează în text voluminos, autoritatea/instituția bugetară le aprobă prin ordin, care se anexează la politici contabile.

4.1.9. Organizarea și ~~ținerea~~ evidenței contabile analitice de către fiecare autoritate/instituție bugetară, ține de responsabilitatea acestora.

4.1.10. Politicile contabile se elaborează, se aprobă și se aplică cu respectarea principiilor contabile prevăzute în SNCSP și în conformitate cu prevederile cadrului normativ în vigoare ce reglementează ținerea evidenței contabile și raportării financiare în sectorul bugetar.

4.2. Modificări ale politicilor contabile și modul de aplicare a acestora

4.2.1. Politicile contabile aprobate se utilizează de la o perioadă de gestiune la alta, cu condiția că nu au fost supuse modificărilor.

4.2.2. Politicile contabile se modifică doar în cazul:

- a) modificării cadrului normativ ce reglementează ținerea evidenței contabile și raportării financiare în sectorul bugetar, prin care se schimbă regulile/procedeele de evidență contabilă,
- b) modificării condițiilor de activitate a autorităților/instituțiilor bugetare, inclusiv reorganizarea acestora, modificarea atribuțiilor/funcțiilor executate de acestea,
- c) completării de către autoritate/instituție bugetară cu reguli/tratamente contabile noi/proprii sectorului gestionat, pentru a prezenta informație financiară într-un mod mai relevant și credibil.

4.2.3. Politicile contabile se aplică începând cu perioada de gestiune ulterioară perioadei de gestiune în care au fost aprobate/modificate. În cazul situațiilor expuse în pct.4.2.2, politicile contabile se modifică pe parcursul perioadei de gestiune și se aplică prospectiv (din momentul aprobării).

4.2.4. Modificarea ținerii evidenței contabile a unui element contabil de la metoda de casă la metoda de angajamente sau viceversa - este **o modificare a politicii contabile**.

4.2.5. Modificarea modului de înregistrare, de recunoaștere sau de evaluare (măsurare) a unui fapt economic este privită ca o modificare a politicii contabile.

4.2.6. Autoritatea/instituția bugetară va aplica modificările politicii contabile, rezultate în urma aprobării/modificării SNCSP și a cadrului normativ ce reglementează ținerea evidenței contabile și raportării financiare în sectorul bugetar, în conformitate cu prevederile specifice tranzitorii, prevăzute în cadrul normativ aprobat/modificat de către Ministerul Finanțelor.

4.2.7. La aplicarea retroactivă, autoritatea/instituția bugetară va ajusta valoarea indicatorilor comparativi din rapoartele financiare în perioada de gestiune în care au fost modificate politicile contabile.

4.2.8. Corectarea retroactivă a modificărilor politicilor contabile se efectuează prin înregistrări în subconturile contabile conform cadrului normativ de reglementare a ținerii evidenței contabile și raportării financiare în sistemul bugetar.

4.2.9. În cazul aplicării retroactive a politicii contabile modificate, rapoartele financiare pentru perioadele precedente (anii precedenți) nu sunt supuse revizuirii, înlocuirii sau retransmiterii către utilizatorii rapoartelor financiare.

4.2.10. Atunci când aplicarea retroactivă este evaluată de către Ministerul Finanțelor ca fiind una nepractică, Ministerul Finanțelor va elabora instrucțiuni de aplicare a politicilor contabile proactiv din perioada curentă de raportare.

4.3. Prezentarea informațiilor în notele explicative la raportul financiar anual

4.3.1. Despre informația aferentă modificărilor politicilor contabile, în cazul când acestea: a) au un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei perioade precedente, (b) ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, autoritatea/instituția bugetară va descrie în nota explicativă, și anume:

- (a) Temeiul modificărilor politicilor contabile;
- (b) Conținutul modificărilor politicilor contabile;
- (c) Pentru perioada curentă și pentru perioada precedentă prezentată, valoarea ajustării pentru fiecare element-rând afectat al raportului financiar;
- (d) În cazul aplicării retrospective, o descriere a prevederilor tranzitorii.

4.3.2. Rapoartele financiare ale perioadelor de gestiune ulterioare nu trebuie să repete aceste prezentări de informații.

5. Modificări ale estimărilor contabile

5.1. Ca rezultat al incertitudinilor ce țin de furnizări de servicii, activități comerciale și alte activități, multe elemente din rapoartele financiare nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi doar estimate. Estimarea implică raționamente bazate pe cele mai recente informații veridice disponibile. De exemplu, pot fi prevăzute estimări ale:

- (a) Creanțelor nerecuperabile;
- (b) Valorii juste a activelor financiare;
- (c) Duratei de viață utilă sau beneficiilor economice viitoare din utilizarea activelor,
- (d) Obligațiilor de garanție.

Exemplul 1. *O autoritate/instituție bugetară a pus în funcțiune la începutul anului 202X un utilaj cu valoarea de intrare de 480 000 lei. Durata de funcționare utilă a utilajului conform Catalogului mijloacelor fixe constituie 8 ani. La sfârșitul anului 202X+2 instituția bugetară a stabilit durata de funcționare a utilajului de 3 ani.*

În situația expusă în exemplu, modificarea estimării contabile afectează rezultatele anilor următori (202X+3, 202X+4, 202X+5). Până la modificarea duratei de funcționare utilă, suma anuală a uzurii utilajului a constituit 60 000 lei $[(480\,000\text{ lei} : 8\text{ ani})]$. La sfârșitul anului 202X+2 uzura utilajului a alcătuit 180 000 lei $(60\,000\text{ lei} \times 3\text{ ani})$. După modificarea duratei de funcționare utilă instituția bugetară calculează uzura anuală a utilajului în sumă de 100 000 lei $[(480\,000\text{ lei} - 180\,000\text{ lei}) : 3\text{ ani}]$ și efectuează următoarea înregistrare contabilă:

Dt 231400 "Cheltuieli privind uzura mașinilor și utilajelor" 100 000 lei

Ct 391400 "Uzura mașinilor și utilajelor" 100 000 lei.

Exemplul 2. *În februarie 202X+1 o autoritate/instituție bugetară realizează fierul uzat obținut în urma casării unui utilaj. Valoarea realizabilă netă a materialelor ieșite constituie 1500 lei. Valoarea de bilanț a fierului uzat la 31.12.202X este 2000 lei.*

În baza datelor din exemplu, stocul de materiale (fierul uzat) a fost depreciat și e necesară modificarea valorii de bilanț a acestuia. Prin urmare, autoritatea/instituția bugetară înregistrează în anul 202X efectul modificării estimării contabile în sumă de 500 lei $(1500\text{ lei} - 2\,000\text{ lei})$ după cum urmează:

Dt 289900 "Alte cheltuieli ale autorităților/instituțiilor bugetare" 500 lei

Ct 339290 "Alte micșorări a valorii altor materiale" 500 lei.

5.2. Utilizarea estimărilor este o parte esențială a întocmirii rapoartelor financiare și nu le subminează veridicitatea.

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

5.4. O modificare a bazei de evaluare (măsurare) aplicate reprezintă o modificare de politică contabilă, și nu o modificare de estimare contabilă. Atunci când este dificil să se facă distincția între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare contabilă, modificarea este tratată ca o modificare de estimare contabilă.

5.5. În măsura în care o modificare de estimare contabilă dă naștere la modificări de active și datorii sau afectează un element de active nete aceasta trebuie recunoscută prin ajustarea valorii contabile a activului, a datoriei sau a elementului de active nete aferent(e) în perioada modificării.

5.6. Efectul modificării unei estimări contabile, alta decât o modificare careia i se aplica punctul 5.5., trebuie recunoscut prospectiv prin includerea ei în venituri sau cheltuieli.

5.7. Recunoașterea prospectivă a efectului unei modificări de estimare contabilă înseamnă că modificarea este aplicată faptelor economice de la data modificării estimării. O modificare de estimare contabilă poate afecta numai veniturile sau cheltuielile perioadei de gestiune curente, cât și al perioadelor de gestiune viitoare.

Exemplul 3. O modificare a estimării duratei de viață utilă a unui activ amortizabil sau a beneficiilor economice viitoare din utilizarea lui afectează cheltuiala cu amortizarea în perioada curentă și în fiecare perioadă viitoare de-a lungul duratei de viață utilă rămasă a activului. În ambele cazuri, efectul modificării aferente perioadei curente este recunoscut drept venit sau cheltuială în perioada curentă. Dacă există, efectul asupra perioadelor viitoare este recunoscut în acele perioade viitoare.

5.8. Prezentarea informațiilor în notele explicative la raportul financiar anual

5.8.1. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte conținutul unei modificări de estimare contabilă care are efect în perioada curentă sau se așteaptă să aibă efect în perioadele viitoare.

5.8.2. Dacă valoarea efectului modificării estimării contabile în perioadele viitoare nu este prezentată din cauza faptului că estimarea este imposibilă, autoritatea/instituția bugetară trebuie să menționeze acest fapt.

6. Erori

6.1. Erorile pot apărea în evidența contabilă la recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor rapoartelor financiare.

6.2. **Nu se tratează ca erori** modificările politicilor și estimărilor contabile, lipsurile și plusurile de active și datorii constatate la inventariere, sumele amenzilor, penalităților și despăgubirilor pentru prejudiciul cauzat, sumele creanțelor compromise și datoriilor expirate decontate, pierderile aferente returnării activelor livrate în anii precedenți, sumele reducerilor

de preț, discounturilor și rabaturilor acordate/primate în perioada de gestiune pentru livrările/achizițiile efectuate în anii precedenți.

6.3. Rapoartele financiare nu sunt conforme cu cadrul normativ în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative făcute pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de numerar ale unei autorități/instituții bugetare.

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

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

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

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

Exemplul 4. În luna februarie 202X+1, la întocmirea rapoartelor financiare pe anul 202X, o instituție bugetară a depistat că în valoarea de intrare a unui utilaj, care a fost procurat în decembrie 202X, nu au fost incluse costurile de transport în sumă de 10 500 lei. Acestea au fost eronat atribuite la cheltuieli (servicii de transport).

În baza datelor din exemplu, s-a depistat o eroare a perioadei curente și este corectată înainte de aprobarea rapoartelor financiare.

Astfel, instituția bugetară, la 31 decembrie 202X înregistrează corectarea erorii comise după cum urmează:

1. Stornarea formulei eronate:

Dt 222400 "Servicii de transport" -10500 lei

Ct 519220 "Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar" -10500 lei

2. Întocmirea formulei corecte:

Dt 314110 "Procurarea mașinilor și utilajelor" 10500 lei

Ct 519220 "Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar" 10500 lei

6.6. Corectarea erorii comise în perioadele de gestiune precedente și depistate în perioada de gestiune curentă sunt corectate retroactiv prin intermediul grupei de conturi 723000 "Corectarea rezultatelor anilor precedenți ale autorităților/instituțiilor bugetare".

6.7. Autoritate/instituție bugetară trebuie să corecteze retroactiv erorile semnificative ale perioadei precedente în primul set de rapoarte financiare elaborat după depistarea acestora.

Exemplul 5. În mai 202X +1 s-a depistat că autoritatea/instituția bugetară nu a înregistrat venituri calculate în sumă de 40 500 lei, rezultate dintr-un contract de prestări de servicii aferente anului 202X.

În baza datelor din exemplu, instituția bugetară a depistat o eroare a perioadei precedente și corectează eroarea în perioada de gestiune curentă după cum urmează:

Dt 419220 "Creanțe ale clienților din afara sistemului bugetar" 40500 lei

Ct 723100 "Corectarea erorilor contabile" 40500 lei.

Exemplul 6. O instituție bugetară în mai 202X+1 a depistat lipsa înregistrării facturii fiscale (data livrării 20.06.202X) aferente procurării unui utilaj în sumă de 60 000 lei.

În baza datelor din exemplu, instituția bugetară a depistat o eroare a perioadei precedente și corectează eroarea în perioada de gestiune curentă după cum urmează:

1. Înregistrarea (corectarea) valorii de intrare a mijlocului fix:

Dt 314110 "Procurarea mașinilor și utilajelor" 60000 lei

Ct 723100 „Corectarea erorilor contabile" 60000 lei

2. Calcul (corectarea) sumei uzurii (60 000 lei : 60 luni*6 luni):

Dt 723100 „Corectarea erorilor contabile " 6000 lei

Ct 391400 "Uzura mașinilor și utilajelor" 6000 lei

3. Corectarea datoriei

Dt 723100 „Corectarea erorilor contabile " 60000 lei

Ct 519220 "Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar" 60000 lei.

6.8. Corectarea unei erori dintr-o perioadă precedentă nu afectează veniturile sau cheltuielile perioadei de gestiune curente.

6.9. Corectările erorilor se diferențiază de modificările estimărilor contabile. Estimările contabile, prin natura lor, sunt aproximări care pot necesita revizuire pe măsură ce apar informații suplimentare.

6.10. Prezentarea erorilor perioadei precedente

6.10.1. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte următoarele:

- (a) Conținutul erorii perioadei precedente și descrierea fiecărui element-rând afectat al raportului financiar;
- (b) Motivul efectuării erorii în perioadele precedente;
- (c) Descrierea Informației comparative corectate prin aplicarea retroactivă.

6.10.2. Corectarea erorilor comise în perioadele de gestiune precedente nu determină modificarea și prezentarea repetată a rapoartelor financiare ale anilor precedenți.

6.10.3. Rapoartele financiare ale perioadelor ulterioare nu trebuie să repete aceste prezentări de informații.

SNCSP – EVENIMENTE ULTERIOARE PERIOADEI DE RAPORTARE

1. Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie:

- (a) Momentul în care o autoritate/instituție bugetară ar trebui să își ajusteze rapoartele financiare pentru evenimentele ulterioare datei de raportare; și
- (b) Prezentările de informații pe care ar trebui să le facă o autoritate/instituție bugetară cu privire la data la care rapoartele financiare au fost aprobate în vederea emiterii și cu privire la evenimentele ulterioare datei de raportare.

1.2. Prezentul standard prevede, de asemenea, că o autoritate/instituție bugetară nu ar trebui să își întocmească rapoartele financiare pe baza ipotezei continuității activității dacă evenimentele ulterioare datei de raportare indică faptul că această ipoteză nu este adecvată.

2. Domeniu de aplicare

2.1. Autoritatea/instituția bugetară care întocmește și prezintă rapoarte financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard pentru contabilizarea și prezentarea informațiilor privind evenimentele ulterioare datei de raportare.

3. Definiții

3.1. Următorul termen este utilizat în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Evenimentele ulterioare datei de raportare sunt acele evenimente, atât favorabile, cât și nefavorabile, care apar între data de raportare și data la care rapoartele financiare sunt aprobate în vederea emiterii. Se pot identifica două tipuri de evenimente:

- (a) Cele care furnizează dovada condițiilor care au existat la data de raportare (evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea rapoartelor financiare); și
- (b) Cele care arată condițiile care au apărut după data de raportare (evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare).

4. Aprobarea rapoartelor financiare pentru emitere

4.1. Data de raportare reprezintă ultima zi din perioada de raportare la care se referă rapoartelor financiare. Data aprobării pentru emitere reprezintă data la care rapoartele financiare au primit aprobarea de la persoana împuternicită sau de la autoritatea împuternicită să finalizeze acele rapoarte pentru emitere. Opinia de audit este furnizată pentru acele rapoarte financiare care sunt finalizate. Perioada dintre data de raportare și data la care rapoartele financiare sunt autorizate pentru emitere este perioada cuprinsă între 31 decembrie a anului de raportare și 15 aprilie a anului următor pentru autoritățile administrației centrale (AAPC); și 31 decembrie a anului de raportare și 15 martie a anului următor pentru autoritățile administrației publice locale (AAPL).

5. Recunoaștere și măsurare

5.1. În perioada dintre data de raportare și data de aprobare pentru emitere, reprezentanții guvernului pot anunța intențiile guvernului în legătură cu anumite aspecte. Măsura în care aceste intenții guvernamentale anunțate impun recunoașterea drept evenimente care conduc la ajustarea rapoartelor financiare depinde (a) de felul în care ele oferă mai multe informații despre condițiile existente la data de raportare și (b) de faptul dacă există destule dovezi că acest lucru va putea și va fi îndeplinit. În majoritatea cazurilor, anunțarea intențiilor guvernamentale nu va determina recunoașterea unor evenimente care conduc la ajustarea rapoartelor financiare. În schimb, se vor califica în general pentru prezentarea informațiilor ca evenimente care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare.

6. Evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea rapoartelor financiare

6.1. O autoritate/instituție bugetară trebuie să ajusteze valorile recunoscute în rapoartele sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea rapoartelor financiare.

6.2. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea rapoartelor financiare care impun unei autorități/instituții bugetare să ajusteze valorile recunoscute în rapoartele sale financiare sau să recunoască elemente care nu au fost recunoscute anterior:

- (a) Decontarea ulterioară datei de raportare a unui caz juridic care confirmă faptul că o autoritate/instituție bugetară avea o obligație actuală la data de raportare. Autoritatea/instituția bugetară ajustează orice provizion recunoscut anterior legat de acest litigiu în conformitate cu *SNCSF Provizioane, datorii contingente și active contingente*, sau recunoaște un nou provizion. Autoritatea/instituția bugetară nu doar prezintă o datorie contingentă, deoarece decontarea oferă dovezi suplimentare care vor fi luate în considerare în conformitate cu *SNCSF Provizioane, datorii contingente și active contingente*;
- (b) Obținerea de informații după data de raportare care indică faptul că un activ a fost depreciat la data de raportare sau că valoarea unei pierderi din depreciere anterior recunoscută, aferentă activului respectiv, trebuie ajustată. De exemplu: (i) Falimentul unui debitor survenit ulterior datei de raportare confirmă de obicei că la data de raportare exista deja o pierdere aferentă unui cont de creanțe și că autoritatea/instituția bugetară trebuie să ajusteze valoarea contabilă a contului de creanțe; și (ii) Vânzarea stocurilor după data de raportare poate fi o dovadă privind valoarea realizabilă netă a acestora la data de raportare;
- (c) Determinarea ulterior datei de raportare a costului de achiziție a activelor sau a încasărilor din activele vândute înainte de data de raportare;
- (d) Determinarea ulterior datei de raportare a valorii venitului colectat în timpul perioadei de raportare, venit care trebuie împărțit cu alt guvern conform unui acord de distribuire a veniturilor care este în vigoare în timpul perioadei de raportare;
- (e) Determinarea ulterior datei de raportare a plăților pentru bonusurile de performanță care trebuie date personalului dacă autoritatea/instituția bugetară are o obligație legală sau implicită la data de raportare de a face astfel de plăți în urma evenimentelor anterioare acelei date; și
- (f) Descoperirea de fraude sau erori care demonstrează faptul că rapoartele financiare erau incorecte.

Exemplul 1. În februarie anul următor datei de raportare (202X+1) o autoritate/instituție bugetară realizează materiale aflate la evidență. Valoarea realizabilă netă a materialelor ieșite constituie 2000 lei. Valoarea materialelor la data de raportare fiind de 3000 lei.

În baza datelor din exemplu, autoritatea/instituția bugetară va ajusta rapoartele financiare întocmite pentru anul 202X cu suma de 1 000 lei (3 000 lei – 2 000 lei) și va înregistra operațiunea de ajustare ca micșorare simultană a valorii materialelor și a altor cheltuieli ale autorităților/instituțiilor bugetare, după cum urmează:

Debit Cheltuieli aferente deprecierei activelor -1000 lei

Credit Ajustări pentru deprecierea stocurilor -1000 lei

Exemplul 2. În luna ianuarie o autoritate/instituție bugetară a depistat o factură fiscală necontabilizată în anul precedent în sumă de 5000 lei pentru serviciile prestate de către un furnizor.

În baza datelor din exemplu, autoritatea/instituția bugetară va ajusta rapoartele financiare întocmite pentru anul 202X cu suma de 5000 lei și va înregistra operațiunea de ajustare ca majorare simultană a valorii cheltuielilor serviciilor prestate autorității/instituției bugetare și a datoriilor față de furnizor, după cum urmează:

Debit 222000 „Servicii” -5000 lei

Credit 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar” -5000 lei

7. Evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare

7.1. O autoritate/instituție bugetară nu trebuie să ajusteze valorile recunoscute în rapoartele sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare.

7.2. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare:

- a) distrugerea activelor autorității/instituției bugetare prin inundații care au loc după perioada de raportare nu indică faptul că activele autorității/instituției bugetare au fost depreciate la sfârșitul perioadei de raportare. Prin urmare, rapoartele financiare nu ar trebui să fie ajustate pentru a ține seama de pierderea din depreciere care a apărut după încheierea perioadei de raportare;
- b) inițierea unui litigiu împotriva autorității/instituției bugetare care rezultă din evenimente care au avut loc după perioada de raportare nu indică existența unei datorii la data de raportare și, prin urmare, nu va declanșa recunoașterea pasivului în rapoartele financiare;
- c) atunci când o autoritate/instituție bugetară responsabilă cu operarea anumitor programe de servicii pentru comunitate decide să ofere/distribuie beneficii suplimentare după data de raportare, dar înainte de aprobarea rapoartelor financiare, în mod direct sau indirect, participanților la acele programe. Autoritatea/instituția bugetară nu va ajusta cheltuielile recunoscute în rapoartele sale financiare în perioada curentă de raportare, cu toate că beneficiile suplimentare pot îndeplini condițiile pentru prezentarea informațiilor drept evenimente care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare.

Exemplul 3. În luna martie 202X+1, la întocmirea rapoartelor financiare pe anul 202X, în urma unui incendiu a fost distrusă o clădire a instituției bugetare.

În baza datelor din exemplu, instituția bugetară, nu înregistrează corectarea valorii clădirii distruse în rapoartele financiare, dar va estima dauna și va menționa faptul dat în raportul narativ.

Exemplul 4. În luna februarie 202X +1 autoritatea/instituția bugetară a fost atrasă într-un litigiu privind o pretinsă datorie de livrări de mărfuri efectuate în ianuarie.

În baza datelor din exemplu, instituția bugetară nu va indica existența unei datorii la data de raportare și nu va ajusta rapoartele financiare.

8. Continuitatea activității

8.1. Stabilirea măsurii în care ipoteza continuității activității este potrivită trebuie abordată de fiecare autoritate/instituție bugetară. Pentru o autoritate/instituție bugetară poate să nu se aplice principiul continuității activității deoarece guvernul din care face parte a decis să își transfere toate activitățile unei alte autorități/instituții bugetare. Totuși, această restructurare nu are niciun impact asupra evaluării continuității activității guvernului în sine.

8.2. O autoritate/instituție bugetară nu trebuie să își întocmească rapoartele financiare pe baza principiului continuității activității dacă cei responsabili pentru întocmirea rapoartelor financiare sau organismul de conducere determină ulterior datei de raportare fie (a) că există o intenție de a lichida autoritatea/instituția bugetară sau de a înceta activitatea, fie (b) că nu există nicio alternativă realistă în afară de aceasta.

8.3. În cazul autorităților/instituțiilor bugetare ale căror operațiuni sunt în mare parte finanțate de la buget, aspectele privind continuitatea activității apar în general doar dacă guvernul își anunță intenția de a opri finanțarea autorității/instituției bugetare.

8.4. Dacă ipoteza continuității activității nu mai este potrivită, prezentul standard impune unei autorități/instituții bugetare să reflecte acest lucru în cadrul rapoartelor sale financiare. Impactul unei astfel de schimbări va depinde de anumite circumstanțe ale autorității/instituției bugetare, de exemplu, dacă operațiunile urmează să fie transferate unei alte autorități/instituții bugetare de stat, vândute sau lichidate. Este necesar raționamentul pentru a determina măsura în care este nevoie de o modificare în valoarea contabilă a activelor și datoriilor.

8.5. SNCSP *Prezentarea Rapoartelor Financiare* prevede prezentarea anumitor informații dacă Rapoartele financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității. SNCSP *Prezentarea rapoartelor financiare* prevede că, atunci când rapoartele financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității activității, acest lucru trebuie prezentat, împreună cu baza pe care s-au întocmit rapoartele financiare și motivul pentru care s-a considerat că autorității/instituției bugetare nu i se aplică principiul continuității activității; sau

9. Restructurare

9.1. Atunci când o restructurare anunțată ulterior datei de raportare respectă definiția unui eveniment care nu conduce la ajustarea rapoartelor financiare, prezentările de informații necesare sunt realizate în conformitate cu prezentul standard. Îndrumările privind recunoașterea provizioanelor asociate cu restructurarea se regăsesc în SNCSP *Provizioane, Datorii Contingente și Active Contingente*. Doar pentru că o restructurare implică cedarea unei componente a unei autorități/instituții bugetare, acest lucru nu înseamnă în sine că se pune sub semnul întrebării capacitatea autorității/instituției bugetare de a-și continua

activitatea. Totuși, dacă o restructurare anunțată ulterior datei de raportare înseamnă că o autoritate/instituție bugetară nu mai este o autoritate/instituție bugetară căreia i se aplică principiul de continuitate a activității, atunci natura și valoarea activelor și datoriilor recunoscute se pot modifica.

10. Prezentarea informațiilor privind data aprobării pentru emitere

10.1. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte informații cu privire la data la care rapoartele financiare au fost aprobate în vederea emiterii, precum și persoana care le-a aprobat.

11. Actualizarea prezentării informațiilor privind condițiile de la data de raportare

11.1. Dacă autoritatea/instituția bugetară primește informații ulterior datei de raportare, dar înainte ca rapoartele financiare să fie aprobate în vederea emiterii, privind condițiile care au existat la data de raportare, atunci autoritatea/instituția bugetară trebuie să actualizeze prezentările de informații care se referă la aceste condiții conform noilor informații.

11.2. În unele cazuri, autoritatea/instituția bugetară trebuie să actualizeze prezentările de informații în rapoartele sale financiare pentru a reflecta informațiile primite ulterior datei de raportare, dar înainte ca rapoartele financiare să fie aprobate în vederea emiterii, chiar dacă informațiile nu afectează valorile pe care autoritatea/instituția bugetară le recunoaște în rapoartele sale financiare.

11.3. Un exemplu în care este necesar să se actualizeze prezentarea de informații este situația în care se identifică, ulterior datei de raportare, dovezi privind o datorie contingentă care a existat la data de raportare. În plus față de analizarea necesității recunoașterii actuale a unui provizion, autoritatea/instituția bugetară actualizează prezentările de informații cu privire la datoria contingentă în contextul dovezii respective.

12. Prezentarea evenimentelor ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare

12.1. Dacă evenimentele ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice luate de utilizatori pe baza rapoartelor financiare. În consecință, autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare:

- (a) Conținutul evenimentului; și**
- (b) O estimare a efectului său financiar sau o declarație conform căreia o astfel de estimare nu poate fi realizată.**

12.2. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea rapoartelor financiare, dar care în general vor avea ca rezultat prezentarea informațiilor cu privire la:

- a) scădere neobișnuit de mare a valorii proprietății înregistrate la valoarea justă, dacă acea scădere nu are legătură cu starea proprietății la data de raportare, ci este din cauza circumstanțelor care au apărut ulterior datei de raportare;
- b) autoritatea/instituția bugetară decide ulterior datei de raportare să ofere/distribuie beneficii substanțiale suplimentare în viitor, direct sau indirect, participanților în programele de servicii în folosul comunității, programe pe care aceasta le administrează, iar acele beneficii suplimentare au un impact major asupra autorității/instituției bugetare;
- c) restructurarea autorității/instituției bugetare sau externalizarea tuturor sau a majorității activităților întreprinse în prezent de către autorități/instituții bugetare, ulterior datei de raportare;
- d) anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități sau a unui program semnificativ, de cedare de active sau de decontare a datoriilor atribuibile unei activități întrerupte sau unui program semnificativ, sau încheierea de acorduri pentru a vinde astfel de active sau de a deconta astfel de datorii (îndrumări referitoare la tratamentul și prezentarea informațiilor cu privire la activitățile întrerupte pot fi găsite în standardele de contabilitate internaționale sau naționale relevante care tratează activitățile întrerupte);
- e) achiziții majore și cedări de active;
- f) distrugerea unei clădiri importante, survenită în urma unui incendiu ulterior datei de raportare;
- g) anunțarea sau începerea implementării unei restructurări majore (a se vedea SNCSP *Provizioane, Datorii Contingente și Active Contingente*);
- h) modificări neobișnuit de mari survenite ulterior datei de raportare în prețurile activelor sau cursurile de schimb valutar;
- i) implicarea în angajamente sau datorii contingente semnificative, de exemplu, prin emiterea de garanții semnificative ulterior datei de raportare; și
- j) începerea unui litigiu major generat doar în urma unor evenimente ulterioare datei de raportare.

SNCSP PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE ȘI ACTIVE CONTINGENTE

1. Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este

- (a) de a defini provizioanele, datoriile contingente și activele contingente și
- (b) de a identifica în ce circumstanțe trebuie recunoscute provizioane, modul în care trebuie să fie măsurate acestea și ce informații trebuie prezentate cu privire la ele.

Standardul prevede, de asemenea, ca anumite informații referitoare la datoriile contingente și activele contingente să fie prezentate în notele la rapoartele financiare, pentru a permite utilizatorilor să le înțeleagă natura, plasarea în timp și valoarea.

2. Domeniu de aplicare

2.1. Autoritate/instituție bugetară care întocmește și prezintă rapoartele financiare conform contabilității de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente, cu excepția:

- (a) **Beneficiile sociale încadrate în SNCSP corespunzător.**
- (b) **Celor care intră sub incidența altui SNCSP;**
- (c) **Cele care rezultă din beneficiile angajaților, cu excepția beneficiilor pentru terminarea contractului de muncă a angajaților care apar ca urmare a unei restructurări, astfel cum sunt tratate în prezentul standard.**

2.2. Prezentul standard nu se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanțiilor) care intră sub incidența SNCSP, *Instrumente financiare*.

3. Definiții

3.1. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

O obligatie implicită este o obligație care rezultă din acțiunile unei autorități/instituții bugetare în cazul în care:

- a) prin stabilirea unei practici anterioare, prin politicile publicate sau printr-o declarație curentă suficient de specifică, autoritatea/instituția bugetară a indicat altor părți că își va asuma anumite responsabilități; și
- b) ca rezultat, autoritatea/instituția bugetară a creat celorlalte părți implicate așteptarea justificată că își va onora acele responsabilități.

Un activ contingent este un activ posibil apărut ca urmare a unor evenimente trecute și a cărui existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unui sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul autorității/instituției bugetare.

O datorie contingentă este:

- a) **O obligație posibilă** apărută ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul autorității/instituției bugetare ; sau
- b) **O obligație actuală** apărută ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută deoarece:
 - (i) Este improbabil ca pentru decontarea acestei obligații să fie necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; sau
 - (ii) Valoarea obligației nu poate fi măsurată suficient de fiabil.

O obligație legală este o obligație care rezultă:

- a) Dintr-un contract (din clauzele sale explicite sau implicite);
- b) Din legislație; sau
- c) Din alte principii de drept (de exemplu decizia instanței de judecată).

Un eveniment care obligă este un eveniment care generează o **obligație legală sau implicită** care nu îi dă autorității/instituției bugetare o alternativă realistă în afara îndeplinirii obligației respective.

Un provizion este o datorie cu plasare în timp sau valoare incertă.

O restructurare este un program planificat și controlat de conducere care modifică semnificativ fie:

- a) Domeniul activităților unei autorități/instituții bugetare; fie
- b) Maniera în care se desfășoară acele activități.

3.2. Provizioane și alte datorii

3.2.1. Provizioanele se pot distinge de alte datorii, precum datoriile de plată sau angajamentele contabile, deoarece există o incertitudine privind plasarea în timp sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare pentru decontarea lor. Spre deosebire de acestea:

- (a) **Datoriile de plată** sunt obligații de a plăti bunuri sau servicii primite sau furnizate și care au fost facturate sau convenite în mod oficial cu furnizorul (și includ plățile legate de beneficiile sociale în cazul în care există acorduri oficiale pentru valori specificate); și
- (b) **Angajamentele contabile** sunt obligații de a plăti bunuri sau servicii primite sau furnizate, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau convenite în mod oficial cu furnizorul, inclusiv sumele datorate angajaților (de exemplu, sumele angajate pentru concediul plătit). Deși uneori este necesară estimarea valorii sau a plasării în timp a angajamentelor, gradul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

3.2.2. Angajamentele sunt adesea raportate în conturile de datorii, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

3.3. Relația dintre provizioane și datoriile contingente

3.3.1. În sens larg, toate provizioanele sunt contingente, deoarece sunt incerte din punctul de vedere al plasării în timp sau al valorii lor. Cu toate acestea, în prezentul standard, termenul „**contingent**” este folosit pentru datoriile și activele care nu sunt recunoscute în conturi bilanțiere, deoarece existența lor va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul autorității/instituției bugetare. De asemenea, termenul „**datorie contingentă**” este utilizat pentru datoriile care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere.

3.3.2. Prezentul standard face distincție între:

- (a) **Provizioane** – care sunt recunoscute ca datorii (presupunând că se poate face o estimare fiabilă) deoarece ele constituie obligații actuale și este probabil ca, pentru decontarea obligațiilor, să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; și
- (b) **Datorii contingente** – care nu sunt recunoscute ca datorii deoarece sunt fie:
 - i. **Obligații posibile**, deoarece nu s-a confirmat încă dacă autoritatea/instituția bugetară are o obligație actuală care ar putea genera o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; fie
 - ii. **Obligații actuale** care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere din prezentul standard (deoarece fie nu este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de fiabilă a valorii obligației).

4. Provizioane

4.1. Recunoașterea provizioanelor

4.1.1. Un provizion trebuie recunoscut în cazul în care:

- 1) autoritatea/instituția bugetară are o **obligație actuală (legală sau implicită)** generată de un eveniment trecut;
- 2) este probabil ca pentru decontarea acestei obligații să fie necesară o **ieșire de resurse** încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; și
- 3) poate fi realizată o **estimare credibilă a valorii obligației**.

Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiții, nu trebuie recunoscut un provizion.

4.1.2. În unele cazuri, nu este clar dacă există o **obligație actuală**. În aceste cazuri, se consideră că un eveniment trecut dă naștere unei obligații actuale dacă, ținând cont de toate dovezile disponibile, este mai probabil ca la data raportării să existe o obligație actuală.

4.1.3. Un eveniment trecut care duce la o obligație prezentă se numește eveniment obligatoriu. Pentru ca un eveniment să fie un eveniment obligatoriu, este necesar ca entitatea să nu aibă o alternativă realistă la decontarea obligației create de eveniment. Această situație intervine doar în următoarele cazuri:

- a) În cazul în care executarea obligației poate fi pusă în aplicare prin lege; sau

- b) În cazul unei obligații implicite, dacă evenimentul (care poate fi o acțiune a autorității/instituției bugetare) determină terțe părți să se aștepte, în mod justificat, că autoritatea/instituția bugetară își va onora obligația.

4.1.4. Rapoartele financiare prezintă poziția financiară a unei autorități/instituții bugetare la sfârșitul perioadei de raportare, și nu poziția sa financiară posibilă în viitor. Prin urmare, nu se recunosc provizioane pentru costurile care trebuie suportate pentru continuarea activităților curente ale unei autorități/instituții bugetare în viitor. Singurele datorii recunoscute în rapoartele financiare a unei autorități/instituții bugetare sunt acelea care există la data de raportare.

4.1.5. Valoarea recunoscută drept provizion trebuie să fie cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru a deconta obligația actuală la data de raportare.

4.1.6. Estimările rezultatelor și ale efectelor financiare sunt determinate de raționamentul contabil și completate de experiența unor evenimente similare și, în anumite cazuri, de rapoartele unor experți independenți. Dovezile analizate includ orice dovezi suplimentare furnizate de evenimente ulterioare datei de raportare.

4.1.7. Pentru determinarea celei mai bune estimări a unui provizion trebuie luate în considerare riscurile și incertitudinile care afectează inevitabil multe evenimente și împrejurări.

4.1.8. Veniturile obținute din ieșirea preconizată a activelor nu influențează evaluarea unui provizion.

4.1.9. O ieșire de resurse sau alt eveniment este considerat(ă) probabil(ă) dacă există mai multe șanse ca evenimentul în cauză să se întâmple decât să nu se întâmple, adică dacă probabilitatea ca evenimentul să aibă loc este mai mare decât probabilitatea ca evenimentul să nu aibă loc. În cazul în care existența unei obligații actuale este improbabilă, autoritatea/instituția bugetară prezintă o **datorie contingentă**, cu excepția situației în care posibilitatea să intervină o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii este redusă.

4.1.10. Utilizarea estimărilor este o componentă esențială a întocmirii rapoartelor financiare și nu reduce credibilitatea acestora. Acest lucru este valabil în special în cazul provizioanelor, care, prin natura lor, sunt mai incerte decât majoritatea celorlalte active sau datorii.

4.1.11. În cazurile extrem de rare în care nu se poate face o estimare credibilă, există o datorie care nu poate fi recunoscută în conturile bilanțiere. O astfel de datorie este contabilizată ca **datorie contingentă**.

Exemplul 1. Conform situației din 31.12.202X la autoritate/instituție bugetară au rămas neutilizate 600 zile de concediu pentru acest an. Salariu mediu pentru o zi constituie 700 lei. Conform datelor din exemplu, la 31.12.202X autoritatea/instituția bugetară va constitui un provizion în sumă de 420 000 lei (600 zile x 700 lei), care se reflectă după cum urmează:

Dt 211190 „Alte plăți salariale” 420 000 lei

Ct 519920 „Provizioane curente” 420 000 lei

4.2. Modificări ale provizioanelor

4.2.1. Provizioanele trebuie revizuite la fiecare dată de raportare și trebuie ajustate astfel încât să reflecte cea mai bună estimare curentă.

4.2.2. În cazul în care nu mai este probabil că pentru decontarea obligației va fi necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii, provizionul se anulează prin decontare la alte venituri ale autorităților/instituțiilor bugetare.

4.3. Utilizarea provizioanelor

4.3.1. Un provizion trebuie utilizat numai pentru cheltuielile pentru care a fost recunoscut inițial.

4.3.2. Utilizarea provizioanelor se contabilizează ca diminuare a provizioanelor create și majorare a altor datorii ale autorităților /instituțiilor bugetare.

4.4. Restructurare

4.4.1. Exemple de evenimente care pot fi atribuite definiției de restructurare sunt:

- (a) Încheierea sau cedarea unei activități sau a unui serviciu;
- (b) Închiderea unei subdiviziuni sau încetarea activităților unei agenții guvernamentale dintr-o locație sau regiune specifică sau relocarea activităților dintr-o regiune în alta;
- (c) Modificări ale structurii de conducere, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere sau a unui serviciu executiv; și
- (d) Reorganizări fundamentale care influențează obiectivele principale ale activităților autorității/instituției bugetare.

4.4.2. Este recunoscut un **provizion aferent costurilor de restructurare** numai dacă sunt îndeplinite criteriile generale de recunoaștere a provizioanelor prevăzute la punctul 4.1.1..

4.4.3. O obligație implicită de restructurare apare numai atunci când autoritatea/instituția bugetară dispune de hotărâre de guvern sau decizie a consiliului local cu privire la reorganizare, care servesc drept temei pentru calculul provizionului de restructurare.

4.4.4. În cazul în care restructurarea prevede reduceri de personal, în momentul aprobării hotărârii de guvern sau deciziei consiliului local cu privire la reorganizare, autoritatea /instituția bugetară calculează provizion pentru compensații pentru încetarea contractului de muncă.

4.4.5. În cadrul sectorului public, restructurarea poate avea loc la nivelul întregului guvern, la nivelul portofoliului sau ministerului sau la nivel de agenție.

4.4.5. O decizie de restructurare aprobată înainte de data de raportare generează obligație implicită la data de raportare.

4.4.6. Dacă autoritatea/instituția bugetară începe implementarea unui plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data de raportare, poate fi necesară prezentarea informațiilor conform SNCSP 14, Evenimente ulterioare datei de

raportare, iar neprezentarea informațiilor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza rapoartelor financiare.

4.4.7. Un provizion de restructurare trebuie să includă numai cheltuielile directe aferente restructurării.

4.4.8. Un provizion de restructurare nu include costuri precum costurile de:

- (a) Recalificare sau relocare a personalului permanent;
- (b) Marketing; sau
- (c) Investiție în noi sisteme și rețele de distribuție.

Aceste cheltuieli privesc gestionarea viitoare a unei activități și nu reprezintă datorii de restructurare la data de raportare. Astfel de cheltuieli sunt recunoscute pe aceeași bază ca în cazul în care apar independent de restructurare.

4.5. Prezentarea informațiilor

4.5.1. Pentru fiecare clasă de provizioane, autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte:

- (a) Valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei de gestiune;
- (b) Provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei de gestiune, inclusiv majorările provizioanelor existente;
- (c) Sumele utilizate în cursul perioadei de gestiune;
- (d) Sumele anulate în cursul perioadei de gestiune.

Nu sunt prevăzute informații comparative.

5. Datorii contingente

5.1. Autoritatea/instituția bugetară nu trebuie să recunoască în conturile bilanțiere o datorie contingentă. Datoriile contingente ale bugetelor și ale autorităților/instituțiilor bugetare sunt reflectate la subconturi extrabilanțiere distincte.

5.2. Dacă devine probabil că va fi necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru un element care a fost anterior tratat ca datorie contingentă, este recunoscut provizion în rapoartele financiare ale perioadei în care are loc modificarea probabilității (cu excepția cazurilor când nu se poate face o estimare fiabilă).

5.3. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de datorii contingente la data raportării, o scurtă descriere a conținutului datoriei contingente

6. Active contingente

6.1. Autoritatea/instituția bugetară nu trebuie să recunoască în conturile bilanțiere un activ contingent. Activele contingente ale bugetelor sunt reflectate la subcontul 811440 Creanțe contingente, iar cele ale autorităților/instituțiilor bugetare (de exemplu suma lipsurilor și delapidărilor de mijloace bănești și valori materiale constatate la inventariere și transmise în organele de anchetă, sau suma reclamațiilor înaintate de autorități/instituții bugetare către

organele de anchetă) sunt înregistrate la 8227 Creanțe contingente ale autorității/ instituției bugetare.

6.2. Activele contingente nu sunt recunoscute în conturile bilanțiere, deoarece acest lucru poate duce la recunoașterea veniturilor care nu pot fi realizate niciodată. Cu toate acestea, atunci când realizarea veniturilor este practic sigură, atunci activul aferent nu este un activ contingent și este înregistrat la creanțe.

6.3. Autoritatea/instituția bugetară trebuie să prezinte o scurtă descriere a naturii activelor contingente la data de raportare.

Provizioane, datorii contingente, active contingente și rambursări

Prezentele tabele însoțesc, dar nu fac parte din SNCSP.

Provizioane și datorii contingente

Atunci când, ca urmare a unor evenimente trecute, se poate înregistra o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru decontarea (a) unei obligații actuale sau (b) unei posibile obligații a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte care nu sunt în totalitate sub controlul entității.		
Există o obligație actuală care probabil necesită o ieșire de resurse.	Există o obligație posibilă sau o obligație actuală care ar putea să necesite o ieșire de resurse, însă este probabil că acest lucru nu se va întâmpla.	Există o obligație posibilă sau o obligație actuală, dar este puțin probabilă o ieșire de resurse.
Se recunoaște un provizion.	Nu se recunoaște niciun provizion.	Nu se recunoaște niciun provizion.
Este necesară prezentarea de informații referitoare la provizion .	Este necesară prezentarea de informații referitoare la datoria contingentă.	Nu este necesară prezentarea de informații.

O datorie contingentă apare, de asemenea, în cazul foarte rar în care există o datorie ce nu poate fi recunoscută din cauza faptului că nu poate fi evaluată în mod fiabil. Este prevăzută prezentarea de informații referitoare la datoria contingentă.

SNCSP „STOCURI”

1. Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru stocuri. O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie valoarea costului ce urmează a fi recunoscută drept activ și reportată până când veniturile aferente sunt recunoscute. Prezentul standard furnizează îndrumări referitoare la determinarea costului și la recunoașterea ulterioară a acestuia drept cheltuială, inclusiv orice reducere a valorii realizabile nete. De asemenea, standardul furnizează îndrumări cu privire la formulele de determinare a costului care sunt utilizate la calcularea costurilor stocurilor.

2. Domeniu de aplicare

2.1. Acest standard se aplică tuturor stocurilor, cu excepția:

- (a) Instrumentelor financiare (a se vedea SNCSP „Instrumente financiare”);
- (b) Activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării (a se vedea SNCSP „Agricultura”); și
- (c) Serviciilor în curs de desfășurare furnizate gratuit sau pentru o contravaloare nominală direct ca schimb de la beneficiari.

3. Definiții

3.1. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Costul curent de înlocuire este costul pe care l-ar suporta autoritatea/instituția bugetară pentru a dobândi activul la data de raportare.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat pe parcursul desfășurării normale a activității, diminuat cu costurile estimate pentru finalizare (completare) și costurile estimate necesare efectuării vânzării, schimbului sau distribuiri.

O tranzacție de schimb este cea în care autoritatea/instituția bugetară primește active sau servicii sau acestea i se sting datorii și oferă direct celeilalte părți în schimbul acestora o valoare aproximativ egală (în primul rând sub forma numerarului, bunurilor, a serviciilor sau a utilizării activelor).

Tranzacții non-schimb reprezintă tranzacțiile care nu sunt tranzacții de schimb, în care, o autoritate/instituție bugetară fie obține o valoare de la o altă autoritate/instituție bugetară sau entitate, fără a oferi direct în schimb o valoare aproximativ egală, fie oferă o valoare unei alte autorități/instituții bugetare sau altei entități fără a primi direct în schimb o valoare aproximativ egală.

Stocurile sunt active:

- a) sub formă de materiale consumate pentru necesități proprii în procesul de activitate;
- b) sub formă de materiale utilizate pentru prestarea anumitor servicii;
- c) materiale utilizate pentru reparația curentă d) materiale deținute pentru vânzare sau distribuire;
- d) producția în curs de execuție;

- e) materia primă utilizate pentru fabricarea activelor nefinanciare, inclusiv producției finite;
- f) materiale procurate pentru revânzare (mărfuri).

4. Evidența analitică a stocurilor

4.1. Sarcinile de bază ale evidenței stocurilor sunt:

- 1) asigurarea integrității și controlului asupra circulației și folosirii corecte a tuturor valorilor materiale;
- 2) respectarea normelor stabilite de stocuri și cheltuieli;
- 3) depistarea oportună a materialelor nefolosite, care urmează a fi realizate în modul stabilit;
- 4) primirea unor informații exacte despre soldurile care se află în depozitele instituțiilor.

4.2. În sectorul bugetar stocurile cuprind combustibil, carburanți și lubrifianți, piese de schimb, produse alimentare, medicamente și materiale sanitare, materiale pentru scopuri didactice, științifice și alte scopuri, materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou, materiale de construcție, accesorii de pat, îmbrăcăminte, încălțăminte, stocuri militare, rezerve materiale, produse în curs de execuție.

4.3. Atunci când un stat menține diverse rezerve materiale, cum ar fi rezerve materiale (de exemplu, petrol), care să fie utilizate în caz de urgență sau în alte situații (de exemplu, dezastre naturale sau alte urgențe în apărarea civilă), acestea sunt recunoscute ca stocuri în sensul prezentului standard și sunt tratate ca atare.

4.4. Stocurile militare constau în stocuri de unică folosință, precum muniție, rachete, bombe furnizate de arme sau sisteme de armament. Totuși, unele tipuri de proiectile pot fi contabilizate în conformitate cu SNCSP *Imobilizări corporale* dacă îndeplinesc criteriile de clasificare din respectivul standard.

4.5. În mai multe autorități/instituții bugetare, stocurile vor fi utilizate mai degrabă pentru necesități proprii decât la bunurile achiziționate și deținute în vederea revânzării sau la bunurile produse în vederea vânzării. Costurile suportate în vederea îndeplinirii unui angajament obligatoriu care nu crează stocuri (sau active care sunt descrise în domeniul de aplicare al unui alt Standard) sunt contabilizate în conformitate cu SNCSP Venituri.

4.6. În scopul garantării integrității și organizării corecte a evidenței stocurilor este necesar să se asigure organizarea, în modul convenit, a evidenței operațiilor de depozit. Stocurile trebuie păstrate în încăperi special amenajate (depozite). Modul de păstrare a stocurilor în încăperile depozitelor trebuie să asigure operativitatea operațiilor de recepționare, eliberare și inventariere. Responsabilitatea pentru primirea, păstrarea și eliberarea stocurilor se pune în sarcina responsabililor de valori materiale, desemnați prin ordinul conducătorului instituției. Substituirea acestor persoane trebuie să fie însoțită de inventarierea depozitelor și întocmirea actelor de predare-primire, aprobate de conducătorul instituției.

4.7. Locurile de păstrare a valorilor materiale trebuie să fie dotate cu utilaje de cântărit, instrumente de măsurat, vase de măsurat și alte dispozitive de control.

4.8. Contabilitatea analitică a stocurilor se ține în expresie cantitativă și valorică. Evidența valorilor materiale se ține după denumirile materialelor și persoanele responsabile.

4.9. Evidența stocurilor la depozit este dusă de către responsabilii de valorile materiale în registrul de evidență a operațiilor de depozit f.nr.12 numai după denumiri, categorii și calitate.

4.10. Contabilitatea exercită sistematic controlul asupra intrării și consumului stocurilor, care se află în depozit, comparând înregistrările proprii cu înregistrările făcute la depozit.

4.11. Materialele și produsele alimentare se înscriu în registrele de evidență a intrării în baza documentelor primare (facturi, acte, etc.) cu data de primire a valorilor. În documentele primare trebuie să fie indicate următoarele date: furnizorul materialelor și produselor alimentare, denumirea, calitatea, cantitatea (greutatea), prețul, suma, data de intrare în depozit și recipisa responsabilului pentru valorile materiale primite.

4.12. În cazurile în care există neconcordanțe cu datele din documentele furnizorului, se întocmește un act de primire f.nr.33. Actul se întocmește de către comisia de primire în două exemplare, cu participarea obligatorie a șefului de depozit și reprezentantului furnizorului. Un exemplar al actului servește pentru evidența stocurilor primite, celălalt – pentru expedierea scrisorii de reclamație furnizorului.

5. Criteriile de recunoaștere

5.1. Recunoașterea stocurilor are loc în cazul respectării simultante a următoarelor criterii:

- 1) sunt controlate de autoritate/instituție bugetară, adică se află în proprietatea acesteia;
- 2) există probabilitatea obținerii de către autoritate/instituție bugetară a beneficiilor economice viitoare din utilizarea stocurilor;
- 3) sunt destinate utilizării în termen de 12 luni sau destinate vânzării
- 4) costul de intrare poate fi determinat în mod credibil.

5.2. În cazul nerespectării acestor criterii, activele procurate sînt recunoscute ca cheltuieli curente, imobilizări corporale sau reflectate în conturi extrabilanțiere. De exemplu: la procurarea stocurilor de materialelor pentru desfășurarea simpozioanelor, conferințelor, seminarelor, deservirea delegațiilor străine acestea sunt reflectate la cheltuieli curente în cazul în care data procurării și data consumului coincid.

6. Contabilitatea intrării stocurilor

6.1. Înregistrarea stocurilor de materiale se efectuează la costul de intrare.

6.2. Costul de intrare a stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile de achiziție, costurile de producție, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent.

6.3. Costul de intrare se determină în funcție de sursa de proveniență a stocurilor cum ar fi: achiziționarea, fabricarea, primirea cu titlu gratuit, intrarea în rezultatul casării activelor imobilizate, etc.

Costul de intrare a stocurilor achiziționate

6.4. Costurile de intrare a stocurilor achiziționate cuprind prețul de cumpărare, taxele vamale de import și alte impozite, costurile de transport, încărcare, descărcare și alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse la determinarea costului de intrare a stocurilor achiziționate.

Costul de intrare a stocurilor fabricate (de exemplu, a produselor finite și semifabricatelor)

6.5. Costurile de transformare a stocurilor în curs de execuție în stocuri de produse finite sunt suportate în primul rând într-un mediu de producție. Costurile de producție a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu forța de muncă directă, precum și costurile indirecte de producție, care cuprind costurile fixe și variabile de producție generate de transformarea materialelor în produse finite. Costurile fixe de producție constau în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi amortizarea și întreținerea fabricilor și echipamentelor, și de costurile cu conducerea și administrarea fabricii. Costurile variabile de producție constau în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum ar fi materialele indirecte și costurile cu forța de muncă indirectă.

Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse. Atunci când costurile de conversie nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale aplicate cu consecvență.

Costul de intrare a produselor agricole recoltate din active biologice

6.6. Conform SNCSP Agricultură, stocurile care cuprind produsele agricole pe care o autoritate/instituție bugetară le-a recoltat din activele sale biologice trebuie măsurate, la momentul recunoașterii inițiale la valoarea justă minus costurile generate de vânzare la momentul recoltării. Acesta este costul stocurilor la acea dată pentru aplicarea prezentului standard.

Costul de intrare a stocurilor obținute în urma ieșirii/reparației activelor imobilizate

6.7. Stocurile obținute în urma ieșirii/reparației activelor imobilizate, precum și deșeurile recuperabile se evaluează la valoarea justă.

Costul de intrare a stocurilor primite cu titlu gratuit

6.8. Stocurile primite cu titlu gratuit (din cadrul sistemului bugetar sau cu titlu de donație) se evaluează conform datelor din documentele primare. În cazul în care, valoarea stocurilor primite nu este indicată în documentele primare, valoarea de intrare se determină la valoarea justă.

6.9. Bunurile intrate se înregistrează într-o anumită categorie de stocuri dacă corespund definiției acestei categorii. În cazul în care ulterior destinația bunurilor se modifică acestea pot fi reclasificate în categoria de stocuri corespunzătoare.

7. Evaluarea ulterioară a stocurilor

7.1. La data raportării anuale stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă.

7.2. Valoarea realizabilă netă se referă la suma netă pe care o autoritate/instituție bugetară se așteaptă să o realizeze din vânzarea de stocuri pe parcursul desfășurării normale a

activității. Valoarea justă reflectă suma pentru care același stoc ar putea fi tranzacționat pe piață între cumpărători și vânzători interesați și în cunoștință de cauză la data măsurării. Prima este o valoare specifică autorității/instituției bugetare; cea de-a doua nu este. Valoarea realizabilă netă pentru stocuri poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costul de înstrăinare.

7.3. Stocurile se evaluează la valoarea realizabilă netă dacă aceasta este mai mică decât valoarea contabilă a lor, adică în cazul:

- 1) deteriorării sau degradării parțiale a stocurilor;
- 2) învechirii morale parțiale sau totale a stocurilor;
- 3) reducerii prețului de vânzare a stocurilor;
- 4) majorării eventualelor cheltuieli aferente finalizării și vânzării stocurilor etc.

7.4. Suma oricărei diminuări a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca majorare a cheltuielilor din depreciere și majorare a ajustării pentru deprecierea stocurilor.

7.5. Nu se vor efectua înregistrări contabile de majorare a valorii stocurilor pentru cazurile când valoarea realizabilă netă este mai mare decât valoarea contabilă.

7.6. Pentru fiecare perioadă de gestiune ulterioară se efectuează o nouă estimare a valorii realizabile nete a stocurilor. Dacă în perioada precedentă stocurile au fost evaluate în bilanț la valoarea realizabilă netă și la finele perioadei de gestiune rămân în stoc la aceeași valoare, iar circumstanțele s-au schimbat și valoarea realizabilă netă s-a majorat, aceste stocuri se evaluează la **suma cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită**. Diferența apărută în limita costului de intrare se contabilizează ca diminuare a ajustării pentru deprecierea stocurilor și majorare a veniturilor din depreciere.

7.7. Valoarea realizabilă netă a stocurilor se determină prin una din următoarele metode:

- 1) metoda elementelor (grupelor de conturi) de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;
- 2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă pe fiecare grupă omogenă de stocuri.

Exemplu cu privire la estimarea valorii realizabile nete este expus în Anexa nr.1.

8. Contabilitatea ieșirii stocurilor

8.1. Stocurile ieșite se evaluează la valoare contabilă care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă: metoda identificării specifice; metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit); metoda costului mediu ponderat.

Metoda identificării specifice

8.2. Costul elementelor de stocuri care nu sunt de obicei identice și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor anumite proiecte trebuie să fie determinat prin identificarea specifică a costurilor lor individuale. Identificarea specifică a costurilor presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificate ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care sunt destinate unui anumit proiect, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse.

Metoda FIFO (primul intrat – primul ieșit)

8.3. Costul stocurilor, altele decât cele tratate la punctul 8.2., trebuie determinat cu ajutorul metodei primul intrat, primul ieșit (FIFO) sau al formulei costului mediu ponderat. O entitate trebuie să folosească aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile având natura și utilizare similare pentru autoritate/instituție bugetară. Pentru stocurile de natura sau utilizare diferită pot fi justificate metode diferite de determinare a costului. Formula FIFO prevede elementele de stoc care au fost cumpărate primele sunt vândute primele și, prin urmare, elementele care rămân în stoc la sfârșitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse cel mai recent.

Exemplu cu modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieșire a stocurilor este expus în Anexa nr.2.

Metoda costului mediu ponderat

8.4. Prin formula costului mediu ponderat, 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 de-a lungul perioadei de gestiune. Media poate fi calculată periodic sau în funcție de circumstanțele în care se găsește autoritatea/instituția bugetară, în dependență de fiecare intrare de stoc suplimentar.

Exemplu cu modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat este expus în Anexa nr.3.

8.5. Utilizarea stocurilor pentru necesitățile proprii se efectuează prin înregistrare de cheltuieli în perioada de gestiune aferentă.

8.6. Ieșirea materialelor în cazul realizării, pierderilor suportate în urma calamităților naturale și alte evenimente excepționale, depistării lipsurilor la inventariere se înregistrează la valoarea de bilanț.

8.7. Realizarea, distribuirea stocurilor se reflectă prin înregistrare de cheltuieli în perioada în care s-a calculat venitul respectiv.

8.8. Dacă nu există venituri aferente, cheltuielile sunt recunoscute atunci când bunurile sunt distribuite sau atunci când se prestează serviciul respectiv.

8.9. Valoarea oricărei reluări a reducerii a stocurilor trebuie înregistrată ca diminuare a valorii stocurilor recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc reluarea.

8.10. Utilizarea stocurilor în curs de execuție pentru obținerea produselor finale, care urmează a fi transmise cu titlu gratuit, se reflectă la cea mai mică valoare dintre cost de intrare și costul curent de înlocuire.

8.11. Transmiterea stocurilor cu titlu gratuit în cadrul sistemului bugetar se efectuează la valoarea contabilă.

8.12. Transmiterea stocurilor cu titlu gratuit din afara sistemului bugetar (conform prevederilor legale) se efectuează la cea mai mică valoare dintre cost de intrare și costul curent de înlocuire.

8.13. Transmiterea stocurilor cu drept de proprietate instituțiilor publice la autogestiune, ca contribuție în capitalul social al întreprinderilor de stat/ întreprinderilor municipale se efectuează la valoarea justă.

8.14. Casarea lenjeriei, accesoriilor de pat, îmbrăcăminte și încălțăminte uzate și deteriorate se efectuează, ținându-se cont de termenul de utilizare stabilit de către ministere și departamente pentru sistemul lor, în baza actului de casare f.nr.29 "Proces-verbal de

casare s lenjeriei și accesoriilor de pat, uneltelor, inventarului de producție și a celui gospodăresc", aprobat de către primar sau conducătorul instituției.

8.15. Casarea anvelopelor și acumulatorilor uzate și deteriorate se efectuează, ținându-se cont de termenul de utilizare stabilit de către autorități publice centrale/locale, în baza actului de casare aprobat de către conducătorul autorității/instituției bugetare sau de altă persoană împuternicită. Trecerea la cheltuieli a pieselor de schimb (anvelopelor și acumulatorilor) se efectuează în momentul scoaterii din uz a acestora în rezultatul deteriorării sau expirării termenului de exploatare.

8.16. Rechizitele de birou achiziționate și totodată eliberate pentru necesitățile curente, pot fi trecute la cheltuielile efective, suma lor totală de intrare și consum fiind reflectată în subcontul de nivelul II 336230 "Casarea materialelor de uz gospodăresc și rechizitelor de birou". Persoana care a primit aceste materiale trebuie să semneze actele care confirmă achiziționarea și primirea lor.

8.17. Reglementările ce țin de normativele de decontare a materialelor în autoritățile/instituțiile bugetare se elaborează de către ministerul de ramură.

8.18. Ambalajul returnabil sau pentru schimb (butoaie, bidoane, lăzi, sticle etc.), atât cel eliberat (deșert), cât și cel cu valori materiale, se ține la evidență după grupurile sau tipurile respective conform prețurilor indicate în notele de plată ale furnizorilor. La restituirea sau realizarea ambalajului, diferența dintre prețul de achiziție și prețul cu care a fost comercializat ambalajul se raportează la alte cheltuieli sau la alte venituri.

8.19. Pentru un prestator de servicii, momentul în care stocurile sunt recunoscute drept cheltuieli are loc, în mod normal, atunci când sunt prestate serviciile sau atunci când sunt facturate serviciile care au fost deja plătite.

8.20. Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu, un stoc folosit drept componentă de imobilizare corporală construită în regie proprie. Stocurile alocate în acest fel unui alt activ sunt recunoscute ca o cheltuială pe parcursul duratei de viață utilă a celui activ.

8.21. Eliberarea materialelor de la depozit se efectuează în baza documentelor aprobate de către primar sau conducătorul instituției. Pentru eliberarea materialelor se folosesc următoarele documente:

a) **factura (cerere) f.nr.31** se utilizează la eliberarea materialelor de la depozit și la transferarea lor în interiorul instituției. Factura (cererea) se eliberează, de regulă, într-un singur exemplar, dacă nu a fost stabilită o altă ordine de către autoritățile publice centrale ale Republicii Moldova, de comun acord cu Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

b) **meniul-cerere f.nr.32** se folosește pentru eliberarea de la depozit a produselor alimentare. Meniul-cerere se întocmește zilnic în baza normelor de repartiție a alimentelor și ținându-se cont de numărul persoanelor incluse în porție.

Meniul-cerere cu semnăturile persoanelor privind eliberarea și primirea produselor alimentare se transmite la contabilitate în termenele stabilite în grafic, dar nu mai rar de trei ori pe lună.

Eliberarea produselor alimentare în instituțiile profilactico-medicale se efectuează în baza documentelor stabilite prin instrucțiunea Ministerului Sănătății, de comun acord cu Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

c) borderoul pentru eliberarea nutrețului și furajului f.nr.17.

Nutrețul și furajul se eliberează de la depozit în limitele normelor stabilite.

d) borderoul de eliberare a materialelor pentru necesitățile instituției f.nr.15 se folosește pentru eliberarea materialelor de uz gospodăresc, materialelor pentru scopuri didactice etc., pe parcursul lunii. Înregistrările în borderou nu se fac în ordine cronologică, ci pentru fiecare tip de materiale trebuie să se rezerveze un anumit număr de rînduri, pentru ca la sfîrșitul lunii să se poată face totalul general pentru fiecare tip de material;

e) fișa de ridicare a materialelor f.nr.18 se folosește atît la eliberarea zilnică a materialelor și combustibilului, cît și după anumite intervale de timp pe parcursul lunii.

Fișa pentru ridicarea materialelor se eliberează fiecărui destinatar pentru cîteva denumiri de materiale, în scopul consumării lor conform destinației. Această fișă se eliberează în două exemplare, unul dintre care, cu semnătura destinatarului, se păstrează la depozit, iar celălalt – la destinatar. Dacă livrarea se efectuează zilnic, fișa de ridicare a materialelor se eliberează pe un termen de 15 zile, iar cînd are loc periodic – pentru o lună.

Materialele și combustibilul se eliberează în limitele stabilite la prezentarea de către destinatar a exemplarului sau a fișei de ridicare a materialelor. Eliberarea materialelor peste limitele stabilite se efectuează în baza facturii (cererii) f.nr.31.

În cazurile în care eliberarea combustibilului în baza facturii (cererii) sau a fișei de ridicare a materialelor este imposibilă, anularea consumului de combustibil se face în baza procesului-verbal de măsurare a soldului. În cazul deficitului fixat în procesul-verbal de măsurare în comparație cu normele de consum prevăzute, conducătorul instituției ia măsuri în vederea stabilirii cauzelor excedentului de consum și, în caz de necesitate – pentru sancționare.

f) foaia de parcurs f. nr. 36 se utilizează pentru justificarea consumului de combustibil. Casarea combustibilului se efectuează în baza normelor stabilite pentru fiecare tip de autoturism. Normele consumului de combustibil sunt aprobate anual în baza deciziei consiliului local/ordinului conducătorului autorității/instituției bugetare în conformitate cu specificațiile tehnice ale autoturismului.

Periodicitatea întocmirii foi de parcurs este în funcție de necesitățile autorității/instituției bugetare (zilnic/săptămînal/lunar).

g) scrisoarea de trăsură interdepartamentală se folosește în instituții și organizații la transportarea mărfurilor pentru necesitățile proprii instituției cu automobile proprii;

h) bonul de livrare f.nr.35 se utilizează la deplasarea activelor între instituțiile bugetare fără statut de persoană juridică, precum și la deplasarea activelor în cadrul aceleiași autorități/instituții bugetare, inclusiv la transmiterea activelor de la o persoană cu răspundere materială la alta.

9. Prezentarea informațiilor în notele explicative la raportul financiar anual

9.1. Rapoartele financiare trebuie să dezvăluie următoarele informații:

- (a) Politicile contabile adoptate la măsurarea stocurilor, inclusiv formulele folosite pentru determinarea costului;
- (b) Valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii corespunzătoare autorității/instituției bugetare;
- (c) Valoarea contabilă a stocurilor înregistrate la valoarea justă diminuată cu costurile

generate de vânzare;

- (d) Valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei, ;
- (e) Valoarea stocurilor evaluate la valoarea realizabilă netă;
- (f) Suma ajustării pentru deprecierea stocurilor recunoscută și/sau decontată în perioada de gestiune;
- (g) Valoarea oricărei reluări a unei reduceri recunoscute în contabilitate și cauzele.

Estimarea valorii realizabile nete

În urma inventarierii pentru anul 202X, autoritatea bugetară a estimat valoarea realizabilă netă pentru 3 sortimente de stocuri și a efectuat înregistrările contabile pentru ajustarea valorii contabile la valoarea realizabilă netă (Tabela 1). În anul 202X+1, autoritatea bugetară efectuează o ulterioară estimare a stocurilor aferente și înregistrează în contabilitate rezultatul obținut conform tabelii 2.

Tabela 1. Evaluare ulterioară a stocurilor la valoarea realizabilă netă pentru anul 202X

Nr.	Sortimentul	Valoarea contabilă, lei	Valoarea realizabilă netă, lei	Valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă, lei
1	A	4000	3500	500
2	B	10000	14000	
3	C	6000	2600	3400
Total		20000	20100	3900

Pe baza rezultatului obținut se înregistrează ajustări pentru sortimentele la care s-au depistat deprecieri:

Pentru sortimentul A:

Dt cheltuieli din deprecieri – 500,0 lei

Ct ajustări pentru deprecieri – 500,0 lei;

Pentru sortimentul C:

Dt cheltuieli din deprecieri – 3400,0 lei

Ct ajustări pentru deprecieri – 3400,0 lei;

Tabela 2. Evaluare ulterioară a stocurilor la valoarea realizabilă netă pentru anul 202X+1

Nr.	Sortimentul	Valoarea contabilă, lei	Valoarea realizabilă netă, lei	Valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă, lei
1	A	5000	3900	1100
2	B	10000	9000	1000
3	C	2000	2000	
Total		17000	14900	2100

La sfârșitul anului 202X+1 se vor întocmi următoarele formule:

Pentru sortimentul A, se majorează ajustările:

Dt cheltuieli din deprecieri – 600,0 lei

Ct ajustări pentru deprecieri – 600,0 lei;

Pentru sortimentul B, se constituie ajustările:

Dt cheltuieli din deprecieri – 1000,0 lei

Ct ajustări pentru deprecieri – 1000,0 lei;

Pentru sortimentul C, se anulează ajustările:

Dt ajustări pentru deprecieri – 3400,0 lei
Ct venituri din deprecieri – 3400,0 lei;

Modul de aplicare a metodei FIFO după fiecare ieșire a stocurilor

Date inițiale. Stocul de materiale la 1 noiembrie 202X la o autoritate/instituție bugetară a constituit 800 kg cu costul de intrare 25,50 lei/kg. În cursul lunii noiembrie 202X la depozitul de materiale au avut loc următoarele operațiuni:

- 1) 3 noiembrie – intrare 300 kg la prețul de 24,00 lei/kg;
- 2) 7 noiembrie – intrare 500 kg la prețul de 25,00 lei/kg;
- 3) 12 noiembrie – ieșire (consum) 1000 kg;
- 4) 20 noiembrie – intrare 400 kg la prețul de 26,0 lei/kg;
- 5) 29 noiembrie – ieșire (consum) 400 kg.

În baza datelor din exemplu, la aplicarea metodei FIFO pentru evaluarea stocurilor se întocmesc calculele prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1**Calculul costului materialelor consumate în baza metodei FIFO după fiecare ieșire**

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 noiembrie 202X	–	–		–	–		800	25,50	20 400
3 noiembrie 202X	300	24,00	7 200	–	–		800	25,50	20 400
							300	24,00	7 200
							1 100	–	27 600
7 noiembrie 202X	500	25,00	12 500	–	–		800	25,50	20 400
							300	24,00	7 200
							500	25,00	12 500
							1600	–	40 100
12 noiembrie 202X	–	–		800	25,50	20 400	100	24,00	2 400
				200	24,00	4 800	500	25,00	12 500
				1 000	–	25 200	600	–	14 900
20 noiembrie 202X	400	26,0	10 400	–	–		100	24,00	2 400
							500	25,00	12 500
							400	26,0	10 400
							1 000	–	25 300
29 noiembrie 202X	–	–	–	100	24,00	2 400	200	25,00	5 000
				300	25,00	7 500	400	26,0	10 400
				400	–	9 900	600	–	15 400
30 noiembrie 202X (total)	1 200	–	30 100	1 400	–	35 100	600	–	15 400

Potrivit metodei FIFO materialele eliberate de la depozit se evaluează astfel:

- la data de 12 noiembrie 202X:

800 kg la prețul de 25,50 lei/kg = 20 400 lei

200 kg la prețul de 24,00 lei/kg = 4 800 lei

Total 1 000 kg 25 200 lei

- la data de 29 noiembrie 202X:

100 kg la prețul de 24,00 lei/kg	=	2 400 lei
300 kg la prețul de 25,00 lei/kg	=	7 500 lei
Total 4700 kg		9 900 lei

Costul stocului final de materiale se determină astfel:

a) costul stocului inițial –	20 400 lei
b) costul materialelor intrate –	30 100 lei
c) costul materialelor consumate –	35 100 lei
Valoarea stocului final (a + b – c)	15 400 lei

Conform calculelor efectuate autoritatea/instituția bugetară contabilizează următoarele fapte economice:

1. Reflectarea materialelor de construcție procurate:

Debit 337110 "Procurarea materialelor de construcție"

Credit 519220 "Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar".

2. Înregistrarea costului materialelor consummate:

Debit 221170 "Cheltuieli privind utilizarea materialelor de construcții"

Credit 337230 "Casarea materialelor de construcție"

Modul de aplicare a metodei costului mediu ponderat

Date inițiale. Utilizînd datele din exemplu 1 să presupunem că autoritatea/instituția bugetară evaluează ieșirile de materiale conform metodei costului mediu ponderat după fiecare intrare.

În baza datelor din exemplu, costul materialelor consumate se determină în modul prezentat în tabelul 2.

Tabelul 2

Calculul costului materialelor consumate conform metodei costului mediu ponderat determinat după fiecare intrare

Data	Intrări			Ieșiri			Sold		
	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei	cant., kg	preț, lei/kg	valoarea, lei
1 noiembrie 202X	—	—		—	—		800	25,50	20 400
3 noiembrie 202X	300	24,00	7 200	—	—		1 100	25,09	27 600
7 noiembrie 202X	500	25,00	12 500	—	—		1 600	25,062	40 100
12 noiembrie 202X	—	—		1 000	25,062	25 062	600	25,062	15 038
20 noiembrie 202X	400	26,0	10 400	—	—		1 000	25,438	25 438
29 noiembrie 202X	—	—		400	25,438	10 175,20	600	25,438	15 262,80
30 noiembrie 202X (total)	1 200	—	30 100	1 400	—	35 237,20	600	25,438	15 262,80

- Costul mediu ponderat după intrarea din 3 noiembrie 202X:

$$\frac{20\,400 \text{ lei} + 7\,200 \text{ lei}}{800 \text{ kg} + 300 \text{ kg}} = \frac{27\,600 \text{ lei}}{1\,100 \text{ kg}} = 25,09 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 7 noiembrie 202X:

$$\frac{27\,600 \text{ lei} + 12\,500 \text{ lei}}{1\,100 \text{ kg} + 500 \text{ kg}} = \frac{40\,100 \text{ lei}}{1\,600 \text{ kg}} = 25,062 \text{ lei/kg};$$

- Costul mediu ponderat după intrarea din 20 noiembrie 202X:

$$\frac{15\,038 \text{ lei} + 10\,400 \text{ lei}}{600 \text{ kg} + 400 \text{ kg}} = \frac{25\,438 \text{ lei}}{1\,000 \text{ kg}} = 25,438 \text{ lei/kg};$$

Conform metodei costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare, materialele eliberate din depozit se evaluează astfel:

- la 12 noiembrie 202X – în sumă de 25 062 lei (1000 kg × 25,062 lei/kg);
- la 29 noiembrie 202X – în sumă de 10 175,20 lei (400 kg × 25,438 lei/kg).

Costul stocului final de materiale poate fi determinat prin următoarele două variante:

Varianta I

a) costul stocului inițial –	20 400 lei;
b) costul materialelor intrate –	30 100 lei;
c) costul materialelor consumate –	35237,20 lei;
Costul stocului final (a + b – c)	15 262,80 lei

Varianta II

a) cantitatea stocului final –	600 kg;
b) costul mediu ponderat la sfârșitul perioadei –	25,438 lei;
Costul stocului final (a × b)	15 262,80 lei.