



Republica Moldova

MINISTERUL FINANTELOR

ORDIN Nr. 174
din 25.12.1997

**Cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a Standardelor Naționale
de Contabilitate și Planului de conturi contabile al activității
economico-financiare a întreprinderilor**

Publicat : 30.12.1997 în Monitorul Oficial Nr. 88-91

MODIFICAT

[OMF61 din 23.06.08, MO112-114/27.06.08 art.329](#)

[OMF2 din 10.01.06, MO20/31.01.06 art.50](#)

[OMF92 din 29.12.04, MO01-04/01.01.05 art.2](#)

[OMF34 din 21.05.04, MO83/28.05.04 art.180](#)

[OMF80 din 19.12.03, MO001/01.01.04 art.2](#)

[OMF63 din 24.06.2002, MO91/27.06.2002 art.210](#)

[HBN78 din 29.03.2001, MO43/12.04.2001](#)

[OMF30 din 03.03.2001, MO35/29.03.2001 art.101](#)

[OMFC32 din 03.03.2000, MO27/09.03.2000](#)

[OMF41 din 30.03.99, MO35/15.04.99](#)

[OMF16 din 29.01.99, MO35/15.04.99](#)

Întru executarea prevederilor Hotărîrii Guvernului Republicii Moldova nr.710 din 23 septembrie 1994 "Cu privire la Programul de stat de trecere a Republicii Moldova la sistemul mondial de contabilitate și statistică" și în baza Legii contabilității nr. 426-XIII din 4 aprilie 1995

ORDON:

1. Se aprobă:

Standardele Naționale de Contabilitate:

S.N.C. 1 "Politica de contabilitate";

S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale";

S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii";

S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare";

S.N.C. 7 "Raportul privind fluxul mijloacelor bănești";

S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit";
S.N.C. 14 "Informații financiare privind sectoarele";
S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung";
S.N.C. 18 "Venitul";
S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile";
S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor";
S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate";
"Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare";
Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor;
Metodica de trecere la noul sistem de conturi contabile.

2. Se pun în aplicare pe teritoriul Republicii Moldova Standardele Naționale de Contabilitate și Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor de la 1 ianuarie 1998 (conform punctului 1 al prezentului ordin).

3. Se abrogă actele normative adoptate de către Ministerul Finanțelor în partea în care contravin Standardelor Naționale de Contabilitate și Planului de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor

Ministrul finanțelor

Valeriu Chițan

Chișinău, 25 decembrie 1997.

Nr. 174.

S.N.C.1

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 1 "POLITICA DE CONTABILITATE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 1 "Publicitatea politicii de contabilitate", aprobat de Comitetul SIC în anul 1974 și revizuit în anul 1994.

Prezentul standard constituie un element al sistemului de reglementare normativă a contabilității în Republica Moldova și urmează a fi aplicat cu respectarea prevederilor altor standarde naționale de contabilitate (S.N.C.).

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie stabilirea bazelor de elaborare a politicii de contabilitate și de publicitate a prevederilor principale ale acesteia, utilizate la întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare ale subiectului economic (în continuare - întreprindere): bilanțului contabil, rapoartelor privind rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu, fluxul mijloacelor bănești și anexelor la acestea.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice, care desfășoară activitate de antreprenoriat și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora situate atît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele ei.

Băncile, companiile de asigurări și alte instituții financiare respectă numai acele prevederi ale prezentului standard, care nu sînt prevăzute în S.N.C. 30 "Dezvăluiri în rapoartele financiare ale băncilor și altor instituții financiare".

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Politica de contabilitate - totalitatea principiilor, convențiilor, regulilor și procedeele, adoptate de către conducerea întreprinderii pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor

financiare;

Sistemul de reglementare normativă a contabilității - totalitatea actelor legislative și normative, care reglementează ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare;

Rapoarte financiare - procedee de generalizare documentară privind starea și schimbarea situației patrimoniale și financiare, fluxul capitalului propriu și mijloacelor bănești ale întreprinderii în perioada de gestiune;

Utilizatorii rapoartelor financiare - persoane juridice și fizice, interesate în informația privind activitatea economico-financiară a întreprinderii: investitorii, creditorii (actuali și potențiali), cumpărătorii, furnizorii, lucrătorii întreprinderii, autoritățile fiscale și administrative etc.

Elaborarea politicii de contabilitate

5. Politica de contabilitate a întreprinderii se elaborează de către conducătorul acesteia, în conformitate cu prezentul standard, dacă legislația în vigoare a Republicii Moldova nu prevede altceva.

6. Elaborarea politicii de contabilitate se bazează pe următoarele convenții fundamentale ale contabilității:

a) Continuitatea activității

Întreprinderea este analizată ca o unitate în activitate continuă, ceea ce înseamnă că aceasta își va continua activitatea într-un viitor previzibil. În acest caz se presupune că întreprinderea nu are nici intenția și nici necesitatea de a-și reduce considerabil sau de a-și sista activitatea.

b) Permanența metodelor

Politica de contabilitate acceptată de întreprindere este aplicată de aceasta în mod consecvent de la o perioadă gestionară la alta.

c) Specializarea exercițiilor (metoda calculării)

Veniturile și cheltuielile se constată și se reflectă în contabilitate și în rapoartele financiare în perioada în care acestea s-au produs, indiferent de momentul efectiv al încasării sau plății mijloacelor bănești. (Condițiile care influențează procesul corelației veniturilor și cheltuielilor conform metodei calculării sînt examinate în alte S.N.C.).

7. Politica de contabilitate trebuie să asigure respectarea următoarelor principii:

a) Prudența

În multe operații economice apariția diverselor incertitudini este inevitabilă. De aceea la întocmirea rapoartelor financiare trebuie să se dea dovadă de prudență, pentru ca activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile să nu fie subevaluate. Însă prudența nu justifică crearea rezervelor latente.

b) Prioritatea conținutului asupra formei

Operațiile economice și alte fenomene trebuie să fie contabilizate și prezentate în rapoartele financiare, în primul rînd, în conformitate cu conținutul și realitatea financiară a acestora, dar nu numai potrivit formei lor juridice.

c) Importanța relativă (esențialitatea)

În rapoartele financiare trebuie să fie dezvăluite toate posturile importante pentru evaluări și luarea deciziilor de către utilizatori. În cazul în care postul (sau gradul de exactitate al acestuia) nu are o mare importanță pentru utilizatorii rapoartelor financiare, acesta este considerat ca neesențial. De exemplu, rapoartele financiare publicate de întreprinderile mari pot fi exprimate în mii lei, deoarece sumele mici nu influențează luarea de decizii.

8. Asupra opțiunii și justificării politicii de contabilitate a unei întreprinderi concrete, cu excepția convențiilor fundamentale și principiilor prevăzute de prezentul standard, influențează, de asemenea, următorii factori:

a) forma de proprietate și statutul de organizare juridică al întreprinderii (societate pe acțiuni, întreprindere de stat, întreprindere individuală, societate cu răspundere limitată, întreprindere mixtă etc.);

b) tipul de activitate și sectorul economic (industrie, agricultură, construcții, transporturi, știință etc.);

c) proporțiile întreprinderii (volumul de producție, volumul de vânzări, numărul de lucrători etc.);

d) strategia de dezvoltare economico-financiară (obiectivele și sarcinile dezvoltării economice a întreprinderii, perspectivele de lungă durată, direcțiile previzibile de investiții, tactica realizării sarcinilor de perspectivă);

e) nivelul de dotare tehnică a întreprinderii, inclusiv computerizarea;

f) personalul - gradul de calificare (experiență, deprinderi, conceperea obiectivelor și problemelor, posibilitatea soluționării acestora);

g) situația economică - existența infrastructurii de piață, situația financiară, condițiile pentru investiții etc.

9. Drept bază pentru elaborarea politicii de contabilitate a întreprinderii servește sistemul S.N.C. în Republica Moldova, care admite metode alternative de evaluare și evidență a activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor și a rezultatelor activității întreprinderii. În cazul în care unul dintre standarde nu stipulează procedeul de ținere a contabilității într-o problemă concretă, întreprinderea este în drept să elaboreze, în mod independent, un procedeu corespunzător, în temeiul prevederilor prezentului standard sau altor S.N.C.

10. Elaborarea politicii de contabilitate prevede în alegerea unui procedeu dintre cele propuse în fiecare standard, fundamentarea procedului ales, ținând cont de particularitățile activității întreprinderii și acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare. De exemplu, S.N.C.16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" admite aplicarea diverselor metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe: casării liniare, proporțional volumului de lucrări (produse), soldului degresiv, casării valorii amortizabile conform sumei cifrelor. La elaborarea politicii de contabilitate întreprinderea alege metoda de calculare a uzurii conformă într-o măsură mai mare eventualului model de obținere a avantajelor economice din obiectul concret de mijloace fixe. Astfel, întrucât automobilul pierde un procent mai mare din valoare în primii ani de exploatare, uzura acestuia poate fi calculată prin metoda soldului degresiv, dar nu prin metoda casării liniare, conform căreia se calculează uzura clădirilor și altor obiecte ce își pierd uniform valoarea sa pe toată durata de exploatare.

11. Politica de contabilitate a întreprinderii urmează a fi perfectată printr-un document corespunzător (ordin, dispoziție etc.) de organizare și de dispoziție. Aceasta se aplică tuturor subdiviziunilor unității (inclusiv celor cu bilanț autonom) cu începere de la 1 ianuarie a anului următor celui în care a fost adoptat documentul respectiv de organizare și de dispoziție.

Întreprinderea nou-creată trebuie să perfecteze printr-un document politica de contabilitate, acceptată de ea, în conformitate cu prezentul articol, până la prima prezentare a rapoartelor financiare, dar nu mai târziu de 90 zile din momentul dobândirii drepturilor de persoană juridică. Politica de contabilitate acceptată se consideră aplicabilă din ziua înregistrării de stat a întreprinderii.

12. Modificările politicii de contabilitate sînt posibile în cazurile prevăzute de statutul întreprinderii, la solicitarea organului care stabilește standardele sau pentru reflectarea cît mai exactă a situației financiare și patrimoniale și a rezultatelor activității întreprinderii în rapoartele financiare.

De exemplu, politica de contabilitate poate fi modificată în cazul:

a) reorganizării întreprinderii (fuziunii, scindării, asocierii);

b) schimbării proprietarilor;

c) modificărilor legislației în vigoare și în sistemul de reglementare normativă a

contabilității;

d) elaborării noilor procedee de contabilitate.

Modificarea politicii de contabilitate trebuie să fie fundamentată și perfectată prin acte de dispoziție (ordin, dispoziție, etc.), indicând data intrării în vigoare.

Publicitatea politicii de contabilitate

13. Politica de contabilitate adoptată de întreprindere trebuie să fie adusă la cunoștința utilizatorilor interni și externi de rapoarte financiare. Urmează a fi date publicității toate aspectele principale ale acesteia, folosite de întreprindere în perioada de gestiune și care influențează notabil asupra evaluării și luării de decizii de către utilizatorii rapoartelor financiare.

14. La dezvoltarea politicii de contabilitate trebuie să se pornească de la premisa esențialității informațiilor pentru utilizatorii rapoartelor financiare. În acest scop, în rapoartele financiare este necesar de a include variantele politicii de contabilitate acceptate de conducerea întreprinderii vizînd, ca minimum: constatarea venitului; politica consolidării; întreprinderile mixte și asociate (fuziunea întreprinderilor); constatarea activelor materiale și nemateriale și calcularea uzurii (amortizării) acestora; capitalizarea cheltuielilor cu împrumuturile;

contractele de construcție; investițiile financiare (plasamentele); instrumentele financiare; chiria; cheltuielile pentru lucrări de cercetare, proiectare și experimentare; stocurile de mărfuri și materiale; impozitele, inclusiv impozitele amînate; rezervele; prestațiile de pensionare, asigurare și alte cheltuieli aferente plăților de indemnizații pentru personal; conversiunea valutei străine și hedgingul; stabilirea genului de activitate, segmentarea geografică și metodele de repartizare a veniturilor și cheltuielilor pe sectoare; evidența inflației; subvențiile guvernamentale.

Structura și conținutul informațiilor ce urmează a fi date publicității în rapoartele financiare vizînd politica de contabilitate a întreprinderii în probleme concrete sînt stabilite de S.N.C. corespunzătoare.

15. În cazul în care politica de contabilitate a întreprinderii este elaborată în baza convențiilor fundamentale ale contabilității, stabilite de prezentul standard, acestea pot să nu fie declarate în rapoartele financiare. La elaborarea politicii de contabilitate în baza convențiilor diferite de cele stipulate prin prezentul standard, aceste convenții, cauzele aplicării, precum și consecințele acestora în expresie valorică trebuie să fie elucidate în rapoartele financiare.

16. Politica de contabilitate a întreprinderii trebuie să fie prezentată în preambulul anexelor la rapoartele financiare pe anul de gestiune. Rapoartele financiare intermediare (trimestriale) ale întreprinderii pot să nu conțină informații privind politica de contabilitate, în cazul în care aceasta din urmă nu a suferit modificări din momentul întocmirii rapoartelor precedente, care cuprind politica de contabilitate.

17. Modificările politicii de contabilitate, ce influențează în mod esențial asupra evaluării și luării de decizii de către utilizatorii rapoartelor financiare în perioada de gestiune sau în perioadele ulterioare, precum și cauzele acestor modificări, și evaluarea consecințelor acestora în expresie valorică urmează a fi dezvoltate în mod distinct în anexele la rapoartele financiare.

18. Publicitatea politicii de contabilitate nu justifică reflectarea incorectă sau inexactă a informațiilor și nu exonerează conducerea întreprinderii de răspundere pentru nerespectarea normelor stabilite de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare.

Data intrării standardului în vigoare

19. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 1998.

S.N.C.2

"STOCURILE DE MĂRFURI ȘI MATERIALE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", adoptat de Comitetul S.I.C. în anul 1975 și revizuit în anul 1993.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie stabilirea regulilor de evaluare a stocurilor de mărfuri și materiale (S.M.M.), calculare a costului acestora și de reflectare în rapoartele financiare. Calcularea costului stă la baza contabilizării stocurilor de mărfuri și materiale, care se consideră ca activ pînă la momentul calculării venitului din vânzări. Prezentul standard constituie un îndrumar practic de determinare a costului stocurilor de mărfuri și materiale și de constatare ulterioară a acestuia drept cheltuială, inclusiv a diferenței dintre cost și valoarea realizabilă netă a stocurilor.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra persoanelor juridice și fizice ce desfășoară activitate de antreprenariat și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora, situate atît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele ei.

4. Prezentul standard nu se aplică pentru evaluarea:

- a) lucrărilor în curs de execuție aferente contractelor de construcție, inclusiv a lucrărilor conexe din contractele de prestări servicii (S.N.C. 11 "Contractele de construcție");
- b) instrumentelor financiare (S.N.C. 32 "Instrumentele financiare");
- c) stocurilor de mărfuri și materiale de producție proprie, inclusiv al animalelor tinere și la îngrășat, produselor agricole și silvice, minereurilor în cazul în care acestea se evaluează la valoarea realizabilă netă.

5. Stocurile de mărfuri și materiale specificate în paragraful 4c) se evaluează la valoarea realizabilă netă în anumite etape ale procesului de producție sau după încheierea acestuia. De exemplu, în cazul în care recolta de cereale este strînsă sau minereurile sînt extrase și vânzarea lor este garantată conform clauzelor contractului încheiat anticipat sau garanției guvernamentale, fie cînd există o piață omogenă și un risc nesemnificativ că marfa nu va fi vîndută.

Definiții

6. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Stocuri de mărfuri și materiale - active:

- a) destinate vînzării în cazul activității economice ordinare;
- b) înregistrate ca producție neterminată;
- c) destinate consumului în procesul de producție și la prestarea de servicii.

Ele cuprind:

- a) materialele destinate utilizării în procesul de producție;
- b) producția neterminată;
- c) produsele finite;
- d) mărfurile, inclusiv terenurile și alte active materiale achiziționate și destinate revînzării;
- e) obiectele de mică valoare și scurtă durată.

Valoarea de intrare (valoarea inițială) sau valoarea istorică - suma mijloacelor bănești achitate sau a echivalentelor acestora sau valoarea venală sub altă formă de compensare acordată la achiziționarea stocurilor de mărfuri și materiale.

Valoarea venală - suma cu care un activ poate fi schimbat în procesul operației comerciale între părțile independente.

Valoarea realizabilă netă (V.R.N.) - prețul probabil de vânzare a stocurilor de mărfuri și materiale în procesul activității economice ordinare diminuată cu cheltuielile probabile prevăzute pentru completarea și organizarea vânzării.

Valoarea de bilanț a tuturor obiectelor de mică valoare și scurtă durată - valoarea de intrare (valoarea de achiziție) a obiectelor de mică valoare și scurtă durată depozitate plus valoarea probabilă rămasă a obiectelor puse în funcțiune la care se calculează uzura.

Valoarea uzurabilă - valoarea de intrare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată sau o altă sumă care o substituie în rapoartele financiare diminuată cu valoarea probabilă rămasă.

Valoarea rămasă - suma netă (valoarea bunurilor utile) pe care întreprinderea intenționează să o obțină din activ la expirarea duratei de utilizare.

Evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale
în rapoartele financiare

7. Stocurile de mărfuri și materiale se reflectă în rapoartele financiare la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Costul stocurilor de mărfuri și materiale

8. Costul stocurilor de mărfuri și materiale cuprinde cheltuielile de achiziționare, cheltuielile pentru prelucrare și alte cheltuieli aferente aducerii stocurilor de mărfuri și materiale la locul păstrării și în starea de utilitate.

Cheltuieli de achiziționare

9. Cheltuielile de achiziționare a stocurilor de mărfuri și materiale cuprind valoarea cumpărăturilor, taxele vamale și alte impozite, prevăzute de legislația în vigoare (cu excepția impozitelor care ulterior urmează a fi restituite întreprinderii de către organele fiscale), precum și cheltuielile de transport legate nemijlocit de achiziționarea mărfurilor, stocurilor de producție și prestările de servicii de către terți. Rabaturile comerciale, sumele returnării mărfurilor, produselor finite și sumele altor corecții se scad la determinarea cheltuielilor de achiziționare.

10. În unele cazuri cheltuielile de achiziționare a stocurilor de mărfuri și materiale pot include diferența de curs valutar, survenită nemijlocit la procurarea recentă a stocurilor de mărfuri și materiale facturate în valută străină (S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare"). Diferența specificată poate să survină ca rezultat al unei serioase devalorizări sau deprecieri a valutei care nu poate fi prevenită, deoarece nu există metode practice de hedging (asigurare). De aceea aceasta generează creșterea datoriilor, care nu pot fi achitate din cauza achiziționării recente a stocurilor de mărfuri și materiale.

Cheltuieli pentru prelucrare

11. Cheltuielile pentru prelucrarea stocurilor de mărfuri și materiale cuprind: cheltuielile directe privind retribuirea muncii, cheltuielile de producție indirecte constante și variabile suportate la prelucrarea materialelor în produse finite.

Cheltuielile directe privind retribuirea muncii includ cheltuielile privind retribuirea muncii personalului de producție de bază al întreprinderii, inclusiv premiile și alte plăți sub formă de stimulare și compensare.

Cheltuielile de producție indirecte variabile reprezintă cheltuielile întreprinderii mărimea cărora depinde de volumul producției (de exemplu, cheltuielile pentru materialele de producție auxiliare și pentru remunerarea muncitorilor auxiliari).

Cheltuielile de producție indirecte constante reprezintă cheltuielile întreprinderii mărimea cărora nu depinde sau depinde neesențial de volumul producției (de exemplu, uzura calculată, cheltuielile de întreținere și exploatare a clădirilor și utilajului etc.).

12. Cheltuielile de producție indirecte variabile se repartizează pe fiecare unitate de produse fabricate în baza utilizării efective a capacităților de producție.

Cheltuielile de producție indirecte constante se trec la

cheltuielile pentru prelucrare în baza capacității normative a utilajului de producție. Capacitatea normativă reprezintă nivelul de producție, care poate fi realizat în medie pe parcursul a câteva perioade sau sezoane în cazul unor circumstanțe ordinare, ținând cont de pierderile de capacități, rezultate în urma executării lucrărilor tehnice de planificare. Dacă volumul efectiv de producție este egal sau depășește capacitatea normativă, suma efectivă a cheltuielilor de producție constante se trece integral la cheltuielile pentru prelucrare. În cazul în care volumul efectiv de producție este mai mic decât capacitatea normativă, cheltuielile indirecte constante se trec la cheltuielile pentru prelucrare în baza cotei normative rezultate din împărțirea sumei efective a acestor cheltuieli la capacitatea normativă. Suma rămasă a cheltuielilor indirecte de producție constante se consideră drept cheltuială în perioada de gestiune în care au fost suportate.

13. În cazul în care într-un proces de producție se obțin concomitent câteva feluri de produse, cheltuielile pentru prelucrarea acestora se repartizează conform uneia dintre metodele următoare:

a) cheltuielile pentru retribuirea muncii lucrătorilor de producție se trec direct la fiecare fel de produse fabricate, dacă evidența acestora se ține separat. Cheltuielile de producție indirecte se repartizează în conformitate cu metoda acceptată de întreprindere, de exemplu, proporțional valorii de vânzare a fiecărui produs la etapa procesului de producție, când fiecare produs poate fi determinat separat sau la momentul încheierii procesului de producție;

b) dacă cheltuielile privind retribuirea muncii nu se contabilizează pe fiecare fel de produse, acestea se repartizează împreună cu cheltuielile de producție indirecte în conformitate cu metoda acceptată de întreprindere pe o bază rațională și consecventă (punctul a), paragraful 13 al prezentului standard).

În cazul unui produs secundar, acesta se evaluează la valoarea realizabilă netă, care se scade din suma totală a cheltuielilor pentru prelucrare. Cheltuielile diminuate cu valoarea produsului secundar se repartizează între felurile de produse fabricate în conformitate cu punctele a) și b) din paragraful 13 al prezentului standard.

Alte cheltuieli

14. În alte cheltuieli sînt incluse cheltuielile suplimentare apărute în procesul achiziționării, prelucrării și vânzării stocurilor de mărfuri și materiale. Acestea se subdivizează în cheltuieli incluse și neincluse în costul stocurilor de mărfuri și materiale.

15. La alte cheltuieli incluse în costul stocurilor de mărfuri și materiale se raportează cheltuielile aferente comenzilor individuale sau cheltuielile pentru aducerea stocurilor de mărfuri și materiale (produselor finite și mărfurilor) în starea de utilitate la solicitarea cumpărătorului, precum și cheltuielile suplimentare pentru transportare legate de efectuarea acestor operații.

16. La alte cheltuieli neincluse în costul stocurilor de mărfuri și materiale și constatate drept cheltuială a perioadei de gestiune, în care acestea au fost suportate, se raportează:

a) pierderile supranormative ocazionate de nivelul extrem de înalt al consumului de materiale și forță de muncă, precum și alte cheltuieli de producție neplanificate;

b) cheltuielile aferente depozitării, dacă acestea nu sînt prevăzute de procesul tehnologic;

c) cheltuielile administrative, care nu sînt ocazionate de aducerea stocurilor de mărfuri și materiale la locul păstrării și în starea de utilitate la solicitarea cumpărătorilor în prezent;

d) cheltuielile de desfacere.

17. În unele cazuri prevăzute de S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile", cheltuielile privind creditele și împrumuturile se includ în costul stocurilor de mărfuri și materiale.

Costul stocurilor de mărfuri și materiale

la întreprinderile de prestări servicii

18. Costul stocurilor de mărfuri și materiale pentru întreprinderile de prestări servicii include cheltuieli privind retribuirea muncii personalului și cheltuielile de producție indirecte. Cheltuielile privind retribuirea muncii la întreprinderile de prestări servicii includ salariul de bază și cel suplimentar, diverse sporuri, adaosuri, premii calculate personalului încadrat nemijlocit în sfera de prestări servicii. Cheltuielile de producție indirecte se includ în costul stocurilor de mărfuri și materiale la sfârșitul perioadei de gestiune numai la întreprinderile de prestări servicii, care dispun de producție neterminată. Cheltuielile privind retribuirea muncii lucrătorilor care se ocupă de vânzări și a personalului administrativ nu se includ în costul stocurilor de mărfuri și materiale, dar se consideră drept cheltuială a perioadei de gestiune în care acestea au fost suportate.

Evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale
în contabilitatea curentă

19. Pentru evaluarea curentă a stocurilor de mărfuri și materiale pot fi utilizate următoarele metode:

- a) metoda costului normativ;
- b) metoda vânzărilor cu amănuntul.

20. Metoda costului normativ se utilizează pentru evaluarea curentă și controlul operativ al existenței și circulației produselor finite și producției neterminate.

Costul normativ se determină, luând în considerare nivelul normativ al cheltuielilor materiale directe, cheltuielilor directe privind retribuirea muncii și al cheltuielilor de producție indirecte. Normele de cheltuieli trebuie să fie analizate sistematic și, în funcție de necesități, să fie revizuite.

21. Metoda vânzărilor cu amănuntul (procentului de profit global) se aplică, de regulă, în comerț pentru evaluarea unei cantități mari de mărfuri care au un profit relativ egal în prețul vânzărilor în cazul unui sortiment care variază rapid. În contabilitatea curentă de circulație a mărfurilor evaluarea acestora se efectuează după metoda vânzărilor cu amănuntul la prețuri de vânzare, cu evidențierea adaosului, sau la valoarea de achiziție. Reducerea valorii de achiziție a mărfurilor se admite în cazurile prevăzute de paragraful 26 al prezentului standard. Indiferent de varianta acceptată de evaluare a mărfurilor, acestea sînt reflectate în evidența curentă în rapoartele financiare la cea mai mică sumă dintre valoarea efectivă și valoarea realizabilă netă.

22. Costul unităților stocurilor de mărfuri și materiale care, de obicei, nu sînt reciproc substituibile și al stocurilor produse și destinate unor proiecte speciale, se determină prin metoda de identificare.

23. În cazul unui sortiment variat al stocurilor de mărfuri și materiale reciproc substituibile costul acestora se determină prin metoda FIFO LIFO sau metoda costului mediu ponderat.

24. Conform metodei FIFO LIFO, stocurile de mărfuri și materiale intrate primele sînt și primele ieșite, de aceea evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale se efectuează în aceeași consecutivitate. Costul soldului la sfârșitul perioadei de gestiune se determină conform valorii de achiziție a ultimelor loturi de stocuri de mărfuri și materiale intrate.

[SNC.2 pct.23;24modificat prin OMFC32/03.03.2000, MO27/09.03.2000 pct.25-40 devin 26-41]

25. Conform metodei LIFO, stocurile de mărfuri și materiale intrate ultimele sînt primele ieșite, de aceea evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale ieșite se efectuează în aceeași consecutivitate. Costul stocurilor de mărfuri și materiale ieșite în cursul perioadei de gestiune se determină la valoarea de achiziție a ultimelor loturi de stocuri de mărfuri și materiale intrate. Soldul stocurilor de mărfuri și

materiale la sfârșitul perioadei de gestiune se evaluează la valoarea de achiziție a primelor loturi de stocuri intrate.

[SNC.2 pct.25 introdus prin OMFC32/03.03.2000, MO27/09.03.2000 pct.25-40 devin 26-41]

26. Conform metodei costului mediu ponderat, costul stocurilor de mărfuri și materiale ieșite și rămase la sfârșitul perioadei de gestiune este determinat în baza costului mediu ponderat al unităților similare, aflate în stoc la începutul perioadei de gestiune și cumpărate sau produse de întreprindere în cursul acestei perioade. Costul mediu ponderat poate fi calculat pentru o perioadă anumită de timp sau pe măsura intrării loturilor suplimentare de stocuri de mărfuri și materiale.

Valoarea realizabilă netă (V.R.N.)

27. Stocurile de mărfuri și materiale sînt evaluate și reflectate în rapoartele financiare la valoarea realizabilă netă cînd aceasta este mai joasă decît costul, adică în cazul:

- a) deteriorării sau degradării parțiale a acestora;
- b) uzurii parțiale sau integrale a acestora;
- c) reducerii prețului de vînzare a acestora;
- d) creșterii eventualelor cheltuieli pentru completarea și organizarea vînzării acestora.

28. Evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale la valoarea realizabilă netă se efectuează:

- a) pe tipuri;
- b) pe grupe de unități reciproc substituibile, în limitele unui și aceluiași sortiment, care au aceeași destinație sau utilizare finală, produse și comercializate în unul și același sector geografic.

La întreprinderile de prestări servicii cheltuielile se reflectă pe fiecare tip de servicii, pentru care se stabilește un preț de vînzare individual. De aceea valoarea realizabilă netă se determină pe fiecare tip de servicii neterminate examinate ca tipuri separate de stocuri de mărfuri și materiale.

29. Calcularea valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri și materiale se efectuează în baza:

- a) prețurilor de piață în vigoare la momentul calculării sumei ce urmează a fi primită din vînzarea stocurilor de mărfuri și materiale;
- b) variațiilor prețurilor de piață sau costului stocurilor de mărfuri și materiale legate nemijlocit de evenimentele activității economice care au survenit după perioada de gestiune în măsura în care aceste evenimente confirmă condițiile existente la sfârșitul perioadei de gestiune;
- c) destinației stocurilor de mărfuri și materiale aflate în stoc la sfârșitul perioadei de gestiune pentru vînzare sau utilizare în producție.

30. Valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri și materiale aflate în stoc la sfârșitul perioadei de gestiune se determină în baza:

- a) prețurilor contractuale, în cazul în care acestea sînt destinate vînzării conform contractelor garantate;
- b) prețurilor de piață curente în cazul în care acestea nu sînt confirmate de contracte, dar sînt destinate, de asemenea, vînzării.

Pierderile neprevăzute, conform vînzărilor contractuale sau achizițiilor firmei, se examinează în conformitate cu S.N.C. 10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului".

31. Materialele și alte stocuri destinate utilizării la fabricarea produselor finite nu urmează a fi evaluate sub costul acestora, dacă se prevede că produsele finite care constituie baza lor vor fi vîndute la un preț egal sau mai mare decît costul lor. Dacă se prevede că costul produselor finite va fi mai mare decît prețurile de piață curente, materialele și alte stocuri vor fi evaluate la valoarea realizabilă netă.

32. La data de raportare a fiecărei perioade ulterioare valoarea de bilanț a stocurilor de

mărfuri și materiale este revizuită. Dacă în perioada precedentă acestea au fost evaluate în bilanț la valoarea realizabilă netă și continuă să figureze în stoc la sfârșitul perioadei de gestiune la aceeași valoare, iar circumstanțele s-au schimbat și valoarea realizabilă netă s-a majorat, aceste stocuri sînt evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită.

Constatarea valorii stocurilor de mărfuri și materiale
drept cheltuială

33. Valoarea stocurilor de mărfuri și materiale vîndute se constată drept cheltuială a perioadei în care a fost determinat venitul raportat la aceste vînzări. Aceasta asigură concordanța cheltuielilor efectuate și veniturilor obținute. La evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale la valoarea realizabilă netă apar pierderi care se constată drept cheltuială în perioada în care au fost efectuate. Dacă în perioada de gestiune următoare valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri și materiale s-a majorat, diferența rezultată din această majorare în limitele costului se constată drept venit în perioada în care s-a produs majorarea valorii realizabile nete.

34. Stocurile de mărfuri și materiale, utilizate pentru crearea obiectelor de mijloace fixe în regie sau pentru finisarea și montajul acestora, se includ în valoarea obiectelor și se consideră drept cheltuială treptat, în cursul perioadei de exploatare (funcționare) utilă a acestor active.

Particularitățile contabilizării obiectelor de mică
valoare și scurtă durată

35. Obiectele de mică valoare și scurtă durată sînt active valoarea unitară a cărora este mai mică decît plafonul stabilit de legislație, indiferent de durata de exploatare sau cu o durată de serviciu mai mică de un an, indiferent de valoarea unei unități. În componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată sînt incluse instrumentele și dispozitivele cu destinație generală și specială, utilajul de schimb, ambalajul tehnologic, inventarul de producție și de uz casnic, îmbrăcămintea și încălțămîntea specială și dispozitivele de protecție, lenjeria, construcțiile și dispozitivele provizorii, alte obiecte (vasele, inventarul sportiv și turistic, prelate etc.).

36. Obiectele de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora este mai mică de 1/2 din plafonul stabilit, urmează să fie casate la cheltuieli sau consumuri pe măsura predării acestor obiecte de la depozit în exploatare.

37. Pentru obiectele de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora depășește 1/2 din plafonul stabilit, în cazul livrării de la depozit în exploatare uzura se calculează în proporție de 100% din valoarea acestora diminuată cu valoarea probabilă rămasă. La întreprinderile de stat și întreprinderile, în care cota statului în capitalul statutar constituie cel puțin 51% pe toată durata de exploatare, gestionarii țin contabilitatea utilizării acestora pe grupe stabilite. Uzura se trece la cheltuielile sau consumurile întreprinderii în funcție de destinația utilizării obiectelor de mică valoare și scurtă durată. La ieșirea obiectelor de mică valoare și scurtă durată valoarea uzurabilă este trecută la diminuarea uzurii calculate anterior.

38. Pentru construcțiile speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri, dispozitive și instalații uzura se calculează pe toată durata de funcționare utilă, iar dacă această durată depășește termenul de construcție a obiectului de bază, pornind de la durata construcției acestuia. Uzura calculată pentru construcțiile speciale provizorii prevăzute în lista de titluri, dispozitive și instalații se include în componența cheltuielilor generale administrative aferente construcției obiectului de bază.

Publicitate

39. În rapoartele financiare trebuie să fie dezvăluite:

a) metodele de evaluare a stocurilor de mărfuri și materiale;

b) valoarea de bilanț totală a stocurilor de mărfuri și materiale și valoarea de bilanț pe grupe de clasificare acceptate de întreprindere, valoarea rămasă a obiectelor de mică valoare și scurtă durată;

c) valoarea de bilanț a stocurilor de mărfuri și materiale calculată la valoarea realizabilă netă;

d) costul vânzării stocurilor de mărfuri și materiale constatat drept cheltuială în perioada de gestiune;

e) suma oricărei majorări a valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri și materiale în limitele costului acestora, casată anterior ca pierderi rezultate din evaluarea acestora la valoarea realizabilă netă, care se constată ca venit în perioada de gestiune respectivă, în conformitate cu paragraful 32 al prezentului standard;

f) circumstanțele sau evenimentele activității economice, care au condus la majorarea valorii realizabile nete a stocurilor de mărfuri și materiale în limitele costului acestora în conformitate cu paragraful 32 al prezentului standard;

g) valoarea de bilanț a stocurilor de mărfuri și materiale ipotecate cu titlu de garanție a datoriilor.

40. Casarea diferenței dintre cost și valoarea realizabilă netă a stocurilor de mărfuri și materiale poate conduce la consecințe, dezvăluirea cărora este prevăzută de S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei gestionare, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate".

Data intrării standardului în vigoare

41. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 1998.

S.N.C.3

S.N.C.3

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 3

"COMPONENȚA CONSUMURILOR ȘI CHELTUIELILOR ÎNTRINDERII"

Introducere

1. Prezentul standard național, care nu are analog în nomenclatorul standardelor internaționale de contabilitate, este elaborat pentru facilitarea asimilării noului sistem de contabilizare a consumurilor și cheltuielilor la etapele inițiale ale reformei contabilității.

În prezentul standard sînt reflectate toate consumurile și cheltuielile aferente desfășurării activității de întreprinzător indiferent de cerințele impozitării.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie determinarea componenței consumurilor întreprinderilor de producție, de comerț și de prestări servicii, a cheltuielilor activității operaționale, de investiții și financiare, precum și a pierderilor excepționale.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra persoanelor juridice și fizice care desfășoară activități de producție, de comerț și de prestări servicii, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale înregistrate în Republica Moldova, situate atît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele ei.

4. Consumurile și cheltuielile menționate în prezentul standard sînt reflectate parțial, mai detaliat fiind examinate în următoarele standarde naționale de contabilitate (S.N.C.):

a) consumurile și cheltuielile pentru achiziționarea și prelucrarea stocurilor de mărfuri și

materiale, modul de repartizare și de includere a acestora în costul vânzărilor (S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale");

b) uzura (amortizarea) activelor amortizabile (uzurabile) (S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale", S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung");

c) cheltuielile excepționale și pierderile cauzate de comenzile anulate, precum și corectarea erorilor esențiale privind cheltuielile și consumurile (S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei raportate, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate");

d) cheltuielile pentru lucrări de cercetări științifice, proiectare și experimentare (S.N.C. 9 "Contabilitatea cheltuielilor de cercetare, proiectare și experimentare");

e) cheltuielile privind împrumuturile, care pot fi capitalizate (S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile");

f) cheltuielile privind contractele de construcție (S.N.C. 11 "Contractele de construcție");

g) cheltuielile privind chiria (S.N.C. 17 "Contabilitatea chiriei")

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Consumuri - resurse consumate pentru fabricarea produselor și prestarea serviciilor în scopul obținerii unui venit.

Consumuri directe - consumuri identificate nemijlocit pe un anumit produs sau alt obiect de cheltuieli.

Consumuri indirecte - consumuri care nu pot fi identificate direct pe un produs sau obiect concret de cheltuieli.

Consumuri variabile - consumuri care se modifică în raport cu volumul producției, lucrărilor executate, serviciilor prestate.

Consumuri constante - consumuri care rămân constante într-un anumit diapazon de modificări, indiferent de modificările volumului producției sau activității de afaceri a personalului de conducere.

Consumuri directe de materiale - valoarea materiei prime, materialelor, semifabricatelor, utilizate la fabricarea produselor care în mod substanțial intră în componența acestora și se includ direct în costul produselor finite.

Consumuri directe privind retribuirea muncii - consumuri privind remunerarea muncitorilor, incluse în mod direct în costul produselor finite. La întreprinderile de prestări servicii se utilizează noțiunea consumuri privind retribuirea muncii.

Consumuri indirecte de producție - consumuri aferente deservirii și conducerii subdiviziunilor de producție care nu pot fi incluse în mod direct în costul produselor finite (serviciilor) și se repartizează conform S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale".

Cheltuieli - toate cheltuielile și pierderile perioadei care se scad din venit la calcularea profitului (pierderii) perioadei de gestiune.

Cheltuielile activității operaționale - cheltuielile aferente desfășurării activității de bază a întreprinderii.

Cheltuielile activității de investiții - cheltuieli și pierderi aferente scoaterii din funcțiune a activelor pe termen lung.

Cheltuielile activității financiare - cheltuieli rezultate din modificarea mărimii și structurii capitalului propriu și împrumuturilor (creditelor).

Pierderi excepționale - pierderi suportate ca rezultat al evenimentelor care nu țin de activitatea ordinară.

Costul vânzărilor - o parte din consumuri, care se trec la produsele, mărfurile și serviciile vândute.

Cheltuieli ale perioadei - de gestiune cheltuieli pentru comercializarea produselor, mărfurilor și serviciilor, administrative, de deservire, de organizare a producției.

Cheltuieli anticipate - cheltuieli apărute în perioada de gestiune, dar aferente perioadelor viitoare (de exemplu, plățile în avans aferente chiriei etc.).

Proces de producție (tehnologic) - procesul care cuprinde toate operațiile de prelucrare a materiilor prime, materialelor, de utilizare a articolelor accesorii (piese de completare) la fabricarea și asamblarea producției.

6. Contribuțiile pentru asigurările sociale și asistența socială se efectuează din toată suma calculată pentru retribuirea muncii în conformitate cu legislația în vigoare.

Componenta consumurilor

În componența consumurilor, care se includ în costul de producție (servicii) se prevăd următoarele articole: consumuri de materiale, consumuri privind remunerarea muncii, consumuri indirecte de producție. În unele ramuri ale economiei naționale, în afară de cele nominalizate, pot fi utilizate și alte articole de consum, care reflectă particularitățile activității de producție și gospodărești (de exemplu, în ramura extractivă - epuizarea resurselor naturale, în industria energetică - uzura mijloacelor fixe etc).

Consumuri de materiale

7. Consumurile de materiale incluse în costul produselor finite, producției în curs de execuție cuprind: la întreprinderile de producție - consumurile directe de materiale, la întreprinderile de prestări-servicii - consumuri de materiale. La întreprinderile de comerț consumurile de materiale nu se includ în costul mărfurilor, ci se trec la cheltuielile perioadei de gestiune.

Consumuri directe de materiale

8. La întreprinderile de producție consumurile directe de materiale cuprind valoarea materialelor, utilizate în procesul de producție (tehnologic) incluse în costul produselor finite, și anume:

a) a materiilor prime și materialelor, care constituie baza producției fabricate sau o componentă indispensabilă la fabricarea acestora;

b) a articolelor accesorii (piese de completare) și a semifabricatelor supuse asamblării sau prelucrării suplimentare la întreprinderea respectivă;

c) valoarea serviciilor cu caracter de producție prestate de terți și cheltuielile suplimentare aferente, raportate la scumpirea valorii materialelor, de exemplu:

- executarea unor operații distincte privind fabricarea produselor, prelucrarea materiilor prime și materialelor;

- efectuarea probelor privind determinarea calității materiilor prime și materialelor consumabile, utilizate exclusiv pentru fabricarea produselor concrete;

d) a combustibilului de toate tipurile, consumat în scopuri tehnologice, la producerea tuturor felurilor de energie;

e) a energiei de toate felurile (electrică, termică, aer comprimat, frig, apă etc.), consumate în scopuri tehnologice, de transport și aferente altor necesități de producție ale întreprinderii.

Consumuri de materiale

9. Pentru întreprinderile de prestări servicii consumurile de materiale, utilizate în procesul activității de bază, cuprind:

a) materiale auxiliare;

b) materiale de construcție;

c) carburanți și lubrifianți;

d) piese de schimb pentru prestarea serviciilor de reparații;

e) alte materiale.

Consumuri privind retribuirea muncii

10. La consumurile privind retribuirea muncii incluse în costul produselor finite, producției în curs de execuție se raportează: la întreprinderile de producție - consumurile directe privind retribuirea muncii, iar la întreprinderile de prestări servicii - cheltuielile privind retribuirea muncii. La întreprinderile de comerț cheltuielile privind remunerarea muncii nu se includ în costul mărfurilor. Ele țin de cheltuielile perioadei de gestiune.

Consumurile directe privind retribuirea muncii

11. În consumurile directe privind retribuirea muncii ale întreprinderii de producție se includ consumurile privind retribuirea muncii plătite personalului încadrat în producția de bază a întreprinderii, inclusiv premiile și alte sume plătite sub formă de stimulare și compensare. La acestea se referă:

a) retribuițiile pentru munca prestată efectiv, calculate în baza tarifelor în acord, salariilor tarifare și salariilor funcției și onorariilor, formele și sistemele de retribuire a muncii acceptate de întreprindere, precum și:

- sporurile la salariile plătite lucrătorilor din telecomunicații, construcții, transporturi și altor salariați, activitatea permanentă a căroră este legată de deplasări, diurnele plătite din momentul plecării până în momentul revenirii la sediul întreprinderilor lor;

- premiile pentru rezultatele de producție obținute, sporurile la salariile tarifare și de bază pentru măiestrie profesională;

- sumele plătite (la executarea lucrărilor prin metoda de cart) în mărimea unui salariu tarifar, salariu de funcție pentru zilele de deplasare de la sediul întreprinderii la locul de lucru și viceversa, prevăzute de graficul de lucru, precum și pentru zilele de reținere a salariaților în drum din cauza condițiilor meteorologice sau din vina organizațiilor de transport referitoare la obiectele concrete de construcții și reparații capitale;

- remunerațiile studenților instituțiilor de învățământ și ale elevilor instituțiilor de învățământ mediu de specialitate și profesional-tehnic care fac practica de producție la întreprinderi, precum și remunerațiile plătite elevilor școlilor de cultură generală în perioada orientărilor profesionale;

- remunerațiile lucrătorilor, neîncadrați în statele întreprinderii pentru executarea de către aceștia a lucrărilor conform contractelor de drept civil, dacă decontările cu aceștia pentru munca prestată se efectuează direct de întreprindere;

b) remunerarea zilelor de odihnă (recuperărilor) acordate salariaților pentru munca ce depășește durata normală a timpului de lucru în cazul organizării muncii prin metoda de cart, evidenței însumate a timpului de muncă și în alte cazuri stabilite de legislație;

c) sumele plătite sub formă de compensare în funcție de regimul de lucru și condițiile de muncă, inclusiv sporurile și adaosurile la salariile tarifare și salariile de bază pentru munca în timp de noapte, munca suplimentară, munca în zilele de odihnă, de sărbători, munca în regim cu multe schimburi, pentru cumularea profesiunilor, extinderea zonelor de deservire, pentru muncă în condiții grele, nocive, deosebit de nocive etc.;

d) remunerarea, în conformitate cu legislația în vigoare, a concediilor legale de odihnă (anuale) și suplimentare (compensații pentru concediul nefolosit), a orelor cu înlesniri pentru adolescenți, a pauzelor pentru mamele care alăptează copilul, precum și a timpului necesar pentru efectuarea examenului medical, îndeplinirea atribuțiilor de stat;

e) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

[Par.11 lit.e) introdusă prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

f) alte feluri de retribuiții acordate salariaților care participă la

fabricarea produselor.

[Par.11 lit.e) devine lit.f) prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

Consumuri privind retribuirea muncii

12. La întreprinderile de prestări servicii consumurile privind retribuirea muncii cuprind salariul de bază și cel suplimentar, diverse sporuri, adaosuri, premii calculate personalului care lucrează nemijlocit în domeniul prestării serviciilor.

Cosumuri indirecte de producție

13. Consumuri indirecte de producție au loc la întreprinderile de producție și întreprinderile de prestări servicii și cuprind:

[Par.13 preambulul modificat prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

a) cheltuielile de întreținere a mijloacelor fixe cu destinație productivă în stare de lucru (cheltuieli pentru asistență tehnică și întreținere, pentru efectuarea reparațiilor curente, medii și capitale); pentru îndeplinirea normelor sanitaro-igienice, inclusiv cheltuielile de întreținere a încăperilor și inventarului acordate de întreprindere instituțiilor medicale pentru organizarea punctelor medicale nemijlocit pe teritoriul întreprinderii, pentru menținerea curățeniei și ordinii în unitatea de producție;

b) cheltuielile de întreținere și exploatare a mijloacelor destinate protecției naturii referitoare la procesul de producție, inclusiv plățile pentru evacuarea substanțelor poluante în mediul înconjurător;

c) cheltuielile de întreținere și deservire a mijloacelor tehnice de dirijare, comunicații, mijloacelor de semnalizare, altor mijloace tehnice de comandă referitoare la procesul de producție;

d) uzura mijloacelor fixe cu destinație productivă;

e) epuizarea resurselor naturale;

f) amortizarea activelor nemateriale utilizate în procesul de producție;

g) cheltuielile aferente perfecționării tehnologiilor și organizării producției, precum și îmbunătățirii calității produselor, sporirii fiabilității, durabilității și altor proprietăți de exploatare a acestora în cadrul procesului de producție;

h) uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată;

i) valoarea materialelor utilizate în procesul de producție pentru asigurarea unui proces tehnologic normal, pentru ambalarea produselor în secții sau consumate pentru alte necesități de producție, care nu pot fi raportate direct la tipuri concrete de produse;

j) plata pentru locațiune (chirie), arendă, leasing (redevență);

k) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

[Par.13 lit.j) și k) introduse prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

l) salariile muncitorilor auxiliari încadrați în producție și ale personalului administrativ, de conducere etc. din subdiviziunile de producție, inclusiv toate tipurile de premii și adaosuri conform sistemelor în vigoare la întreprindere;

m) sumele plătite sub formă de stimulare salariaților încadrați în procesul de producție, inclusiv:

- recompensele unice pentru vechime în muncă (sporurile pentru stagiul de muncă în specialitate la întreprinderea respectivă) în conformitate cu legislația în vigoare, și premiile neincluse în cheltuielile directe privind retribuirea muncii;

- sumele plătite pentru timpul aflării în concedii forțate cu păstrarea parțială a salariului, prevăzute de legislația în vigoare;

n) cheltuielile de asigurare a condițiilor normale de lucru și a tehnicii securității ce țin de particularitățile producției și prevăzute de legislația respectivă;

o) cheltuielile de asigurare a pazei (inclusiv a celei antiincendiare) atelierelor, secțiilor și subdiviziunilor cu destinație productivă;

p) cheltuielile de deplasare a salariaților încadrați nemijlocit în procesul de producție;

r) asigurarea obligatorie a salariaților ocupați în sfera de producție și ale activelor de producție;

s) alte cheltuieli în conformitate cu legislația în vigoare.

[Par.13 lit.j), k), l), m), n), o), p) devin l), m), n), o), p), r), s) prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

Componența cheltuielilor

14. Cheltuielile se înregistrează la întreprinderile cu toate tipurile de activități. Acestea se reflectă în contabilitate și rapoartele financiare în baza metodei calculării din perioada în care s-au produs și cuprind cheltuielile activităților operaționale, de investiții, financiare, precum și pierderile excepționale.

Cheltuielile activității operaționale

15. Cheltuielile activității operaționale a întreprinderii includ costul vânzărilor și cheltuielile perioadei de gestiune.

Costul vânzărilor

16. Costul vânzărilor cuprinde:

a) pentru întreprinderile de producție - consumurile directe de materiale, consumurile directe privind remunerarea muncii, consumurile indirecte de producție;

b) pentru întreprinderile de comerț - costul mărfurilor vândute;

c) pentru întreprinderile de prestări servicii - consumurile de materiale, consumurile privind retribuirea muncii, consumurile indirecte de producție.

Cheltuielile perioadei de gestiune

17. În componența cheltuielilor perioadei de gestiune se includ:

a) cheltuielile comerciale;

b) cheltuielile generale și administrative;

c) alte cheltuieli operaționale.

Cheltuielile comerciale

18. Comerciale sînt considerate cheltuielile de vânzare a produselor finite, mărfurilor și serviciilor. Acestea cuprind:

a) cheltuielile de ambalare, inclusiv valoarea ambalajului și materialelor de ambalat, salariul muncitorilor ocupați cu ambalarea produselor, (la întreprinderile de producție în cazul cînd ambalarea se efectuează la depozitul de produse finite), mărfurilor;

b) la întreprinderile de comerț - cheltuielile de depozitare și pregătire a mărfurilor pentru vânzare, aspectul exterior al vitrinelor de reclamă și alte acțiuni care contribuie la vânzarea mărfurilor, precum și vânzarea propriu-zisă și transportarea mărfurilor la cumpărători, dacă aceste cheltuieli le suportă firma comercială;

c) cheltuielile de transport-expediere a produselor fabricate și a mărfurilor (cu excepția cazurilor în care acestea se recuperează de către cumpărător), taxele vamale etc.;

d) remunerarea lucrărilor de marcare (etichetare), certificare a produselor și mărfurilor, întocmirea declarațiilor vamale privind comercializarea produselor peste hotarele republicii;

e) serviciile de marketing aferente încheierii sau rezilierii contractelor (acordurilor);

f) comisioanele (defalcările) plătite organizațiilor de desfacere, intermediere, de comerț extern, cheltuielile de procurare a licențelor pentru exportul produselor și mărfurilor;

g) cheltuielile ce țin de reclamă, participarea la expoziții, târguri: valoarea mostrelor de mărfuri transmise, în conformitate cu contractele (acordurile) încheiate sau alte acte, nemijlocit cumpărătorilor sau organizațiilor de intermediere cu titlu gratuit și care nu pot fi returnate, alte cheltuieli similare;

h) cheltuielile de studiere a piețelor de desfacere interne și externe, de salarizare a lucrătorilor ocupați cu colectarea și prelucrarea datelor privind piețele de desfacere a mărfurilor respective, informațiilor asupra producătorilor-concurenți, costul literaturii economice pentru efectuarea investigațiilor de marketing, alte cheltuieli ale secțiilor, serviciilor sau ale lucrătorilor din domeniul marketingului;

i) cheltuielile pentru reparația cu termen de garanție și deservirea cu termen de garanție a produselor și mărfurilor vândute;

j) cheltuielile ce țin de remunerațiile lucrătorilor întreprinderilor de comerț care cuprind salariul de bază și cel suplimentar, diverse sporuri, adaosuri, premii plătite vânzătorilor, casierilor, hamalilor, precum și bucătarilor, ospătarilor de la întreprinderile de alimentație publică, și altui personal angajat nemijlocit la vânzarea mărfurilor;

k) cheltuieli privind datoriile dubioase;

l) cheltuieli privind returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute.

m) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală;

n) plata pentru locațiune (chirie), arendă, leasing (redevență).

[Par.18 lit.m) și n) introduse prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

19. Nomenclatorul articolelor cheltuielilor comerciale este elaborat de către întreprindere, pornind de la particularitățile și specificul activității acesteia.

Cheltuieli generale și administrative

20. Cheltuielile generale și administrative cuprind:

1) cheltuielile privind retribuirea muncii salariaților atribuite personalului de conducere și gospodăresc, premiile de orice tip conform sistemelor existente la întreprindere, adaosurile de orice tip, inclusiv:

a) sumele plătite pentru absențele forțate sau îndeplinirea unui lucru plătit insuficient în cazurile prevăzute de legislație;

b) suplimentele (adaosurile) plătite pentru concediul medical pînă la nivelul salariului efectiv, stabilit de legislație;

c) diferența de salarii plătită lucrătorilor transferați de la alte întreprinderi cu păstrarea în decursul unei anumite perioade, a cuantumurilor salariului de funcție de la locul de muncă precedent, precum și în cazul interimatului provizoriu, dacă aceasta este prevăzut de legislația în vigoare;

d) recompensele unice pentru vechimea în muncă și adaosurile pentru vechimea de muncă în specialitate la întreprinderea respectivă plătite salariaților în conformitate cu legislația în vigoare;

2) contribuțiile pentru asigurările sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și/sau medicale facultative (benevole), fondul de pensii, fondul de stat de plasare în câmpul muncii din suma cheltuielilor privind retribuirea muncii;

[Par.20 pct.2) modificat prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

3) plățile suplimentare, indemnizațiile, sporurile, compensațiile acordate salariaților întreprinderii, inclusiv:

a) sumele plătite salariaților concediați de la întreprinderile din cauza reorganizării acesteia, reducerii personalului și statelor;

b) sumele plătite salariaților, inclusiv femeilor care educă copii, pentru concediile acordate suplimentar;

c) sporurile la pensii, indemnizațiile unice acordate salariaților care se pensionează;

d) sumele plătite sub formă de compensare ca urmare a majorării prețurilor, scumpirea alimentației (bucatelor) la ospătării, bufete și profilatorii sau acordarea ei la prețuri reduse sau gratuit (exceptând alimentația specială pentru anumite categorii de salariați în conformitate cu legislația);

e) compensarea daunelor materiale salariaților întreprinderii cauzate de traumele în producție și plata pensiei de invaliditate, recuperate din această cauză din fondul social, indemnizațiilor unice în caz de deces al salariatului ca rezultat al accidentului de producție;

f) indemnizațiile plătite atât în temeiul deciziilor judecătorești, cât și fără acestea în legătură cu pierderea capacității de muncă din cauza traumelor de producție;

g) sumele plătite salariaților-donatori de sînge pentru zilele examinării medicale, donării de sînge și pentru zilele de odihnă, acordate după fiecare zi de donare a sîngelui;

4) ajutorul material acordat salariaților (inclusiv cota inițială pentru construcția de locuințe cooperatiste sau pentru rambursarea parțială a creditului, acordat în scopul construcției de locuințe cooperatiste sau construcției individuale a locuințelor);

5) întreținerea, uzura și reparația mijloacelor fixe cu destinație administrativă, gospodărească și de protecție a naturii (clădiri, construcții etc.);

6) amortizarea activelor nemateriale cu destinație generală a întreprinderii;

7) valoarea obiectelor de mică valoare și scurtă durată în limita stabilită;

8) uzura și reparația obiectelor de mică valoare și scurtă durată;

9) plata pentru locațiune (chirie), arendă, leasing (redevență);

[Par.20 pct.9) modificat prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

10) cheltuieli de întreținere a obiectelor și mijloacelor fixe conservate în conformitate cu actele normative în vigoare;

11) cheltuielile aferente întreținerii și deservirii mijloacelor tehnice de comandă, centrelor de telecomunicații, mijloacelor de semnalizare, centrelor de calcul și altor mijloace tehnice de comandă, care nu se referă la producție (de exemplu, cheltuielile pentru chirie a mijloacelor de telecomunicații, utilizate în scopuri de conducere);

12) cheltuielile poștale și telegrafice, cheltuielile de întreținere și exploatare a stațiilor de telefoane, comutatoarelor, faxurilor,

instalațiilor de dispecerat, de radiou și de alte tipuri de telecomunicații, utilizate pentru administrare și care se includ în bilanțul întreprinderii; pentru lucrările tipografice, pentru întreținerea și exploatarea biroticii; pentru procurarea rechizitelor de birou, formularelor de evidență, de dări de seamă;

13) plata serviciilor pentru dirijarea producției efectuată de terțe organizații în cazurile în care în statele de funcțiuni ale întreprinderii nu este prevăzută finanțarea unor servicii funcționale sau cînd aceste întreprinderi nu sînt în stare să asigure îndeplinirea unor lucrări necesare fără participarea organizațiilor specializate, inclusiv pentru executarea unor lucrări periodice la solicitarea organelor de conducere de stat pentru îndeplinirea cărora nu este rațional de a întreține un personal permanent, precum și alte cheltuieli legate nemijlocit de activitatea întreprinderii;

14) cheltuielile privind paza obiectelor administrativ-gospodărești și asigurarea securității antiincendiare a acestora;

15) cheltuielile de întreținere a transportului auto de serviciu: remunerarea salariaților care deservește acest transport, valoarea combustibilului, lubrifianților și altor materiale, uzura și reparația cauciucurilor, asistența tehnică a transportului auto; cheltuieli de întreținere a garajelor, arenda pentru garaje și parcare autovehiculelor, cotele de amortizare și cheltuielile pentru toate tipurile de reparație a autovehiculelor și clădirilor, garajelor, cheltuielile pentru închirierea autoturismelor de serviciu;

16) cheltuielile privind deplasările personalului de conducere;

17) cheltuielile de reprezentare;

18) cheltuielile pentru măsurile de protecție civilă, inclusiv uzura inventarului și mijloacelor fixe, utilizate în aceste scopuri;

19) plata compensațiilor personalului administrativ - de conducere al întreprinderilor, activitatea de producție a căroră este legată de necesitatea unor deplasări sistematice în interes de serviciu, a cheltuielilor ce țin de utilizarea în aceste scopuri a autoturismelor personale;

20) defalcări pentru întreținerea aparatului de conducere al organizațiilor ierarhic superioare, a asociațiilor, concernelor și altor structuri și organe de conducere;

21) cheltuielile în scopuri de caritate și sponsorizare;

22) cheltuielile de întreținere a subdiviziunilor de producție și de deservire;

23) cheltuielile pentru asigurarea salariaților și a bunurilor cu destinație generală și administrativă prevăzute de actele normative în vigoare;

24) cheltuielile aferente angajării forței de muncă;

25) plata pentru diversele servicii prestate întreprinderii în conformitate cu contractele (acordurile) încheiate de către:

a) bănci, bursele de mărfuri, organizațiile intermediare și alte organizații;

b) organizațiile consultative, juridice, informaționale, de audit, traducători;

c) mass-media în legătură cu publicarea rapoartelor financiare;

26) cheltuielile pentru pregătirea și reciclarea personalului, inclusiv:

a) salariul lucrătorilor întreprinderilor în timpul studiilor acestora cu scoaterea din producție în sistemul de ridicare a calificării și de reciclare a cadrelor, precum și sumele plătite în conformitate cu legislația în vigoare pentru concediile de studii, acordate muncitorilor și funcționarilor, care au succese bune la învățătură în instituțiile de învățământ superior și mediu, seral și fără frecvență, la doctorantura fără frecvență;

b) sumele plătite absolvenților școlilor medii profesional-tehnice și tinerilor specialiști care au absolvit instituția de învățământ superior sau mediu de specialitate, pentru deplasarea la locul de lucru, concediul înainte de a-și începe activitatea, precum și plata indemnizațiilor;

c) cheltuielile de întreținere a instituțiilor de învățământ, care se află la bilanțul întreprinderii;

27) cheltuielile pentru cercetări științifice;

28) cheltuielile pentru invenții și raționalizări cu caracter de producție, efectuarea lucrărilor experimentale, confecționarea și proba modelelor și mostrelor în baza invențiilor și propunerilor de raționalizare, organizarea expozițiilor, concursurilor, trecherilor în revistă, acțiunilor de certificare și a altor acțiuni privind implementarea inovațiilor și propunerilor de raționalizare, plata onorariilor și alte cheltuieli, cu excepția cazurilor de capitalizare a acestora prevăzute de S.N.C. 9 "Contabilitatea cheltuielilor de cercetare, proiectare și experimentare";

29) cheltuielile privind reparația ambalajului folosit în multiplă circulație și returnabil,

precum și valoarea ambalajului, scos din uz ca urmare a uzurii naturale a acestuia;

30) impozitele și taxele, conform legislației în vigoare, precum și impozitul pe valoarea adăugată și accizele nerecuperabile, cu excepția impozitului pe venit;

31) cheltuielile de judecată, cheltuielile de arbitraj și taxele de stat;

32) cheltuielile pentru procurarea literaturii speciale, actelor normative și instructive, precum și abonarea la ediții speciale (ziare, reviste etc.) necesare în activitatea de producție;

33) cheltuielile pentru acțiunile de ocrotire a sănătății, organizarea timpului liber și odihnei salariaților de la întreprindere, inclusiv pentru:

a) întreținerea și uzura utilajului și încăperilor, acordate gratuit pentru desfășurarea activității culturale și sportive;

b) întreținerea obiectelor de ocrotire a sănătății, azilurilor pentru bătrâni și invalizi, instituțiilor preșcolare pentru copii din sistemul învățământului public, precum și a obiectelor din fondul locativ (inclusiv uzură și cheltuielile pentru efectuarea diverselor tipuri de reparații;

c) achitarea din contul întreprinderii a foilor de tratament și în case de odihnă, organizarea excursiilor și călătoriilor, ocupațiilor în secții sportive, cercuri și cluburi, a vizitării acțiunilor culturale distractive și sportive;

34) cheltuielile de organizare aferente desfășurării adunărilor acționarilor, perfectării documentelor;

35) alte cheltuieli.

21. Cheltuielile neproductive:

a) pierderile din cauza întreruperilor în producție;

b) pierderile, cauzate de casarea produselor alimentare și medicamentelor cu termenul de garanție expirat.

22. Nomenclatorul articolelor de cheltuieli generale și administrative, recomandat pentru întreprinderile de producție, întreprinderile de comerț și de prestări servicii, este prezentat în anexa nr. 1.

Alte cheltuieli operaționale

23. Cheltuielile care nu pot fi raportate nici la cheltuielile comerciale, nici la cele generale și administrative sînt incluse în alte cheltuieli operaționale și anume cheltuielile privind:

a) plata dobînzilor filialelor, întreprinderilor filiere și asociate;

b) plata dobînzilor aferente creditelor bancare și împrumuturilor primite pe termen scurt și pe termen lung, cu excepția cazurilor de capitalizare a acestora, prevăzute în S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile";

c) plata dobînzilor privind alte operații;

d) plata dobînzilor privind împrumuturile expirate și sancțiunile creditare;

e) vînzarea activelor curente, cu excepția produselor finite, mărfurilor și serviciilor prestate;

f) amenzile, penalitățile, despăgubirile;

g) emisiunea și difuzarea titlurilor de valoare pe termen scurt - obligațiuni, cambii și alte titluri de valoare, plata comisioanelor pentru difuzarea acestora etc.;

h) consumurile indirecte de producție constante nerepartizabile;

i) sumele diferențelor dintre costul stocurilor de mărfuri și materiale și valoarea realizabilă netă;

j) lipsurile și pierderile de la deteriorarea valorilor;

k) producția rebutată;

l) plata pentru locațiune (chirie), arendă, leasing (redevență);

[Par.23 lit.l) introdusă prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

m) alte cheltuieli operaționale.

[Par.23 lit.l) devine lit.m) prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180]

Cheltuielile activității de investiții

24. Cheltuielile activității de investiții sînt generate de scoaterea din funcțiune a activelor pe termen lung. Acestea cuprind următoarele cheltuieli:

- a) privind ieșirea activelor nemateriale;
- b) privind ieșirea activelor materiale pe termen lung;
- c) privind ieșirea activelor financiare pe termen lung;
- d) din reevaluarea activelor pe termen lung;
- e) aferente participațiilor în alte întreprinderi;
- f) privind operațiunile cu părțile legate;
- g) alte cheltuieli ale activității de investiții.

Cheltuielile activității financiare

25. Cheltuielile activității financiare sînt generate de modificarea mărimii și structurii capitalului propriu, împrumuturilor și creditelor întreprinderii. Acestea cuprind următoarele cheltuieli:

- a) privind plata redevențelor;
- b) privind arenda finanțată a activelor materiale pe termen lung;
- c) privind diferențele de curs valutar;
- d) alte cheltuieli ale activității financiare.

Pierderi excepționale

26. Pierderile excepționale apar ca rezultat al evenimentelor sau operațiilor rare și netipice, nelegate de activitatea financiar-economică (ordinară) a întreprinderii. Acestea cuprind:

- a) pierderile provocate de calamitățile naturale;
- b) pierderile rezultate din perturbările politice;
- c) pierderile ocazionate de modificarea legislației Republicii Moldova.

Interconexiunea cheltuielilor și indicatorilor din raportul privind rezultatele financiare

27. Întreprinderile de producție, de comerț și prestari servicii întocmesc raportul privind rezultatele financiare după un formular unic, care cuprinde: costul vânzărilor, cheltuielile comerciale, cheltuielile generale și de administrație, alte cheltuieli operaționale, cheltuieli ale activității de investiții și financiare, pierderi excepționale (anexa nr. 2).

28. Costul vânzărilor reprezintă suma consumurilor care au devenit cheltuieli ca rezultat al vânzării produselor finite, mărfurilor și serviciilor, care cuprind:

a) la întreprinderile de producție - consumurile directe de materiale, consumuri directe privind retribuirea muncii, consumurile indirecte de producție;

b) la întreprinderile de comerț - valoarea mărfurilor vîndute care se determină în felul următor: la suma soldului stocurilor de mărfuri la începutul perioadei de gestiune se adaugă suma achizițiilor-netto de mărfuri în perioada de gestiune și se scade suma soldului stocurilor de mărfuri la finele perioadei de gestiune:

- achizițiile-netto includ volumul global al achizițiilor minus rabaturile pentru plata anticipată, returnarea și bonificarea (reducerea prețurilor) mărfurilor de transport legate de aducerea mărfurilor achiziționate;

c) la întreprinderile de prestari servicii - consumuri de materiale și cele ce țin de retribuirea muncii, precum și consumuri indirecte de producție pentru întreprinderile care dispun de producție neterminată.

29. Indicatorul costului vânzărilor la întreprinderile de producție se determină printr-un calcul special bazat pe datele calculației costului produselor fabricate în perioada de gestiune, ținînd cont de modificarea stocului inițial și final de produse finite. Calculația costului produselor fabricate este obligatorie pentru întreprinderea de producție. Formularul acesteia este prezentat în anexa nr. 3.

30. Soldurile de produse finite și de mărfuri se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil

în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale".

31. Cheltuielile activităților de investiții, financiară, precum și pierderile excepționale se includ în raportul privind rezultatele financiare în sumele specificate în paragrafele 24-27 ale prezentului standard.

Publicitate

32. Întreprinderile dezvăluie în rapoartele financiare:

a) politica de contabilitate, acceptată pentru determinarea componenței consumurilor și cheltuielilor;

b) cheltuielile de producție constatate drept active în perioada de gestiune (stocuri de mărfuri și materiale, mijloace fixe etc.);

c) cheltuielile anticipate:

- pe termen scurt (mai puțin de un an);

- pe termen lung (mai mult de un an);

d) structura elementelor din Raportul privind rezultatele financiare referitoare la consumuri și cheltuieli include: costul vânzărilor, cheltuielile comerciale, generale și administrative și alte cheltuieli operaționale, precum și cheltuielile activității de investiții și financiare, pierderile excepționale.

Data intrării standardului în vigoare

33. Prezentul standard intră în vigoare începând cu 1 ianuarie 1998.

Anexa nr.1

Nomenclatorul articolelor de cheltuieli generale și administrative pentru întreprinderile de producție, întreprinderile de comerț și de prestări servicii

Materiale auxiliare

Salariul (retribuțiile) personalului administrativ

Salariul (retribuțiile) personalului economic

Sumele plătite salariaților sub formă de premii, stimulente, indemnizații, sporuri și compensații

Plata indemnizației la concediere

Contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și/sau medicale facultative (benevole)

Cheltuieli de întreținere și reparare a mijloacelor fixe cu destinație administrativă și general economică

Cheltuieli privind combustibilul, gazele, energia electrică și apa

Asigurarea bunurilor întreprinderii

Amortizarea activelor nemateriale

Uzura obiectelor de inventar (vesela, îmbrăcămintea specială sanitară, lenjerie în comerț)

Cheltuieli privind operațiile cu ambalajele

Cheltuieli privind chiria curentă a încăperilor și utilajului, nelegată de producție

Plăți pentru serviciile bancare, de audit, juridice și alte servicii

Pierderi din cauza degradării valorilor și lipsurile în limitele și supranormelor perisabilității naturale

Pierderi din cauza întreruperilor

Cheltuieli aferente procurării licențelor de comercializare a tipurilor corespunzătoare de activități

Cheltuieli de întreținere a pazei și de asigurare a securității antiincendiară

Cheltuieli de judecată și de arbitraj

Cheltuieli de birou, poștale, telefonice și telegrafice

Vărsăminte în organizațiile de binefacere

Cheltuieli privind studiile (pregătirea cadrelor)
 Cheltuieli ce țin de dezvoltare, pentru lucrări de cercetare, proiectare și experimentare
 Onorarea impozitelor, taxelor și vărsarea altor plăți obligatorii, cu excepția impozitului pe beneficiu (profit)
 Cheltuieli privind retribuirea muncii și tehnica securității
 Cheltuieli de deplasare
 Cheltuieli privind transportul salariaților
 Cheltuieli privind protecția mediului înconjurător
 Alte cheltuieli administrative și generale ale gospodăriei
[\[Anexa nr.1 modificată prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180\]](#)

Anexa nr. 2
Componenta consumurilor și cheltuielilor
(pe tipuri de activități)

Nr. d/o	Indicatorii Raportului privind rezultatele financiare	Întreprinderi		
		de producție	de comerț	de prestări servicii
1	Venituri din vânzări	x	x	x
2	Costul vânzărilor			
	Consumuri de materiale	x1	-	-
	Consumuri directe de materiale	-2	x	x
	Consumuri de materiale			
	Cheltuieli privind retribuirea muncii			
	Cheltuieli directe privind retribuirea muncii	x	-	-
	Cheltuieli privind retribuirea muncii	-	-	x
	Consumuri indirecte de producție	x	-	x3
3	Profitul (pierderi) global (rînd.1 minus rînd. 2)			
4	Cheltuielile perioadei de gestiune			
	Cheltuieli comerciale	x	x	x
	Cheltuieli generale și administrative	x	x	x
	Alte cheltuieli operaționale	x	x	x
5	Cheltuieli ale activității de investiții	x	x	x
6	Cheltuieli ale activității financiare	x	x	x
7	Pierderi excepționale	x	x	x
8	Profitul (pierdere) pînă la impozitare rînd.3 minus rînd. 4, 5, 6 și 7			

1 "x" - acest tip de cheltuieli există la întreprinderea respectivă

2 "-" - acest fel de cheltuieli nu se referă la întreprinderea respectivă

3 "x" - numai pentru întreprinderile de prestări servicii, care dispun de producție în curs de execuție

[\[Anexa nr.2 pct.1modificat prin OMF34/21.05.04, MO83/28.05.04 art.180\]](#)

Anexa nr. 3

Calculația costului produselor fabricate în perioada de gestiune
(pentru întreprinderile de producție)

Indicatorul	Nr. rîndului	Suma
Cheltuieli directe de materiale:		
Stocuri de materii prime și materiale la începutul perioadei de gestiune	1	x
Achiziționarea materiilor prime și materialelor	2	x
Total: materii prime și materiale destinate procesului de producție	3:(1+2)	x
Stocuri de materii prime și materiale la finele perioadei de gestiune	4	x
Materii prime și materiale utilizate în procesul de producție	5:(3+4)	x
Cheltuieli directe privind retribuirea muncii	6	x
Cheltuieli indirecte de producție:		
materiale	7	x
retribuții	8	x
uzura mijloacelor fixe	9	x
amortizarea activelor	10	x
nemateriale	11	x
chiria	12	x
cheltuieli de întreținere și reparare a mijloacelor fixe asigurări obligatorii	13	x
Total cheltuieli indirecte de producție	15:(7... + ...14)	x
Cheltuieli de producție	16:(5+6+15)	x
Se adaugă: producția în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune	17	x
Se scade: producția în curs de execuție la finele perioadei de gestiune	18	x
Costul produselor fabricate	19:(16+17-18)	x

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 5 "PREZENTAREA RAPOARTELOR FINANCIARE"

S.N.C.5

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 7 "RAPORTUL PRIVIND FLUXUL MIJLOACELOR BĂNEȘTI"

S.N.C.7

S.N.C.12

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 12

"CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE VENIT"

Introducere

1. Presentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 12 "Contabilitatea impozitelor pe venit" care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1981 și a fost revizuit în anul 1996, ținând cont de prevederile Codului fiscal adoptat de Parlamentul Republicii Moldova la 24 aprilie 1997.

Obiectivul

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie descrierea metodicii de contabilizare a impozitului pe venit al întreprinderii. Standardul de față stabilește modul de determinare a diferențelor permanente și temporare, de constatare a datoriilor și activelor amânate privind impozitul pe venit, de prezentare a informației cu privire la impozitul pe venit în rapoartele financiare.

Domeniul de aplicare

3. Presentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni interioare situate atît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele acesteia.

4. În prezentul standard nu sînt examinate:

- a) modul de contabilizare a subvențiilor de stat (S.N.C. 20 "Contabilitatea subvențiilor de stat și publicitatea asistenței de stat");
- b) trecerea în cont a impozitelor privind anumite tipuri de investiții;
- c) diferențele temporare rezultate din subvențiile de stat sau trecerea în cont a impozitelor.

Definiții

5. În prezentul standard sînt utilizați următorii termeni:

Venit contabil (pierdere contabilă) - profitul (pierderea) perioadei de gestiune pînă la impozitare reflectată în raportul privind rezultatele financiare.

Venit impozabil (pierdere fiscală) - venitul (pierderea) contabil al perioadei de gestiune corectat în conformitate cu regulile stabilite de legislația fiscală.

Cheltuială (economia) de impozit pe venit - suma totală a cheltuielii (economiei) curente și amânate privind impozitul pe venit luată în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune.

Cheltuială (economia) curentă privind impozitul pe venit - suma datoriei curente privind impozitul pe venit luată în considerare la calcularea cheltuielii (economiei) privind impozitul pe venit.

Datorie curentă privind impozitul pe venit - suma impozitului pe venit de plătit calculată din venitul impozabil al perioadei de gestiune.

Activ curent privind impozitul pe venit - suma creanței aferente impozitului pe venit, care urmează să fie recuperată întreprinderii în perioada de gestiune.

Cheltuială (economia) amînată privind impozitul pe venit - suma totală a datoriilor și activelor amânate privind impozitul pe venit.

Datorii amînate privind impozitul pe venit - suma impozitului pe venit care va fi plătită întreprinderii în perioadele de gestiune ulterioare în legătură cu diferențele temporare impozabile.

Activ amînat privind impozitul pe venit - suma impozitului pe venit care urmează să fie recuperată întreprinderii în perioadele viitoare în legătură cu:

- a) diferențele temporare deductibile;
- b) reportarea pe perioadele viitoare a pierderilor fiscale nereclamate.

Diferențe permanente - diferențe între venitul (pierderea) contabil și venitul (pierderea) impozabil al perioadei de gestiune care se ivesc în perioada de gestiune curentă cu ocazia

limitării sau neconstatării veniturilor și cheltuielilor determinate de Codul fiscal. Diferențele permanente se ivesc într-o perioadă de gestiune și nu se anulează în perioadele ulterioare.

Diferențe temporare - diferențe între venitul (pierderea) contabil și venitul (pierderea) impozabil în decursul perioadei de gestiune care se ivesc în perioada în care unele elemente (posturi) de venituri și cheltuieli se includ în venitul impozabil și nu coincid cu perioada în care acestea se includ în venitul contabil. Diferențele temporare se ivesc într-o perioadă de gestiune și se anulează ca urmare a uneia sau a mai multor perioade de gestiune ulterioare.

Diferențele temporare se divizează în:

a) impozabile - diferențe care generează sume impozabile la determinarea venitului (pierderii) impozabil al perioadelor ulterioare, când suma activului sau datoriei este restabilită sau achitată;

b) deductibile - diferențe care generează apariția sumelor deduse la determinarea venitului (pierderii) impozabil al perioadelor viitoare, când suma activului sau a datoriei este restabilită sau achitată.

Trecerea în cont a impozitelor - impozite plătite direct la buget în numele contribuabilului de către terți, precum și cele achitate în avans în Republica Moldova sau peste hotare.

Venit impozabil

6. Venitul impozabil se determină în baza venitului contabil în decursul perioadei de gestiune corectat cu mărimea:

a) diferențelor permanente;

b) diferențelor temporare.

Diferențe permanente și temporare

7. Diferențele permanente și temporare se ivesc din cauza deosebirilor dintre regulile calculului venitului impozabil în conformitate cu legislația fiscală și regulile de determinare a venitului contabil stabilite de S.N.C.

8. În legislația fiscală sînt prevăzute regulile de constatare a veniturilor și cheltuielilor în scopuri fiscale, iar în S.N.C. - regulile în scopurile contabilității financiare.

9. Există următoarele grupe de venituri și cheltuieli în care se ivesc diferențe temporare și permanente:

a) venituri și cheltuieli constatate de legislația fiscală, dar care nu sînt constatate de regulile S.N.C.;

b) venituri și cheltuieli constatate de regulile S.N.C., dar care nu sînt constatate de regulile legislației fiscale.

10. Diferențele permanente sînt condiționate de decalajul între veniturile contabil și impozabil și se ivesc în decursul perioadei de acțiune a legislației corespunzătoare.

Exemple de diferențe permanente:

a) venituri sub formă de dividende de la rezidentul Republicii Moldova care se includ în venitul contabil, dar potrivit prevederilor Codului fiscal nu se includ în venitul impozabil;

b) cheltuieli de deplasare și de reprezentare, cheltuieli privind asigurarea persoanelor juridice și altele care sînt luate în considerare la determinarea venitului contabil în mărime deplină, însă în scopuri fiscale sînt constatate în limitele stabilite de Guvern.

11. Diferențele temporare sînt condiționate de decalajul între veniturile contabil și impozabil rezultate din incoincidența perioadei, în care elementele de venituri și cheltuieli se includ în venitul contabil, cu perioada în care acestea se includ în venitul impozabil. Exemple de diferențe temporare:

a) suma venitului impozabil rezultată din modificarea metodei de constatare a veniturilor și cheltuielilor în perioada de gestiune (în comparație cu perioada precedentă) este reflectată în contabilitatea financiară integral, iar în scopuri fiscale este repartizată în părți

egale pe trei ani;

b) suma uzurii mijloacelor fixe luată în considerare la determinarea venitului (pierderii) contabil poate să difere de suma uzurii luată în calcul pentru determinarea venitului (pierderii) din cauza incoincidenței duratelor de funcționare utilă a mijloacelor fixe și a metodelor de calculare a uzurii acestora;

c) valoarea de bilanț a investițiilor în părțile legate - întreprinderi mixte etc. se deosebește de baza fiscală a investițiilor sau participațiilor în aceste întreprinderi (paragrafele 19-20 ale prezentului standard);

d) rezultatele reevaluării activelor sînt reflectate în contabilitatea financiară, dar nu sînt constatate în scopuri fiscale (paragraful 21 al prezentului standard);

e) valoarea de bilanț a activelor și datoriilor întreprinderii procurate este contabilizată în contabilitatea financiară la valoarea venală, iar în scopuri fiscale - la valoarea lor pînă la fuziunea întreprinderilor (paragraful 22 al prezentului standard).

12. Diferențele permanente și temporare sînt luate în considerare la determinarea venitului impozabil al perioadei de gestiune în mărimea sumei abaterilor între veniturile și cheltuielile reflectate în raportul privind rezultatele financiare calculate prevăzute de S.N.C. și sumele veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare lor constatate de legislația fiscală.

Constatarea datoriilor și activelor curente
privind impozitul pe venit

13. Datoria curentă aferentă impozitului pe venit la finele perioadei de gestiune este constatată în mărimea sumelor neachitate și se calculează în baza indicatorilor următori:

a) soldul datoriei curente aferente impozitului pe venit la începutul perioadei de gestiune;

b) soldul creanței privind impozitul pe venit la începutul perioadei de gestiune;

c) suma datoriei curente aferente impozitului pe venit calculată în decursul perioadei de gestiune;

d) suma impozitului pe venit achitat (înregistrat) în decursul perioadei de gestiune.

Dacă suma achitată sau înregistrată a impozitului pe venit în decursul perioadei de gestiune depășește suma datoriei privind impozitul pe venit pe aceeași perioadă, suma depășită se consideră creanță privind impozitul pe venit.

Constatarea datoriilor și activelor amînate
privind impozitul pe venit

14. Diferențele temporare impozabile generează apariția datoriilor amînate privind impozitul pe venit, iar diferențele temporare deductibile generează apariția activelor amînate privind impozitul pe venit.

15. Diferențele temporare impozabile se ivesc în cazurile cînd:

a) suma veniturilor constatate în contabilitatea financiară depășește suma veniturilor constatate în scopuri fiscale;

b) suma cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară este mai mică decît suma cheltuielilor constatate în scopuri fiscale.

Datoria amînată privind impozitul pe venit se constată în suma calculată conform cotei în vigoare a impozitului pe venit din mărimea diferenței temporare impozabile.

În cazul cînd în perioadele de gestiune ulterioare diferențele temporare se inversează, venitul impozabil al întreprinderii se majorează. Datoria amînată privind impozitul pe venit se anulează proporțional mărimii diferențelor temporare inversate.

16. Diferențele temporare deductibile apar în cazul cînd:

a) suma veniturilor constatate în contabilitatea financiară este mai mică decît suma veniturilor constatate în scopuri fiscale;

b) suma cheltuielilor constatate în contabilitatea financiară depășește suma cheltuielilor

constatate în scopuri fiscale.

Activul amânat privind impozitul pe venit se constată în suma calculată conform cotei în vigoare a impozitului pe venit din mărimea diferenței temporare deductibile.

În cazul când în perioadele de gestiune ulterioare diferența temporară deductibilă se inversează venitul impozabil al întreprinderii se micșorează. Activul amânat privind impozitul pe venit se anulează proporțional cu mărimea diferenței temporare inversate.

Pierderi fiscale nereclamate

17. În cazul când întreprinderea a suferit pierderi, apare o pierdere fiscală nereclamată. Conform Codului fiscal se permite reportarea pierderii anului de gestiune pe perioadele ulterioare (pe un termen de până la trei ani). Existența venitului impozabil va permite întreprinderii să reclame o parte sau toată suma pierderii obținută în anul precedent prin diminuarea impozitului impozabil.

[Pct.18-22 introduse prin OMF41/30.03.99, MO35/15.04.99 pct.19-37 devin 23-41]

~~18. Pierderea fiscală nereclamată se reflectă în contabilitatea extrabilanțieră și se constată în anul de gestiune în care întreprinderea va obține un venit impozabil, dar nu mai mare decât venitul impozabil.~~

18. Activul amânat privind impozitul pe venit trebuie să se constate pentru pierderile fiscale nereclamate reportate în perioadele ulterioare în cazul când în anul de gestiune în evidența financiară există profit până la impozitare cu condiția că suma pierderii fiscale este egală sau mai mică decât suma diferenței temporare impozabile. Activul amânat se constată atunci când întreprinderea este convinsă că pe viitor va obține venit impozabil pe seama căruia vor fi utilizate pierderile fiscale nereclamate.

19. Existența pierderilor fiscale nereclamate constituie o dovadă a faptului că pe viitor întreprinderea nu va obține venit impozabil. La aprecierea probabilității existenței venitului impozabil, în baza căruia întreprinderea va putea să utilizeze pierderile fiscale, se iau în considerație următorii factori:

a) existența la întreprindere a unui volum suficient de diferențe temporare impozabile aferente unuia și aceluiași buget și contribuabil, care va duce la obținerea sumelor impozabile față de care pot fi reclamate pierderile fiscale până va expira termenul de acțiune a acestora;

b) existența unei certitudini suficiente că întreprinderea va obține venit impozabil până la expirarea termenului de reclamare a pierderilor fiscale;

c) apariția unor pierderi fiscale nereclamate din anumite motive, care puțin probabil că se vor repeta;

d) existența la întreprindere a unor posibilități pentru planificarea fiscală, care vor crea venit impozabil în perioada când pot fi reclamate pierderile fiscale;

e) existența în evidența financiară în anul de gestiune a profitului până la impozitare, având o certitudine suficientă că pe viitor întreprinderea va obține venit impozabil.

20. Activul amânat privind impozitul pe venit pentru pierderile fiscale nereclamate reportate în perioadele ulterioare pot fi constatate și în cazul lipsei în perioada de gestiune a diferențelor temporare impozabile, însă cu condiția respectării criteriilor enumerate în paragraful 19.

21. Activul amânat privind impozitul pe venit nu poate fi constatat în cazul lipsei la întreprindere în anul de gestiune în evidența financiară a profitului până la impozitare și dacă întreprinderea nu este sigură că în perioadele de gestiune ulterioare va obține venit impozabil pe seama căruia pot fi utilizate pierderile fiscale nereclamate.

22. În cazul în care activul amânat privind impozitul pe venit nu se constată, pierderea fiscală nereclamată se reflectă în contabilitatea

extrabilanțieră și se constată în anul de gestiune, în care întreprinderea va obține venit impozabil, dar nu mai mare decât venitul impozabil.

Diferențe temporare privind investițiile
în părțile legate și întreprinderile mixte,
rezultatele reevaluării activelor și la
contopirea întreprinderilor

23. Diferențele temporare sînt posibile în cazul incoincidenței valorii de bilanț a investițiilor în întreprinderile-fiice, asociate și mixte cu baza fiscală a investițiilor care deseori reprezintă valoarea de bilanț. Atare diferențe pot apărea în cazul:

- a) existenței profitului nerepartizat al întreprinderilor-fiice, asociate și mixte;
- b) modificării cursurilor valutare cînd companiile-mamă și fiică își au sediul în diferite țări;
- c) diminuării valorii de bilanț a investițiilor în întreprinderea asociată pînă la valoarea de piață a acestora.

24. Diferențele temporare aferente uneia și aceleiași investiții, reflectate în rapoartele financiare consolidate și în rapoartele financiare distincte ale întreprinderii-mamă, pot să nu coincidă din cauza aplicării diverselor metode de evaluare a investițiilor - la valoarea de intrare sau la valoarea reevaluată.

25. În conformitate cu S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" se permite contabilizarea activelor la valoarea de intrare sau la valoarea reevaluată. Diferența dintre suma uzurii calculată din valoarea de bilanț a activului reevaluat și suma uzurii luată în considerare în scopuri fiscale constituie o diferență temporară care generează apariția datoriei amînate sau a activului amînat privind impozitul pe venit.

26. În conformitate cu S.N.C. 22 "Asocierea întreprinderilor" valoarea de bilanț a activelor și datoriilor întreprinderii procurate este contabilizată în raportul financiar la valoarea venală la data procurării. În scopuri fiscale activele și datoriile achiziționate sînt contabilizate la valoarea reflectată la fostul proprietar pînă la contopirea (fuziunea) întreprinderii. Ca rezultat, se formează diferențe temporare care generează apariția datoriilor și activelor amînate privind impozitul pe venit. Întreprinderea care procură poate să-și restabilească activele amînate privind impozitul pe venit neconstatate pînă la contopirea întreprinderilor.

Evaluarea datoriilor și activelor curente
și amînate privind impozitul pe venit

27. Datoria (activul) curentă privind impozitul pe venit trebuie să fie evaluată la suma pe care întreprinderea planifică să o verse la buget sau să o primească din buget, calculată conform cotei impozitului pe venit stabilită, la data întocmirii bilanțului contabil.

28. Datoria amînată și activul amînat privind impozitul pe venit trebuie să fie evaluate la cota impozitului stabilită de legislația fiscală la data întocmirii bilanțului contabil. Ulterior, la restabilirea activului sau stingerea datoriilor acestea sînt evaluate la cota impozitului pe venit care este în vigoare în perioada respectivă.

Constatarea cheltuielii (economiei)
privind impozitul pe venit

Raportul privind rezultatele financiare

29. Sumele cheltuielilor (economiei) curente și amînate privind impozitul pe venit se consideră ca cheltuială sau venit și se includ în calculul profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune, cu excepția cazurilor expuse în paragrafele 27 și 28 ale prezentului standard.

30. Valoarea de bilanț a activelor și datoriilor amînate privind impozitul pe venit poate să

se modifice chiar și în cazul când suma diferențelor temporare corespunzătoare rămîne constantă. Aceasta poate să fie rezultatul modificării cotei impozitului sau a altor prevederi ale legislației fiscale. Cheltuiala (economia) amînată care se ivește în legătură cu aceasta este reflectată în raportul privind rezultatele financiare.

Articole raportate nemijlocit la creșterea
sau diminuarea capitalului propriu

31. Cheltuiala curentă și amînată privind impozitul pe venit este reflectată nemijlocit în capitalul propriu în cazul când impozitul se referă la articolele care în una și aceeași perioadă sau în cele ulterioare se vor raporta la creșterea sau diminuarea capitalului propriu.

32. S.N.C. prevăd sau admit raportarea următoarelor articole la creșterea sau diminuarea capitalului propriu în cazul:

a) modificării valorii de bilanț rezultată din reevaluarea activelor materiale pe termen lung (S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung") sau a investițiilor pe termen lung (S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor");

b) corecției profitului (pierderii) efectuată fie ca rezultat al modificării politicii de contabilitate, aplicată în mod retrospectiv (față de perioadele precedente), fie la corectarea erorii esențiale (S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei gestionare, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate");

c) diferențelor de curs care se ivesc la recalcularea indicatorilor prezentați în rapoartele financiare ale subdiviziunilor străine ale întreprinderii (S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare").

Prezentarea informației în rapoartele financiare

Active și datorii privind impozitul pe venit

33. În bilanțul contabil activele și datoriile privind impozitul pe venit trebuie să fie contabilizate separat de alte active și datorii. Activul amînat și datoria amînată privind impozitul pe venit sînt contabilizate separat de creanțe și datoria amînată privind impozitul pe venit.

34. Activele și datoriile amînate privind impozitul pe venit sînt incluse în bilanț în componența activelor și datoriilor pe termen lung.

35. Stingerea reciprocă în bilanțul contabil a activelor și datoriilor curente privind impozitul pe venit se efectuează conform regulilor stabilite pentru instrumentele financiare în S.N.C. 32 "Instrumente financiare".

36. În rapoartele financiare consolidate activul curent al unei întreprinderi dintr-un grup se trece în contul datoriei curente privind impozitul pe venit al altei întreprinderi din cadrul grupului în conformitate cu prevederile S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile-fiice".

37. Stingerea reciprocă a activelor amînate pe contul datoriilor amînate privind impozitul pe venit se admite în cazul respectării concomitente a condițiilor în care:

a) un atare drept este prevăzut de legislația în vigoare;

b) activul amînat și datoria amînată privind impozitul pe venit sînt raportate la unul și același buget și la unul și același contribuabil.

Cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit

38. Cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit raportată la profitul (pierderea) perioadei de gestiune este reflectată în raportul privind rezultatele financiare.

Publicitatea

39. În rapoartele financiare întreprinderea publică separat următoarele sume:

a) cheltuiala (economia) curentă privind impozitul pe venit;

b) corectările constatate în perioada de gestiune, la cheltuiala (economia) curentă privind impozitul pe venit al perioadelor precedente;

c) cheltuiala (economia) amânată privind impozitul pe venit raportată la apariția și inversarea diferențelor temporare;

d) cheltuiala (economia) amânată privind impozitul pe venit aferent modificării cotei impozitului;

e) economia privind impozitul pe venit rezultată din activele amânate privind impozitul pe venit al anilor precedenți, care se utilizează pentru diminuarea sumei cheltuielii curente sau cheltuielii amânate privind impozitul pe venit;

f) cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit aferent modificărilor survenite în politica de contabilitate și erorilor esențiale care se iau în considerare la determinarea profitului (pierderii) net al perioadei raportate în conformitate cu metoda alternativă admisibilă din S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei raportate, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate");

g) cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit aferent articolelor relative la creșterea sau diminuarea capitalului propriu;

h) cheltuiala (economia) privind impozitul pe venit aferent articolelor excepționale constatate în decursul perioadei de gestiune;

i) suma (precum și data expirării termenului, dacă există) diferențelor temporare deductibile potrivit cărora în bilanțul contabil nu sînt constatate activele amânate privind impozitul pe venit;

j) cheltuiala privind impozitul pe venit aferentă operațiunilor întrerupte legate de:

i) venitul (pierderea) din operațiunea întreruptă;

ii) venitul (pierderea) perioadei de gestiune privind operațiunile întrerupte în perioadele precedentă și de gestiune.

40. Întreprinderea publică orice venituri și pierderi imprevizibile în conformitate cu S.N.C. 10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului". Veniturile și pierderile imprevizibile pot să rezulte din litigiile nesoluționate cu organele fiscale. În mod analog, legislația fiscală, în cazul cînd se modifică cota impozitului, sau întreprinderea, cînd despre aceste modificări se anunță după data întocmirii bilanțului contabil, publică orice rezultate esențiale ale acestor modificări pentru activele și datoriile curente și amânate privind impozitul pe venit.

Data intrării standardului în vigoare

41. Prezentul standard intră în vigoare pentru rapoartele financiare începînd cu 1 ianuarie 1998.

S.N.C.14

S.N.C.14

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 14

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 14 "Prezentarea informațiilor sectoriale", adoptat de Comitetul SIC în anul 1981 și revizuit în anul 1994.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie asigurarea utilizatorilor de rapoarte financiare cu informații privind volumul activității, aportul la profit și tendințele dezvoltării unor sectoare aparte ale întreprinderii cu mai multe profiluri. Nivelul de

rentabilitate, posibilitățile dezvoltării, perspectivele și riscurile viitoare, legate de investiții, pot să varieze în mod esențial în diverse sectoare industriale și geografice. Necesitatea informațiilor sectoriale este condiționată de faptul că utilizatorii nu pot obține asemenea date din informația globală prezentată în rapoartele financiare.

Domeniu de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra întreprinderilor care desfășoară activitate de întreprinzător și sînt înregistrate în Republica Moldova, hîrțile de valoare ale cărora se vînd liber la bursele de valori, precum și asupra altor agenți economici, inclusiv întreprinderile-fiice, al căror nivel de venituri, beneficiu, active și numărul salariaților sînt destul de semnificative în regiunile, în care aceștia își desfășoară activitatea de producție de bază.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Sector industrial - parte componentă distinctă a întreprinderii, care fabrică anumite tipuri de produse sau prestează anumite servicii, în special, organizațiilor terțe. În calitate de sectoare pot fi întreprinderile-fiice, filialele și alte subdiviziuni structurale cărora le pot fi repartizate de la întreprindere, în ansamblu, active, venituri și cheltuieli.

Sector geografic - parte componentă distinctă a întreprinderii care desfășoară activitate economică într-o singură țară sau în mai multe țări în cadrul unei anumite zone geografice.

Venit sectorial - venit provenit nemijlocit din activitatea sectorului sau o anumită parte din venitul întreprinderii rezultat din operațiile cu terții și cu alte sectoare ale acestei întreprinderi, care poate fi repartizată între sectoare proporțional bazei stabilite.

Cheltuieli sectoriale - cheltuieli direct atribuibile unui sector sau o anumită parte a cheltuielilor întreprinderii care poate fi repartizată între sectoare proporțional bazei stabilite.

Informații financiare privind sectoare

5. Informația sectorială nu prevede tratarea sectoarelor în calitate de întreprinderi independente sau compararea sectoarelor identice ale diverselor întreprinderi din aceeași grupă.

6. Întreprinderea stabilește în mod independent criteriile de determinare a sectoarelor industriale și geografice, de repartizare a veniturilor și cheltuielilor între sectoare. Publicitatea informației privind anumite criterii va permite utilizatorilor de rapoarte financiare să înțeleagă mai bine datele totale privind activitatea întreprinderii cu mai multe profiluri și să evalueze perspectivele de viitor ale acesteia.

Caracteristica și criteriile de determinare

a sectoarelor

7. La determinarea sectoarelor industriale se iau în considerare atît factorii de bază, cît și cei adiționali. Factorii de bază sînt: nivelul de rentabilitate, identitatea și deosebirea dintre tipurile de produse și de activități, disponibilitățile de riscuri și perspectivele de sporire a volumului producției și de extindere a activității, importanța relativă a sferelor de producție și marketing în cadrul întreprinderii ca un tot întreg. Factorii adiționali reprezintă cerințele reglementare (stabilite de legislație) și cele specifice (de exemplu, în sferele bancară și de asigurări). În afară de aceasta, la determinarea sectoarelor industriale este necesar a lua în considerare interdependența activităților desfășurate de întreprindere. În calitate de sectoare industriale distincte nu pot fi acceptate astfel de activități ale întreprinderii care într-o măsură considerabilă sînt integrate și interdependente. Aceste criterii nu sînt obligatorii la determinarea sectoarelor geografice.

8. Grupele organizatorice, cum sînt subdiviziunile, întreprinderile-fiice sau filialele, create, de obicei, de conducere, corespund deseori unor sectoare distincte ale întreprinderii cu multe

profiluri, simplificând astfel informațiile sectoriale prezentate în rapoartele financiare. Acolo, unde aceste grupuri lipsesc, rapoartele financiare sectoriale vor necesita regruparea datelor privind activitatea întreprinderii.

9. În calitate de criterii la determinarea sectorului geografic se utilizează sediul unității de producție și/sau al piețelor de desfacere a producției. Activitatea economică a întreprinderii pe piața internă se consideră, de obicei, ca un sector geografic distinct.

10. În afară de criteriile specificate în paragrafele 7 și 9 la determinarea sectorului industrial sau geografic este rațional a se ține cont de principiul esențialității, pentru a limita numărul de sectoare până la un număr acceptabil. Componenta întreprinderii poate fi considerată sector industrial sau geografic, dacă însumează 10% din încasările consolidate, beneficiul din activitatea economică sau din toate activele, deși asemenea criterii determinate cantitativ nu constituie unicul factor la determinarea sectoarelor.

Prezentarea informațiilor financiare sectoriale

11. Sectoarele industriale și geografice sînt utilizate drept bază pentru prezentarea informației sectoriale privind activitatea economică. Întreprinderea prezintă informații întocmite pe două baze, dacă ambele sînt aplicabile activității de producție a acesteia.

12. Întreprinderea prezintă informații asupra activității sale pe fiecare sector industrial și indică componența fiecărui sector geografic.

13. Informația financiară se prezintă:

a) privind sectoarele industriale - pe grupe de produse și servicii interdependente și/sau pe grupe de beneficiari (clienți);

b) privind sectoarele geografice - la sediul unității de producție și/sau al piețelor de desfacere.

Conținutul informațiilor sectoriale

14. Informația financiară sectorială cuprinde date privind activele, veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare ale fiecărui sector.

15. Activele sectorului cuprind toate activele nemateriale și materiale, utilizate în activitatea operațională a acestuia în scopul obținerii unui avantaj (profit) economic. Activele care sînt comune pentru două sau mai multe sectoare se repartizează între acestea proporțional bazei stabilite.

Datoriile nu se contabilizează pe sectoare și nu se repartizează între ele, deoarece acestea sînt atribuibile întreprinderii în ansamblu.

16. Sectoarele obțin venit, de regulă, din operațiile cu terții. În unele cazuri operațiile se pot efectua între sectoare. Venitul din vânzări și alte venituri operaționale între sectoare nu pot fi determinate întotdeauna în baza principiului părților independente. De aceea se recomandă a se indica principiile și metodele de determinare a unor asemenea venituri și prețuri în cazul vânzărilor între sectoare (de exemplu, "valoarea venală", "costul", "prețul de piață diminuat cu un rabat").

Veniturile și cheltuielile întreprinderii în ansamblu se atribuie sectorului:

a) direct, cînd acestea pot fi determinate pentru un sector concret;

b) indirect, cînd acestea nu pot fi determinate în mod direct. În acest caz ele se repartizează pe sectoare proporțional bazei stabilite. Articolele generale, cum sînt cheltuielile generale și de administrație ale întreprinderii-mamă nu se repartizează pe sectoare aparte, ci se reflectă separat în rapoartele financiare consolidate.

17. Rezultatul financiar al sectorului se determină ca diferența dintre venitul și cheltuielile acestuia și, de regulă, reflectă beneficiul (pierderea) din activitatea operațională. În rezultatul sectorial nu se includ:

a) venitul din dobînzii și cheltuielile privind plata dobînzilor, cu excepția cazurilor în care activitatea sectorului este de natură financiară prin esența sa;

b) impozitul pe venit, cota-parte minoritară, articolele excepționale.

Publicitatea informațiilor

18. Informația financiară privind sectoarele se dezvaluie:

a) în anexele la rapoartele financiare ale întreprinderii sub aspectul diverselor sectoare industriale și geografice, în care aceasta funcționează;

b) în rapoartele financiare consolidate în cazurile în care se prezintă ca rapoarte financiare ale companiei-mamă, precum și ca rapoarte consolidate;

Ă) în rapoartele întreprinderilor-fiice în cazurile în care acestea se publică. Dacă rapoartele financiare ale întreprinderilor-fiice nu se publică, informația sectorială se prezintă în conformitate cu punctele a) și b) ale paragrafului 18.

19. Pe fiecare sector este necesar să se prezinte următoarea informație:

a) descrierea activității fiecărui sector industrial și a componenței fiecărui sector geografic;

b) venitul din vânzări sau alte venituri operaționale cu delimitarea venitului obținut de la terți și de la alte sectoare ale întreprinderii respective;

Ă) rezultatul financiar (profit sau pierdere);

d) activele utilizate ale sectorului, exprimate sau /sub formă bănească sau/ sub formă de dobânzi din activele consolidate;

e) baza politicii intersectoriale a prețurilor;

j) modificările în determinarea sectoarelor și în politica de contabilitate, aplicată la pregătirea informației sectoriale, cauzele acestora și consecințele în expresie valorică.

20. Întreprinderea poate să publice, de asemenea, informații suplimentare referitoare la activitatea sectorului, de exemplu:

- mărimea venitului obținut de fiecare sector din investiții, contabilizat potrivit metodei echivalenței;

- cota-parte minoritară (dobânzile de participare minoritare);

- rezultatul excepțional;

- uzura mijloacelor fixe, epuizarea resurselor naturale care nu pot fi restabilite, amortizarea activelor nemateriale;

- cheltuielile pentru lucrări de cercetare, dezvoltare, experimentare;

- investițiile capitale;

- informațiile de natură nefinanciară (de exemplu, numărul de salariați în fiecare sector).

Coordonarea informațiilor

21. Întreprinderea trebuie să asigure concordanța dintre suma informațiilor proprii fiecărui sector și informația globală prezentată în rapoartele financiare ale întreprinderii în ansamblu. Corectitudinea sumelor totalurilor pe sectoare și informațiilor globale prezentate în rapoartele financiare se constată prin compararea acestora.

Data intrării standardului în vigoare

22. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 1998.

S.N.C.16

S.N.C.16

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 16

"CONTABILITATEA ACTIVELOR MATERIALE PE TERMEN LUNG"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardelor internaționale de contabilitate (S.I.C.) 4 "Contabilitatea uzurii calculate" și 16 "Imobile, clădiri și utilaje", recomandate de Comitetul S.I.C. începând respectiv cu 1 ianuarie 1977 și 1 ianuarie 1995.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie descrierea metodicii de contabilizare a activelor materiale pe termen lung: mijloacelor fixe, activelor materiale în curs (investițiilor capitale la beneficiarul construcției), terenurilor, resurselor naturale. Principalele probleme ale contabilizării activelor materiale pe termen lung sînt determinarea momentului de constatare a acestora, valorii de bilanț și a celei rămase, duratelor de funcționare utilă, modul de calculare a uzurii, metoda de contabilizare a altor diminuări ale valorii de bilanț și a ieșirii activelor.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de antreprenoriat și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale situate atît pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele ei.

4. Prezentul standard se aplică pentru contabilizarea activelor materiale pe termen lung cu excepția:

- a) resurselor silvice și a altor resurse naturale reproductibile;
- b) drepturilor pentru prospecțiunile și explorarea minereleor, petrolului, gazelor naturale, de posesie asupra resurselor minerale, și a altor resurse similare nereproductibile. Mijloacele fixe, utilizate în procesul explorării și extracției (exploatării) resurselor naturale, specificate în punctele a și b, intră în sfera de acțiune a prezentului standard.
- c) activelor materiale achiziționate la asocierea companiilor și evaluate inițial la valoarea venală chiar și în cazul în care aceasta depășește costul lor;
- d) modificării costului activelor materiale ca rezultat al inflației contabilizate în conformitate cu S.N.C. 29 "Informația financiară în condițiile economiei hiperinflaționiste".

5. Întreprinderea poate să examineze activele materiale pe termen lung în conformitate cu prezentul standard sau ca proprietate investițională potrivit S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

Definiții

6. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Active materiale pe termen lung - active care îmbracă o formă fizică naturală, au o durată de funcționare utilă mai mare de un an, se utilizează în activitatea întreprinderii sau se află în procesul creării și nu sînt destinate vînzării.

Active materiale pe termen lung uzurabile (epuizabile) - active care au o durată de utilizare (exploatare, extracție) limitată, la care se calculează uzura (epuizarea). Uzura se calculează la mijloacele fixe, iar epuizarea - la resursele naturale.

Active materiale pe termen lung neuzurabile - active care au o durată de utilizare nelimitată sau se află în proces de creare. Acestea cuprind terenurile și activele materiale în curs (investițiile capitale).

Mijloace fixe - active materiale (mijloace de muncă), prețul unitar al cărora depășește plafonul stabilit de legislație, planificate pentru utilizare mai mult de peste un an în activitatea de producție, comercială și în alte activități, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, sau sînt destinate închirierii sau pentru scopuri administrative.

Active materiale în curs (investiții capitale) - cheltuieli pentru achiziționarea și crearea activelor la beneficiarul construcției în decursul unui proces îndelungat (achiziționarea utilajului care necesită montaj, construcția clădirilor și construcțiilor speciale, plantarea și cultivarea plantațiilor perene).

Terenuri - un tip special de imobil care are o durată de utilizare nelimitată în desfășurarea activității întreprinderii sau poate fi destinat închirierii.

Resurse naturale - partea naturală a activelor materiale pe termen lung, care are o formă naturală concretă de rezerve de petrol, gaze, piatră, material lemnos etc., extrase (explorate) în cursul unei perioade îndelungate.

Valoarea de intrare (valoarea de procurare sau valoarea istorică) - suma mijloacelor bănești achitate sau a echivalentelor acestora sau valoarea venală sub altă formă de compensare, acordată la achiziționarea sau crearea activelor materiale pe termen lung.

Valoarea de bilanț - suma cu care activele materiale pe termen lung sînt evaluate la data întocmirii bilanțului. La mijloacele fixe și resursele naturale aceasta este egală cu valoarea de intrare, corectată sau reevaluată, diminuată cu uzura (epuizarea) acumulată. Valoarea de bilanț a terenurilor o constituie valoarea de intrare sau reevaluată a acestora, iar valoarea de bilanț a activelor materiale în curs este egală cu suma cheltuielilor efective sau cu valoarea reevaluată.

Valoarea corectată a mijloacelor fixe - valoarea mijloacelor fixe determinată după efectuarea investițiilor capitale ulterioare în cazul ameliorării stării activelor.

Valoarea reevaluată - valoarea activelor materiale determinată ca urmare a reevaluării acestora.

Valoarea venală - suma cu care un activ ar putea fi schimbat în procesul operației comerciale între părțile independente.

Valoarea uzurabilă - valoarea de intrare a obiectului de mijloace fixe sau o altă sumă, care substituie valoarea acestuia în rapoartele financiare, diminuată cu valoarea probabilă rămasă în momentul achiziționării activului.

Valoarea epuizabilă a resurselor naturale - valoarea de intrare sau altă valoare a resurselor naturale diminuată cu valoarea probabilă rămasă.

Valoarea rămasă - suma netă (valoarea bunurilor materiale utilizabile), pe care întreprinderea prevede să o obțină la expirarea duratei de utilizare a activului.

Durata de funcționare utilă se determină conform:

- a) perioadei în decursul căreia întreprinderea prevede utilizarea activului;
- b) cantității de unități de producție, volumului de lucrări, servicii pe care întreprinderea prevede să le obțină din utilizarea obiectului.

Uzura mijloacelor fixe - repartizarea sistematică a valorii uzurabile a mijloacelor fixe în decursul duratei de funcționare utilă.

Epuizarea resurselor naturale - repartizarea proporțională a valorii epuizabile a resurselor naturale în raport cu volumul rezervelor extrase.

Suma (valoarea) de recuperare - suma pe care întreprinderea presupune să o recupereze ca rezultat al utilizării activului, inclusiv valoarea rămasă în cazul ieșirii acestuia.

Constatarea activelor materiale
pe termen lung

7. Unitatea (obiectul) activelor materiale se constată ca activ în cazul în care:

- a) există o certitudine întemeiată că în urma utilizării acestuia întreprinderea va obține un avantaj (profit) economic;
- b) valoarea activului poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine.

Dacă aceste două condiții nu pot fi satisfăcute, activul se consideră drept cheltuială a perioadei de gestiune.

8. Activele materiale pe termen lung reprezintă o parte considerabilă din toate activele întreprinderii. De aceea este foarte important, cum aceste active vor fi prezentate în situația financiară a întreprinderii. Întreprinderea trebuie să determine, dacă investițiile capitale efectuate pentru achiziționarea sau crearea unui oarecare obiect reprezintă un activ sau cheltuială. Aceasta poate să influențeze substanțial mărimea rezultatelor activității întreprinderii.

9. Dacă întreprinderea stabilește că obiectul activelor materiale

răspunde cerințelor primului criteriu de constatare (paragraful 7, punctul a), este necesară fundamentarea gradului de certitudine privind obținerea avantajului economic viitor (profitului) în baza datelor existente la momentul constatării inițiale. În cazul existenței unor argumente suficiente privind obținerea avantajului economic din utilizarea activului, întreprinderea garantează că va obține acest avantaj și poate să-l achiziționeze. Dacă întreprinderea nu este sigură că va obține un avantaj economic ca urmare a efectuării operației de achiziționare a activului, o atare operație poate fi anulată fără pierderi considerabile. În acest caz nu există nici un temei de constatare a activului.

10. Condițiile celui de-al doilea criteriu de constatare (paragraful 7, punctul b) sînt satisfăcute, de obicei, ușor în operația de schimb (cumpărare) a activului, în care se determină valoarea de intrare a acestuia. Dacă activul este creat de întreprindere fără atragerea unor terți, valoarea de intrare poate fi măsurată exact prin totalitatea cheltuielilor privind achiziționarea materialelor, forței de muncă, a altor resurse utilizate în construirea, montarea, instalarea lui.

La determinarea unei unități (obiect) a activelor materiale pe termen lung este necesar a lua în considerare particularitățile caracteristice unor tipuri de active și întreprinderi. De exemplu, piesele de schimb intrate împreună cu activul achiziționat se includ în valoarea de intrare a acestuia. Din momentul punerii în funcțiune a unui asemenea activ uzura se calculează, pornind de la valoarea uzurabilă a activului, inclusiv valoarea acestor piese de schimb. La reparația acestui activ valoarea pieselor de schimb cheltuite, care figurează în garnitură, nu se include în consumuri sau cheltuieli. Dacă întreprinderea prevede să utilizeze utilajul de rezervă mai mult de un an, acesta se trece la mijloacele fixe. În acest caz pentru utilajul de rezervă se calculează uzura în cursul perioadei care nu depășește durata de funcționare utilă a activului aferent.

11. Activul achiziționat de întreprindere poate să cuprindă cîteva elemente componente cu diverse durate de funcționare utilă. În acest caz, fiecare element component se contabilizează separat, iar uzura este necesar să fie calculată de asemenea separat. De exemplu, avionul și motoarele acestuia au diferite durate de funcționare utilă, de aceea acestea trebuie să fie contabilizate ca active amortizabile distincte.

12. Întreprinderea poate să achiziționeze activul pentru securitatea și protecția mediului înconjurător din utilizarea căruia nu va obține nemijlocit un avantaj economic. Însă o atare achiziționare este necesară pentru obținerea unui avantaj din activele aferente, de aceea aceasta se constată drept activ. Un atare activ se constată numai în acel grad în care valoarea de bilanț a acestuia și a activelor legate de el nu depășește valoarea lor totală de recuperare luate în ansamblu. De exemplu, întreprinderea din industria chimică este nevoită să perfecționeze noile metode (forme) de transportare și păstrare a produselor chimice în conformitate cu cerințele contemporane privind protecția mediului înconjurător, fabricarea și păstrarea produselor chimice toxice. Aceste perfecționări noi se constată drept active cu condiția că ele se recuperează, deoarece fără ele întreprinderea nu este în stare să producă și să vîndă produsele sale chimice.

Evaluarea inițială a activelor materiale
pe termen lung

13. Obiectul constatat drept activ este evaluat la valoarea de intrare a acestuia.

Valoarea de intrare a obiectului activelor materiale pe termen lung constă din valoarea de cumpărare, inclusiv taxele vamale și taxele pentru import, impozitele pentru obiectele cumpărate, prevăzute de legislație, cheltuielile de aducere a activului achiziționat în starea de lucru pentru utilizarea previzibilă a lui. Rabaturile comerciale și scontul (înlesnirile) la cumpărare se scad la determinarea valorii de cumpărare a activului.

Cheltuielile de aducere a activului în stare de lucru, precum și cele aferente achiziționării acestuia cuprind:

- a) cheltuielile pentru pregătirea șantierului de construcție;
- b) cheltuielile de transport și achiziționare;
- c) cheltuielile de montaj, instalare;
- d) cheltuielile de salarizare a specialiștilor, de exemplu, a arhitecților și inginerilor.

14. Dacă achitarea activului este amânată după termenul obișnuit de acordare a creditului, valoarea acestuia la momentul achiziționării este egală cu echivalentul mijloacelor bănești. Diferența dintre această sumă a echivalentului și plățile generale se consideră drept cheltuială aferentă plății dobânzilor pentru credit, dacă aceasta nu se capitalizează în conformitate cu metoda alternativă admisibilă, prevăzută de S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile".

15. La intrare activele materiale pe termen lung se reflectă în contabilitate la valoarea de intrare care este egală pentru:

a) obiectele create la întreprinderea propriu-zisă - cu costul efectiv, inclusiv impozitele prevăzute de legislația în vigoare;

b) clădirile și construcțiile speciale executate după metoda de construcție în antrepriză - cu valoarea contractuală a obiectului, inclusiv impozitele prevăzute de legislația în vigoare;

c) obiectele achiziționate contra plată de la întreprinderi și terțe persoane:

- clădiri și construcții speciale - cu valoarea de cumpărare plus cheltuielile legate de reparație și aducerea acestora în stare de lucru;

- terenuri - cu valoarea de cumpărare plus cheltuielile de achiziționare în conformitate cu prevederile paragrafelor 72-75 ale prezentului standard;

- mașini și utilaje - cu valoarea de cumpărare diminuată cu rabatul acordat, reducerea acordată plus cheltuielile pentru procurarea acestora (asigurarea, taxele vamale, impozitele și taxele, cheltuielile de transport), cheltuielile pentru montare, instalare, experimentare etc.

În valoarea de intrare a mijloacelor fixe achiziționate se includ și dobânzile plătite la împrumuturi sau credite în conformitate cu prevederile S.N.C. 23 "Cheltuielile privind împrumuturile";

d) activele achiziționate pe calea schimbului la valoarea negociată de părți, care se determină în mod riguros în succesiunea stabilită:

- valoarea venală a obiectului primit în schimb sau oferit pentru schimb, corectată cu suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora plătite (primate);

- valoarea de bilanț a activelor care urmează să fie schimbate, dacă nu există valoarea de piață real confirmată;

- valoarea contractuală (conform paragrafului 18 al prezentului standard);

e) activele primite cu titlu gratuit, precum și sub formă de subvenții guvernamentale - cu valoarea venală. Dacă nu există o valoare de piață real confirmată, valoarea de intrare este determinată de o expertiză independentă sau la suma stabilită conform datelor din actele de primire-predare, cu suplimentarea în cazurile necesare a cheltuielilor de pregătire a activelor pentru exploatare;

- mijloace fixe rezultate din fuziunea întreprinderilor - cu valoarea venală.

16. Valoarea de intrare a activelor, pe care le deține arendașul în condițiile chiriei finanțate, se determină în baza regulilor prevăzute de S.N.C. 17 "Contabilitatea chiriei".

17. Valoarea de bilanț a activului poate fi diminuată cu suma corespunzătoare a subvențiilor de stat la intrarea acestuia conform cerințelor S.N.C. 20 "Contabilitatea subvențiilor de stat și publicitatea asistenței de stat".

Schimb de active materiale

18. Întreprinderile pot să achiziționeze active materiale pe calea schimbului, adică prin

vînzarea pe bază de barter sau contravînzare. Se distinge schimb total și parțial, precum și schimb cu active identice și neidentice. Schimbul se consideră total în cazul în care valoarea venală a activului schimbat este egală cu valoarea venală a activului primit. În cazul în care valoarea venală a activului schimbat este mai mare sau mai mică decît valoarea venală a activului primit, schimbul se consideră parțial. La schimbul parțial al activelor, în tranzacție, întotdeauna participă mijloacele bănești sau echivalentele acestora. Schimbul poate fi efectuat cu obiecte identice (destinate fabricării unuia și aceluiași tip de produse), de exemplu, strung cu strung, stația service cu stație de același tip, hotel cu hotel sau cu obiecte neidentice - camionul se schimbă cu un strung sau invers. Sînt posibile cazuri de schimb al unui tip de active cu active de alt tip, de exemplu, obiectul mijloacelor fixe cu investiții, stocuri de mărfuri și materiale etc. În toate cazurile de schimb valoarea de intrare a activului achiziționat și a activului schimbat se estimează la valoarea venală. Dacă valoarea venală a obiectului achiziționat este mai mare (mai mică) decît valoarea venală a obiectului schimbat, schimbul se efectuează, ținînd cont de corecțiile mijloacelor bănești sau ale echivalentelor acestora. Dacă în operațiunile de schimb al activelor participă mijloacele bănești sau echivalentele acestora, aceasta demonstrează că obiectele schimbate nu au o valoare venală identică. În acest caz are loc schimbul parțial de active.

19. Activul poate fi achiziționat în schimbul altui activ identic care se utilizează pentru fabricarea aceluiași tip de produse și are aceeași valoare venală ca și cel dat pentru schimb. Obiectul poate, de asemenea, fi vîndut în schimbul cotei acționarilor în activul identic. În ambele cazuri, dacă procesul de achiziționare (vînzare) nu este încheiat, nu se constată nici un fel de venituri sau cheltuieli. Valoarea activului achiziționat în acest caz este valoarea de bilanț a activului schimbat. Valoarea venală a activului primit poate fi o dovadă a pierderii valorii de intrare a activului oferit în schimb. În acest caz, valoarea activului predat se casează parțial, iar valoarea diminuată a acestuia se adaugă la valoarea activului achiziționat.

20. Regulile de constatare a veniturilor și cheltuielilor sînt predeterminate de caracterul obiectelor schimbate. În cazul schimbului activelor neidentice, se constată și pierderile, și profiturile; în cazul schimbului activelor identice, pierderile se constată, iar profiturile nu se constată.

Dacă în cazul schimbului obiectelor identice și neidentice valoarea venală este mai mică decît valoarea de bilanț a obiectului dat în schimb diferența dintre acestea se consideră ca pierdere și nu se trece la prețul activului primit. Dacă în cazul schimbului obiectelor neidentice valoarea venală este mai mare decît valoarea de bilanț a activului schimbat, diferența se constată ca profit și nu se raportează la valoarea activului primit. În cazul în care la schimbarea activelor identice valoarea venală a obiectului schimbat, coordonată de părți, este mai mare decît valoarea de bilanț a acestuia, profitul nu se constată. Diferența apărută în acest caz se trece la valoarea rămasă a obiectului transmis, diminuînd astfel valoarea de cumpărare a activului achiziționat pe calea schimbului.

Mijloace fixe

Componența mijloacelor fixe

21. În componența mijloacelor fixe sînt incluse obiectele a căror valoare unitară depășește plafonul stabilit de legislație și sînt utilizate mai mult de un an:

clădirile, construcțiile speciale, instalațiile de transmisiune, mașinile și utilajele (instalațiile și echipamentele de forță, de măsurare, reglare și utilaje de laborator, calculatoarele, alte mașini și utilaje, mijloacele de transport, instrumentele, inventarul de producție și de uz casnic, plantațiile perene, cheltuielile capitale privind ameliorarea terenurilor, alte mijloace fixe (cheltuieli capitale pentru mijloacele fixe luate cu chirie, fondurile de bibliotecă etc.).

Obiectele din categoriile "Acoperire cu prelată a cupolei și părților laterale ale cercului", "Agregate bituminoase de topire și cazane pentru bitum", "Instalații de ardere a gazelor", "Instrumente", evidențiate după a cincea categorie a clasificării mijloacelor fixe, se consideră, de asemenea, mijloace fixe.

Investițiile capitale în plantațiile perene și ameliorarea terenurilor sînt incluse în componența mijloacelor fixe anual, pînă la intrarea în perioada de rodire, în suma cheltuielilor aferente suprafețelor date în folosință, indiferent de încheierea întregului complex de lucrări. Investițiile capitale pentru ameliorarea terenurilor formează o categorie separată de mijloace fixe.

Indiferent de valoare mijloacele fixe cuprind mașinile și uneltele agricole, animalele adulte de lucru și cele productive, instrumentele de construcție și mecanizate.

Obiectele se consideră incluse în componența mijloacelor fixe din momentul punerii în funcțiune a acestora în baza documentelor perfectate în modul convenit.

22. Nu se includ în componența mijloacelor fixe și se raportează la investiții sau la stocuri de mărfuri și materiale:

a) clădirile, construcțiile speciale și alte obiecte pe care întreprinderea nu le utilizează în activitatea sa operațională și sînt destinate pentru scopuri investiționale;

b) animalele tinere și la îngrășat;

c) obiectele destinate închirierii.

Investiții capitale ulterioare pentru ameliorarea stării mijloacelor fixe

23. Investițiile capitale ulterioare pentru ameliorarea suplimentară a stării obiectelor mijloacelor fixe în procesul utilizării acestora se trec la majorarea valorii de bilanț a acestora în cazul în care întreprinderea va obține în urma acestor investiții un avantaj economic care îl depășește pe cel evaluat inițial la achiziționare. Dacă în urma efectuării investițiilor capitale ulterioare întreprinderea nu va obține avantaje economice mai mari decît cele evaluate inițial, atare investiții se consideră drept cheltuieli ale perioadei de gestiune, în care au survenit.

24. Ameliorarea stării activelor care mărește avantajul economic (profitul) poate surveni în cazul:

a) reconstrucției întreprinderii în scopul majorării duratei de funcționare utilă, inclusiv sporirea capacității de producție;

b) ridicării calității unor părți componente separate subansamblurilor, mijloacelor fixe în scopul îmbunătățirii substanțiale a calității produselor fabricate;

c) aplicării noilor procese de producție care contribuie la reducerea considerabilă a cheltuielilor activității de bază.

25. Cheltuielile pentru reparația curentă sau exploatarea mijloacelor fixe se efectuează pentru a păstra sau a restabili posibilitatea obținerii de la acestea a avantajelor (profitului) economice viitoare în proporțiile determinate la achiziționare. De exemplu, cheltuielile pentru asistența tehnică și reparațiile curente la clădiri, construcții speciale și utilaje sînt destinate păstrării și nu sporirii avantajelor economice evaluate inițial. De aceea acestea sînt reflectate drept consumuri sau cheltuieli ale perioadei în care au apărut, în conformitate cu S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii".

26. Reparația capitală a mijloacelor fixe se efectuează pentru menținerea acestora în stare de lucru normală sau în scopul măririi duratei de funcționare utilă în comparație cu durată stabilită la constatarea (înregistrarea) inițială. Dacă în urma reparației capitale a obiectului nu crește productivitatea acestuia sau

durata de funcționare utilă, cheltuielile pentru aceste reparații se consideră drept consumuri sau cheltuieli ale perioadei, adică se trec la cheltuielile (consumurile) curente. Dacă în urma efectuării reparației capitale durata de exploatare utilă a obiectului se mărește, atunci cheltuielile pentru această reparație se consideră ca investiții capitale (se capitalizează) și se trec la majorarea valorii obiectului reparat.

27. Modul de contabilizare a investițiilor capitale ulterioare, apărute în perioada de exploatare a obiectului mijloacelor fixe depinde de circumstanțele acceptate la evaluarea și constatarea inițială a obiectului respectiv, precum și de faptul dacă aceste investiții sînt recuperabile. De exemplu, în cazul în care valoarea de bilanț a unei unități de mijloace fixe reflectă deja pierderea avantajului economic, investițiile capitale ulterioare pentru restabilirea acestuia, pe care așteaptă să-l obțină, se capitalizează. O atare capitalizare se efectuează numai în limitele care nu depășesc valoarea de recuperare a activului respectiv. Diferența investițiilor capitale ulterioare care depășește suma de recuperare se raportează la cheltuielile perioadei de gestiune.

Același lucru se întîmplă și în cazul în care activul achiziționat necesită efectuarea investițiilor capitale, care sînt necesare pentru aducerea acestuia în stare de lucru. De exemplu, clădirea procurată trebuie reconstruită. Investițiile capitale ulterioare, în urma cărora crește productivitatea activului se trec, de asemenea, la majorarea valorii acestuia, cu condiția că aceste investiții pot fi recuperate în perioada utilizării viitoare a activului.

28. Subansamblurile de bază, piesele unor obiecte ale mijloacelor fixe pot necesita o schimbare sistematică. De exemplu, este necesar a înlocui de nenumărate ori, în decursul duratei de funcționare a avionului, părțile interioare ale avionului (locurile, bucătăria etc.). Prin urmare, aceste componente sînt contabilizate ca obiecte distincte, deoarece au durate de funcționare utilă, care se deosebesc de duratele obiectului propriu-zis. Astfel, dacă elementul component înlocuit sau reconstruit este constatat drept activ, investițiile capitale realizate pentru substituirea acestuia se contabilizează ca achiziționare a activului, iar elementul înlocuit se casează ca activ scos din funcțiune.

Evaluarea efectuată după constatarea
inițială a activelor

Metoda recomandată de condițiile standardului

29. După constatarea inițială, activul trebuie să fie contabilizat la valoarea de intrare a acestuia, diminuată cu uzura acumulată. De aceea în conformitate cu paragraful 54 al prezentului standard, în perioada de exploatare a obiectului trebuie diminuată permanent valoarea acestuia pînă la valoarea de recuperare.

Dacă activul a pierdut parțial valoarea de intrare, prin urmare și avantajul economic corespunzător, rezultat din calamitățile naturale (furtuni, inundații, incendii etc.) sau avarii, deteriorări, o parte din valoarea de bilanț a acestuia în mărimea pierderii valorilor trebuie să fie trecută la cheltuieli. O atare casare a valorii se efectuează pe fiecare obiect separat.

Metoda alternativă admisibilă

30. Întreprinderea poate să aplice metoda alternativă de evaluare a mijloacelor fixe, potrivit căreia: dacă după constatarea inițială activul a fost evaluat, acesta trebuie să fie contabilizat la valoarea reevaluată, care constituie valoarea venală la data reevaluării diminuată cu suma respectivă a uzurii acumulate. Reevaluarea se efectuează regulat pentru ca valoarea de bilanț să nu difere substanțial de valoarea venală la data întocmirii bilanțului.

Reevaluarea mijloacelor fixe

31. Valoarea venală a mijloacelor fixe este valoarea de piață,

ținând cont de destinația utilizării acestora. Această valoare se determină prin expertiza estimativă efectuată de către specialiști (estimatori) calificați. Dacă la unele obiecte speciale de active materiale sau din cauza vânzării rare a obiectelor, cu excepția cazurilor când acestea reprezintă o parte a afacerilor permanente, lipsește valoarea de piață confirmată, evaluarea acestora se efectuează la valoarea de recuperare.

32. Valoarea venală a obiectului mijloacelor fixe se determină, ținând cont de destinația utilizării acestuia în prezent, adică la data evaluării. Când se prevede utilizarea activului conform altor destinații, acesta va fi evaluat, ca și celelalte obiecte utilizate, în aceleași scopuri. De exemplu, nu este legitimă evaluarea clădirii și utilajului întreprinderii la valoarea de consum, dacă terenul pe care se află întreprinderea se evaluează la prețul de piață liber al terenului destinat replanificării pentru un centru comercial.

33. Frecvența reevaluării activelor depinde de gradul modificărilor survenite în valoarea venală a activului respectiv supus reevaluării și se determină autonom de întreprindere. Dacă valoarea venală a obiectului deja reevaluat diferă considerabil de valoarea de bilanț a acestuia (ca rezultat al inflației, modificării bruște a prețurilor la obiectul respectiv pe piață etc.), acesta trebuie să fie supus din nou reevaluării. Obiectele mijloacelor fixe, a căror valoare venală este instabilă și se modifică considerabil, se reevaluează anual, de regulă, la finele anului. Obiectele mijloacelor fixe (clădirile, construcțiile speciale), a căror valoare venală se modifică neînsemnat, sînt supuse reevaluării o dată în trei-cinci ani.

34. Dacă un obiect dintr-o grupă oarecare de active este reevaluat, este necesară reevaluarea întregii grupe de obiecte. Grupă se consideră în cazul dat o totalitate de obiecte omogene prin conținutul și modul de utilizare în activitatea economică (sau prin componența naturală și materială): clădirile, construcțiile speciale, mașinile și utilajele, instalațiile de transmisie, mijloacele de transport, instrumentele, inventarul de producție, inventarul de uz casnic, animalele de lucru și productive, plantațiile perene etc.

35. La reevaluarea obiectelor, care alcătuiesc o grupă de active, toate obiectele se reevaluează simultan. În caz contrar, sînt inevitabile reevaluarea selectivă a activelor și reflectarea rezultatelor acesteia în rapoartele financiare, ceea ce conduce la trecerea cheltuielilor și valorii lor la date diferite, și, prin urmare, la incomparabilitatea indicatorilor corespunzători.

36. La reevaluarea obiectului mijloacelor fixe este necesar a calcula și suma uzurii acumulate a acestuia la data reevaluării care se determină:

a) prin produsul sumei uzurii obiectului pînă la reevaluare și a coeficientului modificării valorii de bilanț după reevaluarea acestuia. Acest coeficient se calculează prin raportul dintre valoarea de înlocuire (reevaluată) a activului și valoarea de bilanț a acestuia pînă la reevaluare;

b) din valoarea de bilanț a obiectului după reevaluarea acestuia se scade uzura acumulată, calculată după reevaluare, în acest caz uzura este egală cu zero. Această metodă poate fi aplicată pentru grupa "Clădiri".

37. Rezultatele reevaluării obiectului mijloacelor fixe după constatarea acestuia ca activ se reflectă în felul următor:

a) suma majorării valorii de bilanț se trece la majorarea capitalului propriu în postul de bilanț "Diferența din reevaluarea activelor";

b) suma reducerii valorii de bilanț se trece la micșorarea capitalului propriu în postul de bilanț "Diferența din reevaluarea activelor".

Aceste modificări ale valorii de bilanț sînt reflectate pe fiecare activ în parte. Este interzisă compensarea reducerii valorii de bilanț din reevaluarea unui activ pe seama majorării valorii de

bilanț a altui activ. Când mijloacele fixe și alte active pe termen lung sînt scoase din uz sumele majorării și micșorării valorii de bilanț sînt trecute respectiv la venituri și cheltuieli ale activității de investiții.

38. Impozitul din venit în partea formată din reevaluarea activelor se tratează în conformitate cu S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit".

Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe

39. Durata de funcționare utilă probabilă a unui obiect sau a unei grupe de active omogene este determinată de întreprindere în mod independent la momentul achiziționării, ținînd cont de experiența de lucru cu asemenea active, starea reală a obiectelor în perioada curentă, necesitatea efectuării reparației și întreținerii activelor, tendințele actuale de dezvoltare în domeniul tehnologiei sau pentru fabricarea noilor produse, sau prestarea noilor servicii. În cazul în care experiența de lucru este joasă, este anevoios a determina durata de funcționare utilă, de aceea ea poate fi calculată exact numai prin expertiză.

40. Durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe uzurabile la întreprindere poate fi mai scurtă decît durata fizică de serviciu. Durata fizică de serviciu este perioada calculată pentru uzura fizică a activului, inclusiv perioada pînă devine inutilizabil. Aceasta depinde de uzura fizică propriu-zisă, determinată de intensitatea (numărul de schimburi), de utilizarea activului sau de programul întreprinderii privind repararea și asistența tehnică a acestuia, precum și de învechirea (uzura) morală a activului.

41. Uzura morală a activelor are loc odată cu schimbarea tehnologiei producției sau perfecționarea acesteia, modificarea cererii pieței la produsele fabricate, serviciile prestate, precum și în urma restricțiilor juridice (termenele finale ale acțiunii contractului de închiriere, brevetelor).

42. Durata de funcționare utilă a activului este determinată de perioada în decursul căreia acesta poate fi util întreprinderii.

Metodica de gestiune a mijloacelor fixe poate să prevadă ieșirea acestora la expirarea sau numai a unei părți a duratei fizice de serviciu, sau după obținerea numai a unei părți a avantajului economic din obiectul corespunzător. O astfel de soluție trebuie să fie argumentată în baza experienței de lucru a întreprinderii cu astfel de active.

Calcularea uzurii mijloacelor fixe

43. Suma uzurii unei unități (a obiectului de inventar) a mijloacelor fixe este determinată după scăderea din valoarea de intrare a obiectului a valorii previzibile rămase care, de regulă, este neînsemnată.

Valoarea rămasă se determină la data achiziționării obiectului și ulterior nu se majorează ca urmare a modificării prețurilor.

Dacă, însă, întreprinderea aplică metoda alternativă admisibilă de evaluare, valoarea rămasă este revizuită la data reevaluării activului.

44. Dacă activul achiziționat prevede cheltuieli însemnate pentru demontarea, deplasarea sau restabilirea acestuia la sfîrșitul termenului de exploatare utilă, astfel de cheltuieli se reflectă ca un tip separat de cheltuieli pe toată durata de funcționare a activului prin crearea rezervei. La ieșirea activului cheltuielile efective sînt trecute la diminuarea rezervei create. Suma cheltuielilor efective care depășește mărimea rezervelor create este trecută la cheltuielile aferente ieșirii activelor pe termen lung, iar rezervele create în plus sînt trecute la veniturile privind ieșirea activelor materiale pe termen lung.

45. Suma uzurii unității (obiectului) mijloacelor fixe este repartizată sistematic pe toată durata de funcționare utilă. Metoda de calculare utilizată trebuie să reflecte modelul, schema, conform căreia întreprinderea obține un avantaj economic din utilizarea activului. De

exemplu, dacă întreprinderea intenționează să obțină din activul utilizat un avantaj economic uniform în decursul duratei de utilizare a acestuia, metoda de calculare a uzurii trebuie, de asemenea, să fie uniformă. Dacă însă ea planifică să obțină un avantaj economic mai mare în prima jumătate a duratei de exploatare utilă, iar în a doua jumătate - un avantaj mai mic, atunci și metoda de calculare a uzurii trebuie să corespundă acestei scheme. Uzura calculată a activului în fiecare perioadă de gestiune trebuie să fie constatată drept consumuri și cheltuieli în cazul în care acesta nu se include în valoarea de bilanț a altui activ material pe termen lung.

46. În procesul utilizării activului avantajul economic întruchipat în acesta se reduce, de aceea valoarea de bilanț a activului se micșorează treptat pe măsura calculării uzurii și raportării acesteia la consumuri sau cheltuieli.

47. La calcularea uzurii activului pot fi aplicate diverse metode: metoda casării liniare, proporțional volumului produselor (serviciilor), metoda soldului degresiv, metoda degresivă cu rată descrescătoare. Metoda casării liniare conduce la defalcări uniforme pe toată durata de funcționare utilă a activului. Casarea valorii amortizabile a activului proporțional volumului produselor (serviciilor) prevede trecerea la consumuri și cheltuieli a sumei uzurii în funcție de volumul produselor fabricate (serviciilor). La utilizarea metodei soldului degresiv mărimea uzurii calculate pe toată durata de funcționare utilă a activului se micșorează permanent.

Metoda degresivă cu rată descrescătoare prevede includerea în consumuri și cheltuieli a sumei calculate în baza utilizării presupusă a productivității activelor. Metoda aplicată se alege de întreprindere în mod independent, în baza modelului presupus de obținere a avantajului economic și se utilizează consecutiv de la o perioadă de gestiune la alta, dacă n-au survenit modificări în modelul stabilit anterior.

48. Suma uzurii calculate a activului în perioada de gestiune se consideră, de obicei, drept cheltuială. În caz de necesitate activul amortizabil poate fi utilizat de întreprindere pentru crearea altui activ. În acest caz suma uzurii calculate se include în costul altui activ și în valoarea de bilanț a acestuia. De exemplu, uzura calculată a mijloacelor fixe a întreprinderii industriale poate fi inclusă în cheltuielile de producție a stocurilor de mărfuri și materiale (S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale"). În același mod uzura calculată a mijloacelor fixe la construcția obiectelor în regie proprie se include în cheltuielile de construcție care se capitalizează. În mod analogic uzura activelor utilizate în scopul dezvoltării producției poate fi inclusă în cheltuielile de executare a lucrărilor de proiectare și experimentare, care se capitalizează în conformitate cu S.N.C. 9 "Contabilitatea cheltuielilor pentru cercetări științifice și lucrări de proiectare și experimentare".

Revizuirea duratei de funcționare utilă
a mijloacelor fixe

49. Întreprinderea revizuieste periodic durata de funcționare utilă a obiectului mijloacelor fixe. În cazurile în care durata probabilă de funcționare utilă diferă considerabil de evaluarea anterioară a activului, mărimea uzurii calculate a mijloacelor fixe pe perioadele de gestiune curentă și viitoare trebuie să fie corectată.

50. Uneori determinarea duratei de funcționare utilă a activului este influențată de factorii obiectivi. De exemplu, durata poate fi prelungită ca urmare a realizării investițiilor capitale ulterioare, deoarece se îmbunătățește calitatea activului în comparație cu evaluarea inițială a acestuia sau cu norma de productivitate și, viceversa, aceasta se micșorează ca rezultat al modificărilor tehnologice sau al reducerii cererii pe piață a producției fabricate de activul respectiv. Prin urmare, în aceste cazuri durata de funcționare utilă și normele de calculare a uzurii mijloacelor fixe pe perioadele curentă și viitoare trebuie să fie corectate.

51. Organizarea oportună și calitativă a lucrărilor de reparație și a asistenței tehnico-

profilactice a activului contribuie, de asemenea, la mărirea duratei de funcționare utilă a acestuia sau la majorarea valorii rămase. Calcularea uzurii mijloacelor fixe este necesară, ținând cont de factorii menționați.

Revizuirea metodei de calculare a uzurii mijloacelor fixe

52. Întreprinderea poate să reexamineze periodic metoda de calculare a uzurii mijloacelor fixe aplicată. Drept temei pentru aceasta servesc modificările considerabile survenite în modelul presupus de obținere a avantajului economic rezultat din folosirea activului respectiv. De exemplu, întreprinderea la o anumită etapă poate să planifice producția unui volum mai mic sau mai mare de produse cu participarea activului respectiv în raport cu volumul prevăzut de grafic în momentul achiziționării acestuia. Dacă metoda de calculare a uzurii aleasă de întreprindere s-a dovedit a fi greșită, aceasta de asemenea trebuie să fie revăzută. În acest caz suma uzurii, care trebuie să fie calculată pe perioadele curentă și viitoare, trebuie să fie corectată.

Recuperarea valorii de bilanț a mijloacelor fixe

53. În procesul funcționării activul își pierde treptat valoarea sa de intrare. De aceea valoarea de bilanț trebuie să reflecte mărirea pierderilor valorii inițiale. În legătură cu aceasta valoarea de bilanț a obiectului sau a unui grup de obiecte omogene trebuie să fie periodic revizuită. Aceasta este necesar pentru a determina dacă nu s-a redus valoarea recuperabilă a activului sub valoarea de bilanț a acestuia. Dacă acest lucru s-a întâmplat, valoarea de bilanț a activului se micșorează până la valoarea recuperabilă. În acest caz, suma diferenței se trece la micșorarea capitalului propriu.

54. Valoarea de intrare, corectată sau reevaluată, a activelor se recuperează, de regulă, sistematic pe toată durata de funcționare utilă a acestora. Dacă însă avantajul economic care trebuie să fie obținut din utilizarea unui obiect sau a unui grup de obiecte omogene în perioada de utilizare s-a redus, de exemplu, ca urmare a pierderilor suportate de întreprindere, deteriorărilor, defecțiunilor, uzurii tehnice sau a altor factori economici, valoarea recuperabilă poate fi mai mică decât valoarea de bilanț a activului. În acest caz, precum și atunci când obiectul mijloacelor fixe nu funcționează în decursul unei perioade îndelungate sau până la utilizare, sau în decursul termenului de funcționare utilă, este necesară casarea parțială a valorii de bilanț a acestuia. Valoarea de bilanț casată parțial se trece la cheltuieli.

55. Valoarea recuperabilă a unui activ sau a unui grup de active omogene se determină separat. Suma reducerii valorii de bilanț până la valoarea recuperabilă se determină, de asemenea, separat pentru fiecare activ sau grup de active omogene. Totuși, pot exista circumstanțe în cazul cărora determinarea valorii recuperabile a unui activ separat sau a unui grup de active omogene este imposibilă: de exemplu, în cazul în care și clădirea, și utilajul sînt folosite cu unul și același scop. În acest caz valoarea de bilanț a fiecărui activ interdependent se reduce proporțional volumului de reducere a sumei recuperabile a grupelor de active mai mici la un număr pentru care este posibilă evaluarea valorii recuperabile.

Majorarea ulterioară a sumei de recuperare a mijloacelor fixe

56. Conform condițiilor standardului majorarea ulterioară a valorii de intrare (reevaluate) a activului în conformitate cu prevederile paragrafului 29 se efectuează în cazurile, când circumstanțele și evenimentele activității economice a întreprinderii, care anterior au condus la reducerea valorii activului, încetează să existe. De aceea, dacă există o dovadă convingătoare că noile circumstanțe și evenimente vor exista permanent în viitorul previzibil, are loc majorarea valorii de bilanț cu trecerea schemei de majorare la capitalul propriu.

57. Conform metodei alternative admisibile:

majorarea ulterioară a sumei de recuperare a activelor, prevăzută de metoda alternativă în paragraful 30 al prezentului standard se contabilizează în conformitate cu paragraful 37.

Scoaterea din uz a mijloacelor fixe

58. Obiectul mijloacelor fixe se casează din bilanțul întreprinderii la scoaterea din funcțiune din diverse motive și când nu se așteaptă în viitor de la acesta nici un avantaj economic.

59. Rezultatele din scoaterea din uz sau vânzarea mijloacelor fixe se determină ca diferența dintre încasările nete și valoarea de bilanț la momentul scoaterii din uz și se constată ca venit sau cheltuieli în raportul privind rezultatele financiare.

La scoaterea din uz a obiectului de mijloace fixe anterior duratei probabile de funcționare utilă, suma uzurii necalculate se trece la cheltuielile privind scoaterea din uz. Diferența dintre cheltuielile efective și probabile privind scoaterea din uz a obiectelor de mijloace fixe este trecută, de asemenea, la venituri sau cheltuieli.

60. Dacă obiectul de mijloace fixe este schimbat cu un obiect identic având aceeași valoare, conform prevederilor paragrafelor 19 și 20 ale prezentului standard valoarea de intrare a obiectului achiziționat este egală cu valoarea de bilanț a activului scos din funcțiune. Ca rezultat, nu se formează nici beneficii, nici pierderi.

61. Dacă obiectul de mijloace fixe a fost evaluat în contabilitate la valoarea reevaluată, atunci la scoaterea din uz a acestuia suma majorării, reflectată anterior ca majorare a capitalului propriu, este trecută la veniturile privind scoaterea din uz a activelor materiale.

Active materiale în curs

62. Prevederile privind contabilizarea activelor materiale în curs sînt aplicate de beneficiarul de lucrări de construcții și montaj. În grupul activelor materiale în curs sînt incluse investițiile capitale pentru:

a) achiziționarea utilajului care necesită montaj și crearea altor active în decursul unui proces îndelungat de construcție a clădirilor, construcțiilor speciale (drumurilor, podurilor, fîntînilor, digurilor etc.), utilajului și altor obiecte ce nu necesită montaj pînă la punerea lor în funcțiune plantarea și cultivarea plantațiilor perene;

b) investițiile capitale ulterioare, conform paragrafelor 23-26 ale standardului prezent (cheltuieli pentru reconstrucția întreprinderii, sporirea capacităților de producție, îmbunătățirea calității subansamblurilor, mecanismelor utilajului în funcțiune). Cheltuielile care contribuie la obținerea beneficiului numai în decursul unei perioade de gestiune, sînt trecute la cheltuielile acestei perioade. Cheltuielile privind achiziționarea mijloacelor fixe care nu necesită montaj puse în funcțiune în momentul procurării terenurilor, precum și cheltuielile de formare a turmei de bază, nu se includ în categoria activelor materiale în curs.

63. Achiziționarea utilajului care nu necesită montaj - strungurile și mașinile ce nu solicită cheltuieli pentru instalarea și fixarea de temelie (transportul auto, calculatoare, instrumente, inventar, mobilă etc.) când acestea sînt puse în funcțiune în momentul procurării, precum și completarea turmei de bază pe seama animalelor tinere proprii cumpărate sau crescute în gospodăria proprie, sînt reflectate nemijlocit în componența mijloacelor fixe.

64. Beneficiarul construcției, în cazul executării lucrărilor prin metoda de regie proprie, contabilizează activele materiale pe fiecare obiect, evidențiind următoarele articole: cheltuielile directe pentru materiale, cheltuielile directe pentru retribuirea muncii, cheltuielile indirecte (cheltuielile de întreținere a mașinilor și mecanismelor de construcție), cheltuielile de regie și alte cheltuieli etc., dacă acestea sînt legate nemijlocit de crearea activului.

65. Cheltuielile de administrație și alte cheltuieli de regie generale nu sînt incluse în

componenta valorii de intrare a activelor, dacă nu sînt legate nemijlocit de achiziționarea sau aducerea acestora în stare de lucru. În mod analog cheltuielile de lansare sau pregătire a activului pentru lucru nu constituie o parte a valorii de intrare a activului, dacă acestea nu sînt condiționate de aducerea activului în stare de lucru. Pierderile, survenite în activitatea de bază ca rezultat al însușirii planificate a capacității de producție, se constată drept cheltuieli.

66. Valoarea de intrare a activului creat de întreprindere este determinată în baza aceluiași principii ca și în cazul achiziționării acestuia de la terți. Dacă însă întreprinderea creează active pentru vânzare în cursul activității economice normale, valoarea acestora se determină în conformitate cu prevederile S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", deoarece acestea sînt clasificate ca produse finite. Din această cauză orice beneficii interne ale întreprinderii se exclud la determinarea cheltuielilor care alcătuiesc valoarea de intrare a acestor active. În același mod cheltuielile generate de nivelul foarte înalt al reziduurilor de materiale, precum și cheltuielile supranormative pentru retribuirea forței de muncă și a altor mijloace la crearea activului de către întreprindere, nu se includ în costul acestuia.

67. În cazul executării lucrărilor de construcții-montaj prin metoda în antrepriză, beneficiarul construcției reflectă sumele avansurilor pe termen lung, plătite antreprenorului, în componența altor active financiare pe termen lung.

68. La cheltuielile întreprinderii sînt trecute cheltuielile care nu majorează valoarea mijloacelor fixe:

- cheltuielile pentru pregătirea cadrelor la întreprinderea pusă din nou în funcțiune;
- cheltuielile pentru prospecțiuni, lucrări de explorare și alte lucrări legate de construcția obiectului;
- cheltuielile transferate pentru construcții cu titlu de participație;
- cheltuielile pentru conservarea construcției autorizată în modul stabilit;
- cheltuielile pentru obiectele în curs de execuție și transmise cu titlu gratuit;
- cheltuielile pentru demolarea, demontarea și protecția construcției suspendate;
- alte cheltuieli prevăzute de devizele centralizatoare ale construcției.

69. Indiferent de modul de executare a lucrărilor de construcții-montaj beneficiarul construcției reflectă în compartimentul rezultatelor din activitatea de investiții:

a) beneficiile (amenzile, penalitățile, despăgubirile, beneficiul din realizarea către terți a valorilor materiale și serviciilor);

b) pierderile din vânzarea către terți a utilajului, valorilor materiale, din anularea creanțelor pe termen lung și scurt, pierderile rezultate din degradarea valorilor materiale și distrugerea clădirilor și construcțiilor speciale nefinisate în urma calamităților naturale, cu excepția sumelor percepute de la persoanele și organizațiile vinovate.

Pierderile din lichidarea mijloacelor fixe pentru care uzura a fost calculată parțial, dar au fost utilizate de beneficiarul construcției la construcția clădirilor și construcțiilor speciale și altor obiecte, se reflectă ca pierderi ale activității de investiții. Beneficiul obținut din scoaterea din uz a obiectelor mijloacelor fixe, utilizate la construcția clădirilor și construcțiilor speciale, se reflectă ca beneficiu rezultat din activitatea de investiții.

70. Separat de cheltuielile pentru construcția obiectului de bază, se reflectă cheltuielile pentru edificarea construcțiilor speciale și dispozitivelor provizorii, prevăzute și neprevăzute în lista de titluri. Construcțiile speciale provizorii, neprevăzute în lista de titluri construite, se înregistrează în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată ca active curente. După înregistrarea acestora, se calculează uzura în conformitate cu S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale". Construcțiile speciale și dispozitivele prevăzute în lista de titluri construite se includ în componența mijloacelor fixe.

71. Reevaluarea activelor materiale în curs de execuție se efectuează în conformitate cu paragrafele 31 și 33, iar rezultatele reevaluării activelor

menționate se reflectă în contabilitate, conform prevederilor paragrafului 37 al prezentului standard.

Terenuri

Constatarea terenurilor

72. Terenurile pot fi utilizate în activitatea economică a întreprinderii în scopuri de producție sau pentru închiriere. Acestea se constată ca active în conformitate cu paragrafele 7-10 ale prezentului standard. Terenul și clădirea reprezintă active distincte. De aceea acestea se contabilizează separat, chiar dacă sînt achiziționate împreună. Pămîntul, de obicei, are o durată de serviciu nelimitată, de aceea uzura pentru el nu se calculează. Clădirile, însă, au o durată de serviciu limitată, care urmează să fie determinată și din această cauză ele sînt active uzurabile. Majorarea valorii pămîntului, pe care este amplasată clădirea, nu influențează asupra determinării valorii amortizabile a clădirii și a duratei de funcționare utilă a acesteia. În cazul achiziționării unui complex de obiecte la un preț unitar (în acord) (de exemplu, a terenului și a clădirii amplasate pe acesta), suma plătită (plata paușală) se repartizează între obiectele cumpărate proporțional valorii venale a fiecărui obiect în parte.

73. Nu sînt tratate ca active separate terenul și clădirea în cazul cînd acestea sînt contabilizate ca proprietate investițională pe termen lung. Amenajarea terenurilor (construirea căilor de acces, a îngrăditurilor etc.), precum și formarea peisajului, construcția străzilor, asphaltarea, pavarea trotuarelor, montarea căilor de comunicații subterane etc. reprezintă o categorie aparte de active uzurabile și, de asemenea, sînt reflectate separat. Din cauza duratei limitate de utilizare a unor atare active, la acestea se calculează uzura.

Separat de valoarea terenurilor sînt reflectate și investițiile capitale în ameliorarea pămînturilor (pentru lucrări de ameliorare, de desecare, irigare etc.).

Evaluarea terenurilor

74. Terenurile se evaluează la valoarea efectivă (istorică), care constituie valoarea de intrare. Evaluarea se efectuează după principiul de utilizare. Dacă terenurile se utilizează conform destinației de achiziționare, acestea se evaluează la valoarea de piață a destinației de utilizare. La utilizarea terenurilor conform altor destinații, acestea se evaluează la valoarea de piață a acestora, care corespunde utilizării previzibile, iar cînd terenurile se prevăd să fie utilizate în scopul vînzării sau la păstrarea în scopul vînzării ulterioare - la valoarea venală.

75. Valoarea de intrare a terenurilor cuprinde valoarea de cumpărare (mijloacele bănești, orice cambii de plătit), comisioanele brokerilor, plata pentru evaluarea terenurilor, alte servicii, impozitele pe proprietate, pe care le plătește cumpărătorul, alte cheltuieli cu caracter de o singură dată (valoarea drenajului, curățirea și nivelarea terenului), cheltuielile pentru demolarea clădirilor inutile. În valoarea terenurilor sînt incluse, de asemenea, cheltuielile de legalizare a drepturilor de proprietate asupra pămîntului, plățile pentru avocați și taxele pentru înregistrare, cheltuielile de verificare a existenței sechestrului, gajului, ipotecii sau a altor restricții legate de proprietate. Valoarea venală a terenurilor este determinată în conformitate cu prevederile paragrafului 31 a prezentului standard.

La cumpărarea pămîntului pentru construcția unei clădiri noi toate cheltuielile privind executarea lucrărilor terasiere pentru această clădire sînt considerate drept element al valorii acesteia.

Venitul obținut în procesul pregătirii terenului pentru utilizarea planificată (sumele încasate din vînzarea materialelor de construcție și altor materiale) se trece la reducerea valorii terenului.

În unele cazuri cumpărătorul terenului își asumă angajamentul privind plata impozitelor sau gajurilor neachitate de vânzător. În acest caz, la valoarea terenului se adaugă și aceste plăți.

76. Terenurile ocupate de construcții (clădiri, construcții speciale) pot fi recultivate după demolarea acestora. De aceea valoarea acestora nu este inclusă în valoarea construcțiilor edificate. Cheltuielile de recultivare a terenurilor pentru utilizarea lor în producția agricolă sînt trecute la cheltuieli anticipate pe termen lung.

Ulterior cheltuielile de recultivare a terenurilor sînt incluse în componența cheltuielilor perioadei curente, în cota corespunzătoare în decurs de pînă la trei ani.

77. Terenurile achiziționate pentru vânzare sînt trecute la investiții, iar cele deținute de organizațiile de imobil și destinate revînzării sînt incluse în categoria valorilor materiale și mărfurilor.

Dacă întreprinderea deține un teren care figurează în componența investițiilor, impozitele, asigurările și alte cheltuieli directe aferente acestui teren sînt capitalizate, deoarece venitul din investiții încă nu este obținut, iar cînd un astfel de activ aduce întreprinderii venit în perioada de gestiune (de exemplu, proprietate închiriată), cheltuielile menționate nu sînt posibile capitalizării.

78. Terenurile și alte obiecte pot fi transmise subdiviziunilor interioare în cadrul companiei. În aceste cazuri nu se produc modificări în structura activelor și pasivelor.

Scoaterea din uz a terenurilor

79. Valoarea terenurilor se casează din bilanțul întreprinderii în cazul vînzării sau ca rezultat al altor operații de transmitere. Beneficiul sau pierderile din ieșiri (vînzare) se determină ca diferență dintre suma venitului (încasărilor), valoarea de bilanț a terenului și cheltuielile aferente ieșirii (vînzării). Aceste rezultate financiare sînt reflectate în raportul privind rezultatele financiare, la capitolul ce vizează activitatea de investiții.

Resurse naturale

80. Resursele naturale constituie o parte a activelor materiale pe termen lung. Acestea cuprind zăcămintele de petrol, gaze naturale, piatra de construcție și de var, lemnul de construcție. La extracția (exploatarea) rezervelor naturale acestea devin produse destinate vînzării. Resursele naturale sînt reflectate separat pe fiecare zăcămint, sector. Acestea sînt estimate la valoarea de intrare, care cuprinde valoarea de cumpărare și cheltuielile de achiziționare.

81. Pe măsura valorificării resurselor naturale valoarea de intrare a acestora se diminuează treptat. Această diminuare se numește epuizare.

Epuizare înseamnă repartizarea proporțională a valorii de intrare a resurselor naturale, diminuată cu valoarea rămasă a acestora în raport cu volumul produselor extrase. Pentru calcularea epuizării se aplică metoda de producție, care prevede determinarea sumei de epuizare în funcție de volumul resurselor extrase (exploatate).

Produsele naturale extrase și nerealizate sînt reflectate ca produse finite în componența stocurilor de mărfuri și materiale.

Suma epuizării calculate a resurselor naturale se constată drept cheltuială în anul în care au fost vîndute produsele extrase (exploatate).

82. Uzura mijloacelor fixe (instalațiile de foraj și de pompare, transportoarele și alte utilaje speciale, căile de acces, transportul auto de mărfuri, utilizate pentru extracția minereurilor, se determină în modul următor. Dacă durata de funcționare utilă a mijloacelor fixe depășește durata probabilă de exploatare (extracție) a zăcămintelor, uzura acestora se calculează, pornind de la durata de exploatare (extracție) a zăcămintelor, cu condiția că, după exploatare acestea, nu vor fi utilizate în alte scopuri. Dacă durata de serviciu a mijloacelor fixe este mai mică decît durata presupusă de exploatare a resurselor

naturale, uzura acestora se calculează conform duratei de serviciu util al mijloacelor fixe. Pornind de la această durată, se calculează uzura mijloacelor fixe, dacă la epuizarea minereurilor acestea pot fi utilizate în alte scopuri.

Publicitate

83. În rapoartele financiare pe fiecare grup și tip de active materiale pe termen lung sînt dezvăluite:

a) principiul de evaluare, utilizat pentru determinarea valorii de bilanț. Dacă în aceste scopuri sînt utilizate cîteva principii, valoarea de bilanț a activelor se dezvăluie pe fiecare principiu și fiecare grup;

b) metodele utilizate de calculare a uzurii;

c) duratele de funcționare utilă sau normele de calculare a uzurii utilizate;

d) valoarea totală de bilanț și uzura acumulată la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune;

e) informațiile privind valoarea de bilanț la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune care reflectă:

- creșterea mijloacelor fixe;

- scoaterea din funcțiune;

- achiziționarea prin asocierea companiilor;

- majorările sau reducerile, rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe în conformitate cu paragrafele 30, 37, 38 și 57 ale prezentului standard;

- diminuarea valorii de bilanț în conformitate cu paragraful 53 al prezentului standard;

- sumele înscrise din nou, în conformitate cu paragraful 54;

- uzura;

- diferența netă de curs valutar, apărută la recalcularea rapoartelor financiare ale companiilor străine;

- alte mișcări.

84. În rapoartele financiare sînt dezvăluite de asemenea:

a) scontarea fluxurilor viitoare ale mijloacelor bănești pînă la valoarea curentă a acestora la determinarea sumei de recuperat a obiectului mijloacelor fixe;

b) existența și volumul restricțiilor drepturilor de proprietate, inclusiv mijloacele fixe transmise cu titlu de datorie garantată;

c) politica de contabilitate în privința cheltuielilor pentru restabilirea obiectelor mijloacelor fixe;

d) volumul investițiilor capitale (activelor materiale în curs inclusiv utilajul, care necesită montaj) la începutul și sfîrșitul anului;

e) suma în angajamentele contractuale privind achiziționarea mijloacelor fixe;

f) epuizarea calculată a resurselor naturale la începutul și sfîrșitul perioadei de gestiune.

85. Întrucît conducerea întreprinderii își alege în mod independent metoda de calculare a uzurii și determină durata de funcționare utilă a activelor, publicitatea acestor informații, ținînd cont de normele de calculare a uzurii, asigură utilizatorii de informații, care le permite să înțeleagă metodele alese de întreprindere, să le compare cu metodele adoptate la alte întreprinderi. Pentru utilizatorii de informații urmează, de asemenea, să fie dezvăluită uzura calculată în cursul anului de gestiune și uzura acumulată la finele perioadei de gestiune.

86. Se dezvăluie, de asemenea, esența și influența modificărilor în devizul de cheltuieli, care au consecințe esențiale în perioada curentă sau se prevede că acestea vor influența substanțial perioadele de gestiune ulterioare, în conformitate cu S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei gestionare, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate". Necesitatea unei asemenea tratări poate să apară în urma modificării următoarelor elemente:

a) valorii rămase;

- b) cheltuielilor pentru demontare, demolare, transportare sau restabilire;
- c) duratelor de funcționare utilă;
- d) metodei de calculare a uzurii.

Dacă obiectele mijloacelor fixe sînt reflectate la valoarea reevaluată, vor fi dezvăluite:

- a) baza utilizată pentru reevaluarea activelor;
- b) data reevaluării;
- c) evaluarea efectuată cu antrenarea unui expert independent;
- d) esența (caracteristica) indicilor utilizați la determinarea valorii de recuperare;
- e) valoarea de bilanț a fiecărui grup de mijloace fixe care ar fi fost inclusă în rapoartele financiare, dacă activele ar fi fost reflectate la cost cu scăderea uzurii;
- f) rezultatul din reevaluare care indică modificările în decursul perioadei de gestiune, precum și oricare restricții privind repartizarea acestui sold între acționari.

87. Pentru utilizatorii de informații este necesar, de asemenea, să se dezvăluie:

- a) valoarea de bilanț a activelor care nu funcționează temporar;
- b) valoarea de bilanț a activelor la care a fost calculată uzura integral, dar continuă să funcționeze;
- c) valoarea de bilanț a mijloacelor fixe, scoase din utilizarea activă și păstrate pentru vânzare.

În cazul în care întreprinderea aplică metoda de evaluare, recomandată de prezentul standard, se indică valoarea venală a mijloacelor fixe, dacă acestea diferă substanțial de valoarea de bilanț.

Data intrării standardului în vigoare

88. Prezentul standard intră în vigoare începînd cu 1 ianuarie 1998.

S.N.C.18

S.N.C.18

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 18

"VENITUL"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 18 "Venitul", aprobat de Comitetul S.I.C. în anul 1982 și revizuit în anul 1993.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie descrierea metodelor de contabilizare a veniturilor obținute în procesul activității economico-financiare (ordinare) a subiectului economic (în continuare-întreprindere). Problema principală a contabilizării venitului constituie determinarea momentului constatării acestuia. Prezentul standard stabilește criteriile de constatare a venitului, modul de măsurare și de reflectare a acestuia în rapoartele financiare.

Domeniul de aplicare

- 3. Prezentul standard se aplică pentru contabilizarea veniturilor rezultate din:
 - a) vânzarea produselor finite și mărfurilor;
 - b) prestările de servicii;
 - c) transmiterea în folosința terților a activelor întreprinderii producătoare de venituri sub formă de dobînzii, redevențe și dividende.
- 4. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice, care desfășoară activitate de antreprenariat și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor

subdiviziuni structurale ale acestora situate atât pe teritoriul Republicii Moldova, cât și peste hotarele ei.

5. Sfera de acțiune a prezentului standard nu cuprinde veniturile provenite din:

- a) contractele de închiriere (S.N.C.17 "Contabilitatea chiriei");
- b) calcularea dividendelor din investițiile contabilizate conform metodei repartizării proporționale (S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate");
- c) contractele de construcție (S.N.C.11 "Contractele de construcție");
- d) modificările valorii activelor și datoriilor financiare sau din ieșirea (stingerea) acestora (S.N.C. 32 "Instrumentele financiare");
- e) reevaluarea activelor pe termen lung;
- f) modificările valorii activelor curente;
- g) sporul natural al șeptelului și vânzarea produselor agricole și silvice (S.N.C. 34 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole");
- h) extracția de minereuri;
- i) intrarea gratuită a activelor, încheierea contractelor privind neangajarea în concurență, evenimente excepționale și eventualități (S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei gestionare, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate"; S.N.C.10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului").
- j) subvenții de stat, prime și premii (S.N.C. 20 "Contabilitatea subvențiilor de stat și publicitatea asistenței de stat".

Definiții

6. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Venit - afluxul global de avantaje economice în cursul perioadei de gestiune, rezultat în procesul activității ordinare a întreprinderii sub formă de majorare a activelor sau diminuare a datoriilor care conduc la creșterea capitalului propriu, cu excepția sporurilor de la contribuțiile proprietarilor întreprinderii.

Valoare venală - suma la care poate fi schimbat un activ sau stinsă o datorie între părțile independente informate, interesate și care au consimțit tranzacția.

Dobândă - venitul în contrapartida utilizării de către alte persoane a mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora.

Redevență - venitul în contrapartida utilizării de către alte persoane a activelor nemateriale (imobilizărilor necorporale), de exemplu, a brevetelor, mărcilor de fabrică, drepturilor de autor, programelor informatice, drepturilor de exploatare a resurselor naturale.

Dividend - venitul rezultat din repartizarea profitului net după impozitare între acționari în conformitate cu cota de participare depusă în capitalul social.

Produse finite - articole produse de întreprindere în scopul vânzării.

Mărfuri - valori în mărfuri și materiale, achiziționate pentru vânzare, precum și clădiri, terenuri, alte bunuri neutilizate conform destinației directe și predestinate vânzării altor persoane.

Servicii - lucrări prestate altor persoane juridice și fizice în conformitate cu stipulațiile contractului, în termene convenite. Acestea includ, de exemplu, serviciile de transport, de reparație, de intermediere, de asigurare, publicitare, de consulting, financiare, lucrările de instalare și deservire a produselor și mărfurilor vândute (mașinilor, utilajelor etc.).

7. Venitul cuprinde numai afluxul global de avantaje economice încasate sau care urmează a fi încasate în conturile întreprinderii. În componența venitului nu se includ sumele încasate în numele terțelor persoane, cum sînt, de exemplu, taxa pe

valoarea adăugată, accizele, încasările globale obținute de întreprindere din însărcinarea organizațiilor terțe din comercializarea produselor sau mărfurilor acestora, deoarece aceste sume nu reprezintă un avantaj economic al întreprinderii și nu influențează capitalul propriu al acesteia.

Măsurarea (evaluarea) și constatarea venitului

8. Venitul se evaluează la valoarea venală primită sau care urmează a fi primită cu minusul rabaturilor și reducerilor comerciale admise de întreprindere.

9. Valoarea venală rezultată din tranzacții este stabilită prin acordul dintre întreprinderea respectivă și cumpărătorul sau utilizatorul activului.

10. În majoritatea cazurilor venitul este exprimat sub formă de mijloace bănești încasate sau care urmează a fi încasate. În unele cazuri suma venitului poate fi mai mică sau mai mare decât valoarea venală a produselor, mărfurilor și serviciilor vândute. De exemplu, la vânzarea mărfurilor cu reduceri de preț (adică la o sumă mai joasă decât prețul de vânzare obișnuit), venitul este constatat la suma cea mai mică, dar nu la prețul obișnuit. La vânzarea mărfurilor și serviciilor în credit suma nominală a încasărilor viitoare de mijloace bănești, prin urmare, și suma venitului constatat, va fi mai mare decât valoarea venală. În acest caz venitul din vânzări cuprinde:

a) venitul din vânzarea mărfurilor și serviciilor care se evaluează prin scontarea tuturor încasărilor viitoare de mijloace bănești în baza cotei procentuale estimative (imputabile);

b) venitul sub formă de dobânzi, care reprezintă diferența dintre venitul din vânzarea mărfurilor și serviciilor și suma nominală a încasărilor viitoare de mijloace bănești.

11. Cota procentuală estimativă utilizată pentru scontarea încasărilor viitoare de mijloace bănești se determină luând ca bază:

a) cota procentuală existentă pentru activele sau datoriile financiare cu un nivel analog al riscului creditar sau

b) cota procentuală care scontează valoarea nominală a activului sau a datoriei financiare până la prețul curent al mărfurilor și serviciilor în cazul vânzării acestora cu plata în numerar.

12. Schimbul de produse, mărfuri și servicii identice cu aceeași valoare nu se consideră tranzacție aducătoare de venit. Schimbul pe produse, mărfuri și servicii neidentice (operații pe bază de barter) se consideră drept o tranzacție aducătoare de venit. În acest caz venitul se evaluează la valoarea venală a mărfurilor și serviciilor primite, corectată cu suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora virate (primite). În cazul în care valoarea venală a produselor, mărfurilor și serviciilor primite nu poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine, venitul se evaluează la valoarea venală a produselor, mărfurilor transmise pe calea schimbului sau a serviciilor prestate, corectată cu suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora virate (primite).

13. Venitul se constată în baza metodei calculării în perioada de gestiune în care a fost obținut, indiferent de momentul efectiv al intrării mijloacelor bănești sau altei forme de compensare. În cazul apariției diverselor incertitudini constatarea venitului se admite cu respectarea următoarelor criterii:

a) existența unei certitudini ferme că avantajele economice ce fac obiectul tranzacției vor fi obținute de întreprindere;

b) existența unei posibilități reale de a determina cu exactitate suma venitului.

În unele cazuri aceste criterii pot fi respectate numai după încasarea mijloacelor bănești sau după înlăturarea incertitudinilor apărute. De exemplu, la executarea operațiilor de export pot apărea dificultăți în legătură cu primirea autorizației emise de autoritățile statului străin privind transferarea mijloacelor bănești obținute din exportul mărfurilor. În acest caz venitul nu se constată până la

momentul obținerii autorizației respective. În cazul apariției unor îndoieli privind încasarea sumei cuvenite, inclusă anterior în venit, această sumă se raportează la cheltuieli, și nu la diminuarea sumei venitului constatată inițial.

14. Veniturile și cheltuielile ce fac obiectul uneia și aceleiași tranzacții sau operațiuni economice sînt constatate în aceeași perioadă de gestiune. De exemplu, diversele componente ale cheltuielilor, ce compun costul vânzărilor, sînt constatate concomitent cu veniturile rezultate din vânzarea produselor finite, mărfurilor sau din prestări de servicii.

15. În prezentul standard constatarea venitului se efectuează pe fiecare tranzacție. Însă în anumite circumstanțe venitul poate fi constatat pe componente distincte ale unei tranzacții. De exemplu, dacă prețul de desfacere a mărfii include o anumită sumă necesară pentru deservirea ei ulterioară, venitul pentru această parte a prețului este constatat nu la momentul vânzării, dar pe măsura prestării serviciilor. În alte cazuri, dimpotrivă, venitul se constată concomitent pentru două sau mai multe tranzacții interdependente. Acest lucru este condiționat de faptul că suma venitului pentru o singură operație nu poate fi determinată cu exactitate fără a lua în considerare tranzacțiile precedente sau viitoare. De exemplu, întreprinderea poate să vîndă mărfuri și concomitent să încheie contracte de cumpărare ulterioară a acestora peste o perioadă anumită, negînd prin aceasta efectul comercial independent al unei tranzacții distincte. În acest caz venitul se constată concomitent pentru ambele tranzacții.

Venitul din vânzări de produse finite și mărfuri

16. Venitul din vânzări de produse finite și mărfuri se constată în baza metodei calculării în cazul livrării și transmiterii către cumpărător a drepturilor de proprietate asupra acestora.

17. Dacă vânzătorul păstrează drepturile și obligațiile proprietarului după livrarea produselor și mărfurilor, tranzacția nu se consideră drept vânzare și venitul nu se constată. De exemplu, la vânzarea în consignatie, venitul se constată numai după comercializarea efectivă a produselor finite și a mărfurilor către terți. Dacă produsele finite sau mărfurile sînt livrate cu condiția instalării acestora, cînd lucrările nu sînt încă încheiate și constituie o parte importantă a contractului, venitul se constată numai după instalarea și recepționarea produselor finite și mărfurilor de către cumpărător.

18. Venitul nu se constată dacă cheltuielile aferente obligațiilor de garanție nu pot fi supuse unei evaluări veridice prealabile. În acest caz orice încasări din vânzări sînt considerate drept datorii pînă la expirarea termenului de garanție pentru deservirea mărfurilor vîndute.

[Paragraful 17 modificat prin OMF30/03.03.2001, MO35/29.03.2001 art.101]

Venitul din prestări servicii

19. Venitul provenit din prestări servicii se constată în baza metodei calculării pe măsura efectuării acestora pe fiecare tranzacție sau pe stadii distincte ale acesteia.

20. Serviciile se prestează în conformitate cu clauzele stipulate în contract pe durata uneia sau a mai multor perioade de gestiune. Dacă termenul de prestare a serviciilor nu depășește durata unei perioade de gestiune, venitul se constată după încheierea tranzacției. Cînd serviciile, conform unuia și aceluiași contract, se prestează pe o durată mai mare decît perioada de gestiune, venitul se constată pe stadii distincte ale tranzacției potrivit metodei procentului de execuție (procentajului îndeplinit), adică în perioadele de gestiune în care se prestează serviciile. Constatarea venitului în baza acestei metode se admite la respectarea următoarelor criterii:

a) momentul încheierii tranzacției sau a unui stadiu distinct al acesteia poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine la data întocmirii rapoartelor financiare;

b) cheltuielile suportate în procesul tranzacției și necesare pentru încheierea acesteia pot fi determinate cu exactitate.

21. Întreprinderea efectuează evaluarea exactă a venitului după realizarea unui acord cu celelalte persoane participante la tranzacție privind:

a) drepturile fiecărei părți, avînd putere juridică și referitoare la prestarea și consumarea serviciilor;

b) compensația presupusă;

c) metodele și condițiile de plată.

În aceste scopuri întreprinderea trebuie să dispună de sisteme eficiente de planificare și de gestiune financiară internă. După prestarea serviciilor întreprinderea reexaminează și, în caz de necesitate, corectează mărimea venitului constatat inițial.

22. Venitul pe stadiile de încheiere a tranzacției poate fi determinat în baza uneia din următoarele metode:

a) volumului efectiv al lucrărilor executate;

b) corelației procentuale a serviciilor prestate efectiv la o dată prestabilită față de volumul total al acestora prevăzut de contract;

c) corelației procentuale a cheltuielilor suportate la o dată prestabilită față de suma totală a acestora prevăzută de contract.

Veniturile nu se constată pe baza plăților intermediare și a avansurilor încasate de la beneficiari pînă la încheierea integrală a tranzacției sau a stadiilor distincte ale acesteia.

23. În scopuri practice, cînd serviciile sînt prestate în cadrul unui număr nedeterminat de operațiuni, pe durata unei anumite perioade de timp, care nu pot fi repartizate exact pe stadii, venitul se constată pe baza metodei liniare, dacă nu există dovezi că alte metode identifică mai corect stadiul de terminare a tranzacției. În cazul în care una dintre operațiuni (stadiu) de prestare a serviciilor este mai importantă decît celelalte operațiuni constatarea venitului se amîină pînă la executarea acestei operațiuni (stadiu) importante.

24. Cînd rezultatul tranzacției nu poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine, venitul se constată numai în mărimea cheltuielilor suportate, care au fost sau, posibil, vor fi recuperate.

25. Dacă rezultatul tranzacției nu poate fi determinat cu un grad suficient de certitudine și există probabilitatea nerecuperării consumurilor suportate, venitul nu se constată, iar consumurile se raportează la cheltuieli. Dacă incertitudinile existente anterior, care au afectat evaluarea exactă a rezultatelor tranzacției (contractului) au dispărut, venitul se constată în conformitate cu paragraful 19 al prezentului standard.

Venituri sub formă de dobînzii,
redevențe, dividende

26. Venitul sub formă de dobînzii, redevențe și dividende se constată pe următoarele baze:

a) dobînzile - pe baza corelației temporale (în funcție de timpul scurs), care ia în considerare venitul real din activ;

b) redevențele - prin metoda specializării exercițiilor în conformitate cu conținutul contractului încheiat între întreprindere și utilizatorii de active;

c) dividendele - cînd este stabilit dreptul întreprinderii (acționarului) la primirea acestora, adică la anunțarea acestora de către adunarea generală a acționarilor.

27. Venitul real din activ se determină pe baza cotei procentuale necesare pentru scontarea fluxului viitoarelor încasări de mijloace bănești previzibile pe durata de funcționare a activului în vederea restabilirii (nivelării) valorii de intrare a acestuia. Venitul sub formă de dobînzii include suma amortizării oricărui tip de rabat (discount), adaos sau a altei diferențe dintre valoarea de intrare de bilanț a activului și valoarea acestuia la momentul stingerii.

28. La calcularea dobânzilor neplătite pînă la procurarea investițiilor (plasamentelor), suma totală a dobânzilor, calculată în perioada de gestiune, se repartizează între perioade pînă la/și după procurarea investițiilor. În acest caz se constată ca venit numai acea parte a dobânzilor, care este reflectată în perioada de după obținerea investițiilor, iar cealaltă parte a dobânzilor, inclusă în valoarea de procurare a hîrtilor de valoare, se raportează la diminuarea acesteia. De exemplu, în cazul în care întreprinderea procură obligațiuni de stat la prețul care include dobînzile calculate, ca venit se consideră numai dobînzile referitoare la perioada de după procurarea obligațiunilor. Suma dobânzilor calculată pînă la procurarea obligațiunilor nu se consideră drept venit, ci se raportează la diminuarea valorii de procurare a hîrtilor de valoare.

29. Redevențele sînt calculate în conformitate cu clauzele acordului încheiat și sînt constatate pe această bază, numai dacă, potrivit esenței acestui acord, nu va fi mai adecvată constatarea venitului în altă bază sistematică și rațională. De exemplu, la transferul drepturilor altor persoane pentru utilizarea unei anumite tehnologii în decursul unei perioade de timp prestabilite, constatarea venitului sub formă de redevențe se efectuează în baza metodei liniare pe durata acțiunii acordului contractat. În cazul transferului drepturilor de utilizare a activului nematerial pentru o plată fixă și pe un termen nelimitat, redevențele se constată ca venit în momentul transferării acestor drepturi. Dacă redevențele primite depind de evenimentele viitoare, venitul se constată numai atunci cînd există posibilitatea primirii plății, de regulă, după ce s-a produs evenimentul.

30. Dividendele se constată ca venit în acea perioadă de gestiune cînd au fost anunțate, adică cînd s-a stabilit dreptul acționarilor pentru primirea lor. La calcularea dividendelor neplătite în baza venitului (profitului) net obținut pînă la cumpărarea hîrtilor de valoare ale companiei, suma totală a dividendelor anunțată în perioada de gestiune se repartizează între perioada de pînă la procurare și după procurare. În acest caz drept venit se consideră numai dividendele aferente perioadei de după procurarea hîrtilor de valoare. Dividendele calculate pînă la procurare nu se consideră ca venit, ci se raportează la diminuarea valorii de procurare a hîrtilor de valoare. Dacă o atare repartizare poate fi efectuată numai convențional, dividendele se constată ca venit cu condiția că ele nu reprezintă evident depășirea valorii nominale a hîrtilor de valoare.

Publicitate

31. Întreprinderea trebuie să dezvăluie în rapoartele financiare:

- a) metodele de constatare a venitului, precum și metodele acceptate pentru determinarea stadiului de încheiere a tranzacției de prestări servicii;
- b) suma fiecărei categorii importante de venituri constatate în perioada de gestiune și rezultate din desfacerea produselor finite și mărfurilor, prestarea de servicii, precum și suma veniturilor sub formă de dobînzii, redevențe și dividende;
- c) suma venitului rezultat din contrapartida de produse, mărfuri sau servicii (din operațiile pe bază de barter) inclusă în fiecare categorie importantă a acestuia.

32. Întreprinderea elucidează orice venituri imprevizibile, rezultate din încasarea amenzilor, penalităților, despăgubirilor etc. în conformitate cu S.N.C. 10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului".

Data intrării standardului în vigoare

33. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 1998.

S.N.C.23

S.N.C.23

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 23 "CHELTUIELI PRIVIND ÎMPRUMUTURILE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 23 "Cheltuieli privind împrumuturile", adoptat de Comitetul S.I.C. în anul 1983 și revizuit în anul 1993.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie determinarea componenței cheltuielilor de împrumut, stabilirea modului de contabilizare a acestora, trecere la cheltuieli, capitalizare și reflectare în rapoartele financiare.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de înreprinzător și sunt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale, situate atât pe teritoriul Moldovei, cât și peste hotarele ei.

4. Prezentul standard nu depinde de mărimea efectivă sau presupusă a capitalului propriu, inclusiv de acțiunile privilegiate care nu sunt clasificate ca datorie.

Definiții

5. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Împrumuturi - credite bancare și împrumuturi primite de întreprindere de la alte persoane juridice și fizice pe o anumită perioadă și pentru o anumită plată;

Cheltuieli de împrumut - cheltuieli pentru plata dobânzilor și/sau alte cheltuieli suportate de întreprindere în legătură cu primirea mijloacelor împrumutate;

Activ calificat - activ care necesită în mod obligatoriu o lungă perioadă de creare și pregătire spre utilizare, conform destinației, sau spre vânzare;

Capitalizarea cheltuielilor de împrumut - procesul de includere a cheltuielilor de împrumut în valoarea de bilanț a activului calificat;

Overdraft bancar - tip de credit bancar primit de întreprindere prin emiterea cecului sau a dispoziției de plată în suma care depășește soldul de mijloace în contul ei de decontare; condițiile creditului privind overdraftul sunt stipulate la deschiderea contului și acesta nu poate să depășească suma fixată.

6. Cheltuielile de împrumut cuprind:

a) dobânzile privind împrumuturile pe termen scurt și pe termen lung, inclusiv overdraftul bancar;

b) amortizarea reducerilor (scontului) sau premiilor privind împrumuturile;

c) amortizarea altor cheltuieli ce țin de primirea împrumuturilor;

d) plățile financiare aferente chiriei finanțate în conformitate cu S.N.C. 17 "Contabilitatea chiriei";

e) diferențele de curs generate de împrumuturile în valută străină și considerate drept corecții ale cheltuielilor aferente plății dobânzilor.

7. Activele calificate cuprind:

a) stocurile de mărfuri și materiale care necesită o perioadă îndelungată de creare și pregătire spre utilizare, conform destinației, sau spre vânzare;

b) mijloacele fixe care necesită o lungă perioadă de producție sau construcție;

c) proprietatea investițională;

d) cheltuielile capitalizate privind contractele de construcție;

e) cheltuielile capitalizate privind lucrările de proiectare și experimentare;

f) activele nemateriale create de întreprindere.

8. În componența activelor calificate nu se includ:

a) stocurile de mărfuri și materiale produse în procesul activității ordinare a întreprinderii sau obținute în cantități mari în mod repetitiv în cursul unei perioade scurte de timp;

b) activele care sînt gata spre a fi utilizate conform destinației sau vîndute în momentul achiziționării acestora;

c) investițiile, cu excepția proprietății investiționale.

Cheltuieli de împrumut-abordare recomandată
de prezentul standard

9. Cheltuielile de împrumut se consideră drept cheltuieli în acea perioadă de gestiune, în care au fost suportate de întreprindere, indiferent de destinația specială și de utilizarea efectivă a împrumuturilor primite. Contabilizarea acestor cheltuieli se efectuează în conformitate cu prevederile S.N.C. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii".

Cheltuieli de împrumut-abordare alternativă admisibilă
Constatare

10. Cheltuielile de împrumut se capitalizează, adică se includ în valoarea de bilanț a activelor calificate. Capitalizarea acestor cheltuieli se efectuează cu respectarea următoarelor condiții:

a) cheltuielile de împrumut sînt legate nemijlocit de achiziționarea, construcția sau producția activului calificat;

b) există o certitudine justificată că activul calificat creat sau achiziționat, în valoarea căruia se includ cheltuielile de împrumut, va aduce în viitor avantaje economice întreprinderii;

c) cheltuielile de împrumut suportate efectiv pot fi determinate cu exactitate.

Cheltuielile de împrumut care nu corespund condițiilor sus-numite se consideră drept cheltuieli în acea perioadă de gestiune, în care au fost suportate de întreprindere, în conformitate cu paragraful 9 al prezentului standard.

Cheltuieli de împrumut supuse capitalizării

11. Capitalizării sînt supuse numai acele cheltuieli de împrumut care puteau fi evitate, dacă nu ar fi fost realizate investiții capitale în activul calificat. Mărimea cheltuielilor de împrumut capitalizate se determină în funcție de destinația specială a împrumuturilor primite.

12. Dacă întreprinderea primește împrumuturi special pentru achiziționarea, construcția sau producția unui anumit activ, suma cheltuielilor de împrumut supusă capitalizării reprezintă cheltuielile de împrumut efective suportate de întreprindere în cursul perioadei de gestiune cu minusul oricărui venit obținut din utilizarea provizorie a acestor împrumuturi în alte scopuri pînă la investirea lor în activul calificat.

13. Cînd întreprinderea primește împrumuturi generale pentru desfășurarea activității sale, care ulterior se utilizează pentru achiziționarea, construcția sau producția activului calificat, suma cheltuielilor de împrumut capitalizate se determină prin înmulțirea ratei de capitalizare la mărimea investițiilor capitale realizate în activul respectiv. Rata de capitalizare se calculează ca mărimea medie ponderată a cheltuielilor privind împrumuturile nestinse în cursul perioadei de gestiune, cu excepția împrumuturilor primite nemijlocit în scopul achiziționării, construcției sau producției unui activ concret.

Rata de capitalizare poate fi determinată atît pentru o grupă integrală (compania principală și întreprinderile-fiice ale acesteia), cît și pentru fiecare întreprindere-fiică, dacă aceasta primește în mod independent împrumuturi și poartă răspundere pentru utilizarea și stingerea acestora.

14. Suma cheltuielilor de împrumut capitalizată în perioada de gestiune nu trebuie să

depășească suma efectivă totală a cheltuielilor de împrumut suportate în această perioadă.

15. Dacă valoarea de bilanț sau valoarea definitivă presupusă a activului calificat depășește suma de recuperare a acestuia sau valoarea realizabilă netă, suma de depășire (diferența) se anulează parțial sau integral în funcție de tipurile activelor calificate în conformitate cu prevederile S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale", 9 "Contabilitatea cheltuielilor pentru cercetări științifice și lucrări de proiectare și experimentare", 13 "Contabilitatea activelor nemateriale", 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung".

16. Capitalizarea cheltuielilor de împrumut pentru activele calificate se efectuează de la începutul realizării:

- a) investițiilor capitale în activul respectiv;
- b) cheltuielilor de împrumut;
- c) activității necesare privind crearea activului și pregătirea acestuia spre utilizarea presupusă sau spre vânzare.

17. Investițiile capitale în activul calificat cuprind:

- a) cheltuielile aferente plății mijloacelor bănești, utilizării altor active sau apariției datoriilor pentru care se calculează dobânzi;
- b) cheltuielile de împrumut capitalizate în perioada precedentă.

Mărimea investițiilor capitale în baza cărora se determină cheltuielile de împrumut capitalizate se diminuează cu suma subvențiilor primite, aferente activelor respective și contabilizate în conformitate cu S.N.C. 20 "Contabilitatea subvențiilor de stat și publicitatea asistenței de stat".

18. Activitatea necesară pentru crearea activului și pregătirea acestuia spre utilizarea presupusă sau spre vânzare cuprinde:

- a) procurarea, producția sau construcția activului calificat;
- b) activitatea tehnică sau administrativă, inclusiv activitatea premergătoare începerii producției sau construcției, de exemplu, activitatea legată de primirea autorizației pentru construcție;
- c) păstrarea stocurilor de mărfuri și materiale, considerată ca o parte necesară a procesului de creare și pregătire a acestuia, spre utilizare după destinație sau spre vânzare, de exemplu, păstrarea vinurilor brute în decursul unei perioade îndelungate de timp pentru producția vinurilor de calitate superioară, șampaniei etc.

19. Capitalizarea cheltuielilor de împrumut continuă în perioada suspendării producției sau construcției activului calificat din cauze naturale, caracteristice unei zone geografice concrete. De exemplu, capitalizarea cheltuielilor de împrumut continuă în cazul suspendării provizorii a construcției podului din cauza nivelului înalt al apei, cu condiția că un atare nivel al apei constituie un fenomen obișnuit într-o anumită perioadă a anului.

20. Capitalizarea cheltuielilor de împrumut trebuie să fie suspendată în cazul în care încetează pe o perioadă îndelungată de timp activitatea necesară pentru crearea activului și pregătirea acestuia spre utilizare după destinație sau spre vânzare. De exemplu, cheltuielile de împrumut nu se capitalizează, dacă nu este începută sau dacă este suspendată pe o perioadă îndelungată de timp producția/construcția activului calificat, cu excepția cazurilor prevăzute în paragraful 19 al prezentului standard.

21. Capitalizarea cheltuielilor de împrumut încetează în cazul în care activitatea de bază privind crearea activului calificat și pregătirea acestuia spre utilizare după destinație sau spre vânzare este încheiată. Activul se consideră terminat (gata spre a fi utilizat sau vândut) în cazul în care producția sau construcția fizică a acestuia este încheiată, deși activitatea administrativă curentă și lucrările legate de finisarea suplimentară nesemnificativă, la comanda cumpărătorului sau arendașului, pot încă să continue.

22. În cazul în care a luat sfârșit lucrul de pregătire a unor părți distincte ale activului calificat și fiecare parte poate să fie utilizată separat, iar lucrările privind alte părți ale activului continuă, capitalizarea cheltuielilor de împrumut pentru fiecare parte încheiată a activului încetează, iar pentru părțile neterminate continuă.

23. Dacă unele părți încheiate ale activului calificat nu pot fi utilizate pînă la încheierea tuturor celorlalte părți constitutive ale acestuia, capitalizarea cheltuielilor privind părțile încheiate ale activului va continua. În acest caz capitalizarea cheltuielilor de împrumut încetează în momentul cînd activul va fi gata integral spre utilizare după destinație sau spre vînzare.

Publicitate

24. Întreprinderea trebuie să elucideze în rapoartele financiare:

a) politica de contabilitate, acceptată referitor la cheltuielile de împrumut;

b) suma cheltuielilor de împrumut capitalizate în perioada de gestiune;

Ă) rata de capitalizare utilizată pentru determinarea sumei cheltuielilor de împrumut capitalizate.

Data intrării standardului în vigoare

25. Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 1998.

S.N.C.25

S.N.C.25

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 25

"CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 25 "Contabilitatea investițiilor", aprobat de Comitetul S.I.C. în anul 1987 și revizuit în anul 1994.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie dezvăluirea modului de evaluare a investițiilor în cazul intrării, ieșirii și reflectării acestora în rapoartele financiare.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și sînt înregistrate în Republica Moldova, deținînd în capitalul statutar al întreprinderii investite pînă la 20% și fiind, de asemenea, deținători ai altor investiții (de exemplu, obligațiuni, proprietate investițională).

4. Întreprinderile care dețin în capitalul statutar al altor întreprinderi de la 20 pînă la 50% contabilizează investițiile în conformitate cu S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate", iar peste 50% - cu S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile-fiice".

5. Întreprinderile de investiții specializate contabilizează investițiile în conformitate cu paragrafele 31-32 ale prezentului standard.

6. Băncile, companiile de asigurări și alte instituții financiare îndeplinesc cerințele prezentului standard numai în capitolul ce vizează prevederile care nu sînt prevăzute în S.N.C. 30 "Dezvăluiri în rapoartele financiare ale băncilor și altor instituții financiare".

7. În prezentul standard nu sînt dezvăluite chestiunile privind:

a) criteriile de constatare a venitului obținut din investițiile sub formă de dobînz, redevențe, dividende etc. (S.N.C. 18 "Venitul");

b) investițiile în întreprinderile-fiice (S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și

contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice");

c) investițiile în întreprinderile asociate (S.N.C. 28 "Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate");

d) investițiile în întreprinderile mixte (S.N.C. 31 "Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în întreprinderile mixte");

e) fondul de comerț (goodwill), brevetele, mărcile comerciale și alte active nemateriale (S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale (imobilizărilor necorporale)");

f) chiria finanțată (S.N.C. 17 "Contabilitatea chiriei");

g) investițiile în programele de asigurare cu pensii și în întreprinderile de asigurări (S.N.C. 26 "Contabilitatea și întocmirea rapoartelor financiare care vizează programele de pensionare").

Definiții

8. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Investiția - activ deținut de întreprinderea-investitor în scopul ameliorării situației sale financiare prin obținerea veniturilor (dobânzilor, dividendelor, redevențelor etc.), majorarea capitalului propriu și obținerea altor profituri (în special, ca rezultat al operațiilor comerciale).

Nu sînt investiții:

- stocurile de mărfuri și materiale specificate în S.N.C. 2 "Stocurile de mărfuri și materiale";

- terenurile și clădirile specificate în S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" (cu excepția proprietății investiționale).

Investiții pe termen lung - investiții deținute de întreprindere mai mult de un an.

Investiții pe termen scurt - investiții pe care întreprinderea are intenția să le comercializeze sau să le stingă în curs de un an, cu excepția titlurilor de valoare de piață cu lichiditate înaltă avînd un termen de stingere pînă la 3 luni.

Proprietate investițională - investiții în terenuri, clădiri, care nu se utilizează și nu se exploatează la întreprinderea-investitor sau la altă întreprindere din aceeași categorie.

Portofoliu de investiții - totalitatea investițiilor pe care le deține întreprinderea în momentul dat.

Valoarea de intrare sau valoarea de achiziție - suma mijloacelor bănești achitate sau a echivalentelor acestora, sau valoarea venală sub altă formă de compensare acordată la achiziționarea investițiilor.

Valoarea de piață - suma care poate fi obținută din vînzarea investițiilor pe piața activă sau este calculată în baza altor indicatori.

Valoarea venală - suma la care un activ poate fi schimbat în procesul operației comerciale între părțile informate independente și care au consimțit tranzacția. Pentru investițiile care au o piață activă, valoarea pieței coincide cu valoarea venală.

Valoarea nominală - valoarea indicată pe fiecare titlu de valoare la momentul emisiunii acesteia și care servește drept temei pentru calcularea dobânzilor, dividendelor.

Valoarea de bilanț - valoarea la care investiția se evaluează la data întocmirii bilanțului contabil.

Formele investițiilor

9. Forma investițiilor reprezintă o investire cu destinație specială a activului. Se disting următoarele forme de investiții:

a) financiară;

b) materială.

Forma financiară a investițiilor reprezintă plasarea mijloacelor pentru procurarea titlurilor de valoare, cotelor de participație în capitalul statutar al altor întreprinderi etc.

Forma materială a investițiilor reprezintă investirea mijloacelor în terenuri, clădiri, bijuterii, obiecte de artă, aur, briliante etc.

Clasificarea investițiilor

10. Investițiile se clasifică după următoarele criterii:

a) pe tipuri:

- titluri de valoare (acțiuni, obligațiuni, cambii etc.);
- cota de participație în capitalul statutar al altei întreprinderi;
- proprietatea investițională;
- alte investiții financiare (depozite etc.);

b) pe direcții de investire:

- în părțile legate (în întreprinderi asociate, filiere, mixte, în alte părți legate);
- în părțile nelegate (investiții până la 20% în capitalul statutar al altor întreprinderi etc.);

c) pe termene de deținere:

- investiții pe termen scurt;
- investiții pe termen lung;

11. În componența titlurilor de valoare se disting: titluri de valoare materializate și dematerializate, titluri de valoare recuperabile și nerecuperabile. Titlurile de valoare materializate reprezintă blanchetele documentelor (acțiunile, obligațiunile). Titlurile de valoare dematerializate sînt prezentate sub formă de înregistrări pe conturi. Titlurile de valoare recuperabile reprezintă dreptul de obținere a valorii nominale a acestora și a dobînzilor aferente, fără dreptul de proprietate (obligațiuni, cambii etc.). Titlurile de valoare nerecuperabile reprezintă dreptul de proprietate și de obținere a unei cote de profit net al întreprinderii (acțiuni).

Evaluarea inițială a investițiilor

12. La achiziționare investițiile se evaluează la valoarea de intrare care este egală cu:

a) suma mijloacelor bănești achitate sau a echivalentelor acestora - pentru investițiile achiziționate contra mijloace bănești sau echivalentele acestora;

b) valoarea venală a titlurilor de valoare emise - pentru investițiile achiziționate integral sau parțial în contul emisiunii de către investitor a acțiunilor sau a altor titluri de valoare;

c) valoarea venală a activului predat pe calea schimbului - pentru investițiile achiziționate pe calea schimbului sau schimbului parțial cu alt activ;

d) valoarea venală a activului obținut pe calea schimbului - pentru investițiile obținute în schimbul altui activ, în cazurile în care valoarea ultimului diferă esențial de valoarea venală a investiției obținute.

Valoarea de intrare a investițiilor se compune din valoarea de cumpărare a acestora, comisioanele de broker, taxe, impozite prevăzute de legislația în vigoare și alte cheltuieli pentru achiziționarea acestora.

13. Valoarea de intrare a titlurilor de valoare poate să nu corespundă cu valoarea nominală (de răscumpărare) a acestora. De exemplu, suma respectivă a diferenței privind titlurile de valoare (cu excepția acțiunilor) fie că se calculează suplimentar, fie că se anulează astfel încît la momentul răscumpărării titlului de valoare valoarea de bilanț va corespunde cu cea nominală.

Calcularea suplimentară (anularea) se efectuează prin metoda liniară (în cote egale) pe măsura calculării dobînzii (venitului) aferent. Dacă titlul de valoare a fost procurat la valoarea care include dobînzile neachitate, acestea nu se iau în considerare la calculele de aducere a valorii de intrare a titlului de valoare pînă la valoarea nominală.

14. Creanțele privind dobînzile, dividendele, redevențele se clasifică drept venit care se consideră profit la capitalul investit. În unele cazuri asemenea sume nu pot fi considerate drept venit, ci se raportează la restabilirea valorii investițiilor. De exemplu, cînd se

achiziționează titluri de valoare cu dobânzi neachitate, aceste dobânzi calculate pînă la achiziționarea lor se includ în valoarea de intrare a hîrtilor de valoare. Suma totală a dobînzilor calculate se repartizează între perioadele pînă la achiziționarea și după achiziționarea titlului de valoare.

Suma dobînzilor raportată la perioada de pînă la achiziționare se scade din valoarea titlurilor de valoare, iar cea raportată la perioada după achiziționare se consideră ca venit. Această metodă se aplică și pentru acțiunile procurate la valoarea care include dividendele neplătite aferente perioadei de pînă la achiziționare. În cazurile cînd este dificil de a repartiza suma dividendelor calculate pe perioadele pînă și după achiziționarea acțiunilor, valoarea de intrare a acestora se reduce cu suma dividendelor constatate, care reprezintă cert restabilirea valorii de intrare a acțiunilor.

Evaluarea ulterioară a investițiilor

15. Investițiile pe termen scurt se reflectă în bilanț la valoarea cea mai mică dintre valoarea de intrare și valoarea de piață.

16. Valoarea de bilanț a investițiilor pe termen scurt trebuie să fie determinată după una din următoarele metode:

- a) în ansamblu pe portofoliul de investiții;
- b) pe categoriile investițiilor;
- c) pe fiecare investiție concret.

17. Investițiile pe termen lung se reflectă în bilanț după unul din următoarele tipuri de evaluare:

- a) la valoarea de intrare;
- b) la valoarea reevaluată;

c) la valoarea cea mai mică dintre valoarea de intrare și valoarea de piață (numai pentru titlurile de valoare corporative de piață).

18. Metoda preponderentă de evaluare a investițiilor pe termen lung constituie evaluarea lor la valoarea de intrare. Aceasta rămîne constantă (invariabilă) pe toată durata de deținere a investițiilor, cu excepția următoarelor cazuri:

a) scăderea permanentă a cursului la bursele de valori publicat în edițiile financiare - pentru titlurile de valoare care au cota de piață;

b) reducerea bruscă a valorii activelor întreprinderii investite;

c) restricțiile ce țin de vînzarea titlurilor de valoare ale întreprinderii investite;

d) survenirea unui anumit risc legat de deținerea titlurilor de valoare (de exemplu, informații despre falimentul întreprinderii investite);

e) decizia consiliului directorilor întreprinderii, bazată pe avizele specialiștilor în domeniul pieței de valori - pentru titlurile de valoare care nu au cota de piață;

f) aducerea valorii de intrare la valoarea nominală (pentru titlurile de valoare recuperabile).

19. În cazul reducerii permanente a valorii de intrare a investițiilor pe termen lung valoarea de bilanț a acestora se diminuează cu suma acestei reduceri, care trebuie să fie reflectată drept cheltuială. Dacă ulterior a avut loc majorarea valorii investițiilor pe termen lung, diferența survenită se raportează la restabilirea valorii de bilanț a acestora și se constată ca venit în limitele reducerii calculate anterior.

20. Valoarea reevaluată a investițiilor pe termen lung se determină ca rezultat al reevaluării acestora la valoarea venală. Întreprinderea determină autonom frecvența și modul de efectuare a reevaluării investițiilor pe termen lung.

21. Rezultatele reevaluării investițiilor pe termen lung sînt reflectate în modul următor:

- a) suma reducerii valorii investițiilor se trece la diminuarea capitalului propriu la postul

"Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung";

b) suma majorării valorii investițiilor se trece la majorarea capitalului propriu la postul "Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung".

22. La ieșirea investițiilor pe termen lung sumele reducerii sau majorării valorii acestora se repartizează corespunzător la cheltuieli sau venituri din activitatea de investiții.

Ieșirea investițiilor

23. Ieșirea investițiilor survine la realizarea, schimbarea sau stingerea acestora. La realizarea investițiilor diferența dintre venitul din vânzarea lor și valoarea de bilanț a investițiilor și cheltuielile aferente realizării acestora se constată ca profit sau pierdere. Dacă investiția a fost clasificată drept activ curent și a fost reflectată în baza portofoliului de investiții la valoarea cea mai mică dintre două evaluări, pentru determinarea rezultatului din ieșiri a investiției se utilizează valoarea de intrare a acestuia. Dacă investițiile pe termen lung au fost anterior reevaluate și majorarea valorii de bilanț a acestora a fost raportată la majorarea capitalului propriu (diferența de evaluare), suma diferenței de evaluare la ieșirea investițiilor trebuie să fie:

a) reflectată ca venit; sau

b) raportată la majorarea profitului nerepartizat în conformitate cu cerințele S.N.C. 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei gestionare, erorile esențiale și modificările în politica de contabilitate".

24. În cazul schimbului, investițiile sînt evaluate conform paragrafului 12 (b-d) al prezentului standard.

25. Titlurile de valoare se sting la valoarea nominală a acestora și suma aferentă a dobînzilor se constată ca venit.

26. La ieșirea unei părți anumite a portofoliului de investiții, valoarea de bilanț a acesteia se determină la valoarea medie de bilanț a portofoliului.

Transferarea investițiilor

27. Transferarea investițiilor pe termen lung în investiții pe termen scurt se efectuează în cazul cînd în cursul anului curent se prevede ieșirea investițiilor. Investițiile pe termen lung transferate în investiții pe termen scurt sînt evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea de intrare și valoarea de bilanț a investițiilor pe termen lung.

Dacă investiția pe termen lung a fost reevaluată pînă la transferare și suma diferenței de evaluare a fost raportată la majorarea capitalului propriu, în cazul transferării valoarea de bilanț a investiției și capitalul propriu se diminuează cu această sumă.

28. Transferul investițiilor pe termen scurt în investiții pe termen lung se efectuează în cazurile în care întreprinderea are intenția să dețină aceste investiții mai mult de un an. Fiecare investiție pe termen scurt distinct transferată în categoria investițiilor pe termen lung este evaluată la valoarea cea mai mică dintre valoarea de intrare și valoarea de piață.

Includerea investițiilor în portofoliu

29. Întreprinderea care desfășoară într-o mare măsură activitate de investiții deține, de obicei, un portofoliu de investiții cu ajutorul căruia efectuează permanent operații comerciale. Aceasta are drept scop majorarea venitului din portofoliul investițional. La ieșirea unei anumite investiții mijloacele bănești primite pot fi utilizate pentru reinvestire sau rămîn ca element al mijloacelor bănești ale portofoliului investițional.

Reflectarea operațiilor cu investiții

30. În raportul privind rezultatele financiare sînt reflectate:

a) veniturile din investiții sub formă de dobînzii, redevențe, dividende;

b) profitul sau pierderea din ieșirea investițiilor;

c) scăderea pînă la valoarea de piață și majorarea pînă la valoarea de bilanț în cazurile în care investițiile se contabilizează la valoarea mai mică dintre valoarea de intrare și valoarea de piață;

d) reducerea valorii de bilanț a investițiilor cu excepția cazurilor reducerii temporare a valorii

investițiilor pe termen lung, precum și modificarea inversă a valorii spre majorare.

Întreprinderi de investiții specializate

31. Întreprinderile de investiții specializate sînt întreprinderi activitatea de bază a cărora constă în deținerea portofoliului de titluri de valoare de piață care reprezintă un mecanism de investire în interesele acționarilor săi.

Aceste întreprinderi își reflectă investițiile la valoarea de piață și raportează toate modificările survenite în valoarea acestora la capitalul propriu.

32. Întreprinderile de investiții specializate trebuie să dezvăluie modificările în valoarea investițiilor sale în rapoartele financiare și anexele la acestea.

Impozitul pe venit

33. Contabilizarea impozitului pe venit din operațiile cu investiții se efectuează în conformitate cu S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit".

Publicitate

34. În rapoartele financiare trebuie să fie dezvăluite următoarele informații:

- a) politica de contabilitate privind:
 - determinarea valorii de bilanț a investițiilor;
 - contabilizarea diferenței de evaluare la vânzarea investițiilor reevaluate;
- b) sumele esențiale incluse în raportul privind rezultatele financiare și aferente:
 - dobînzilor, redevențelor, dividendelor încasate din investițiile pe termen lung și pe termen scurt;
 - rezultatelor din ieșirea investițiilor pe termen scurt;
 - modificărilor în valoarea acestor investiții;
- c) valoarea venală a titlurilor de valoare corporative, dacă acestea se reflectă la valoarea cea mai mică;
- d) valoarea venală a proprietății investiționale;
- e) restricțiile semnificative la realizarea investițiilor;
- f) politica frecvenței reevaluării, data ultimei reevaluări; baza reevaluării și cazul atragerii estimatorului independent - pentru investițiile pe termen lung reflectate la valoarea reevaluată;
- g) analiza portofoliului de investiții - pentru întreprinderile, activitatea de bază a cărora este cea de investiții.

35. Pentru o înțelegere mai bună a rapoartelor financiare sînt necesare următoarele:

- a) analiza investițiilor pe termen lung pe tipuri;
- b) evaluarea de către consiliul directorilor a valorii venale a investițiilor care nu au cotare de piață;
- c) suma diferenței de evaluare anterioare referitoare la investițiile ieșite în cursul anului;
- d) informații detaliate privind oricare investiție care reprezintă o parte considerabilă a activelor întreprinderii.

Data intrării standardului în vigoare

36. Prezentul standard intră în vigoare începînd cu 1 ianuarie 1998.

S.N.C.28

S.N.C.28

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 28

"CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR ÎN ÎNTREPRINDERILE ASOCIATE"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 28

"Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate", aprobat de Comitetul S.I.C. în anul 1989.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie dezvăluirea modului de evaluare a investițiilor în întreprinderile asociate.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de antreprenoriat și sînt înregistrate în Republica Moldova, cu sediul pe teritoriul acesteia și peste hotarele ei și care sînt investitori în întreprinderile asociate.

Definiții

4. În prezentul standard noțiunile utilizate semnifică:

Întreprindere asociată - întreprinderea asupra căreia investitorul are o influență notabilă, dar care nu constituie nici întreprindere-fică, nici întreprindere mixtă a investitorului.

Influență notabilă - autorizarea investitorului de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de producție ale întreprinderii deținute, dar fără a deține dreptul de control asupra acestor politici. Influența notabilă presupune deținerea investiției în proporție de 20-50% din capitalul statutar al întreprinderii investite.

Influența notabilă a investitorului se realizează:

- prin reprezentarea în Consiliul directorilor sau în organul de administrație echivalent al întreprinderii asociate;
- prin participarea la procesul de elaborare a politicii financiare și de producție;
- prin realizarea operațiilor materiale dintre investitor și întreprinderea asociată;
- prin schimbul de personal de conducere;
- prin furnizarea de informații tehnice esențiale.

Controlul (luînd în considerare prevederile prezentului standard) - autorizare investitorului de a dirija politicile financiare și de producție ale întreprinderii, cota căreia în capitalul statutar constituie peste 50 la sută.

Influența de control a unui investitor nu exclude influența notabilă a altui investitor.

Metoda repartizării proporționale - metoda de evaluare conform căreia investițiile sînt evaluate inițial la valoarea de intrare care se corectează ulterior cu suma cotei constatate a investitorului în activele nete ale întreprinderii asociate și cu suma dividendelor obținute.

Metoda valorii - metoda de evaluare conform căreia investiția se evaluează în momentul achiziționării la valoarea de intrare, fără modificările ulterioare.

Metode de evaluare a investițiilor

5. Investitorul poate să evalueze investițiile în întreprinderile asociate prin metoda repartizării proporționale sau prin metoda valorii.

6. La utilizarea metodei repartizării proporționale investițiile se reflectă inițial la valoarea de intrare, care ulterior se majorează sau se diminuează cu suma cotei investitorului constatată în beneficiile și pierderile întreprinderii asociate ulterior datei achiziționării investițiilor. Dividendele primite de la întreprinderea asociată diminuează valoarea de bilanț a investițiilor. Corecțiile în valoarea de bilanț a investițiilor se efectuează, de asemenea, la precizarea cotei investitorului în capitalul întreprinderii asociate datorită modificărilor survenite în volumul și structura capitalului întreprinderii asociate care nu sînt incluse în Raportul privind rezultatele financiare. Astfel de modificări pot să survină ca urmare a reevaluării activelor pe termen lung, investițiilor, diferențelor de cursuri valutare, precum și în urma fuziunii întreprinderilor.

7. La utilizarea metodei valorii investitorul reflectă investițiile în întreprinderea asociată la valoarea de intrare, care ulterior nu se modifică. Investitorul constată venitul din investiții și îl reflectă în Raportul privind rezultatele financiare pe măsura obținerii cotei în

profitul net acumulat al întreprinderii asociate, format după data achiziționării investițiilor. Mijloacele care depășesc aceste beneficii sînt calificate drept restituirea investițiilor și reflectă diminuarea valorii investițiilor în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor".

Reflectarea investițiilor în rapoartele financiare ale investitorului

8. Investitorul poate se reflecte investițiile în întreprinderile asociate în rapoartele financiare consolidate sau în rapoartele financiare distincte.

9. În rapoartele financiare consolidate investitorul reflectă, de obicei, investițiile evaluate după metoda repartizării proporționale. Însă în cazurile în care investițiile sînt procurate și deținute exclusiv în scopul comercializării acestora în viitorul apropiat sau cînd întreprinderea asociată funcționează în condițiile unor restricții durabile pe termen lung care, reduc esențial capacitatea acesteia de a transfera mijloace investitorului, se aplică metoda valorii.

10. Dacă investitorul are o influență notabilă într-o întreprindere asociată, el poartă răspundere pentru gestiunea acestei întreprinderi și ca rezultat, pentru venitul din investiții. În acest caz investitorul raportează privind conducerea sa prin extinderea raportului financiar consolidat cu includerea în el a cotei în rezultatele activității întreprinderii asociate. Aceasta le permite utilizatorilor să analizeze profitul net și investițiile, precum și să calculeze indicatorii necesari pentru luarea deciziilor.

11. Investitorul poate să treacă de la metoda repartizării proporționale de evaluare a investițiilor la aplicarea metodei valorii. Trecerea se efectuează începînd cu data cînd investitorul:

a) încetează de a mai avea o influență notabilă într-o întreprindere asociată, însă păstrează în general sau parțial investițiile. În acest caz el contabilizează investițiile în conformitate cu S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor";

b) utilizarea metodei repartizării proporționale nu mai este corespunzătoare din cauza că întreprinderea asociată funcționează în condițiile restricțiilor durabile pe termen lung, care nu-i oferă posibilitate acesteia să se achite cu investitorul. În acest caz investitorul utilizează metoda valorii. Totodată, valoarea de bilanț a investițiilor se consideră ca valoare de intrare, începînd cu data trecerii la metoda nominalizată.

12. La întocmirea de către investitori a rapoartelor financiare distincte paralel cu cele consolidate, investițiile în întreprinderile asociate pot să fie contabilizate:

a) prin metoda repartizării proporționale sau metoda valorii în funcție de faptul care din aceste metode a fost utilizată pentru întreprinderea asociată în raportul financiar consolidat al investitorului;

b) la valoarea de intrare, valoarea reevaluată sau la valoarea cea mai mică dintre valoarea de intrare și valoarea pieței în conformitate cu politica de contabilitate a investițiilor pe termen lung (S.N.C. 25 "Contabilitatea investițiilor").

13. Investițiile în întreprinderile asociate incluse în rapoartele financiare ale investitorului care nu întocmește rapoarte financiare consolidate sînt contabilizate în conformitate cu prevederile paragrafului 12 al prezentului standard.

Aplicarea metodelor de evaluare a investițiilor

14. Multe dintre principiile metodei repartizării proporționale sînt identice cu regulile de consolidare stabilite de S.N.C. 27 "Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile-fiice".

15. Investițiile în întreprinderile asociate se contabilizează conform metodei acceptate de

investitor, începînd cu data achiziționării acestora. În acest caz orice diferență (pozitivă sau negativă) dintre valoarea de achiziție (procurare) și cota investitorului în valoarea venală a activelor nete ale întreprinderii asociate se contabilizează în conformitate cu S.N.C. 22 "Asocierea întreprinderilor". Corecțiile corespunzătoare ale cotei investitorului în profituri și pierderi înregistrate după achiziționarea investițiilor se contabilizează în calitate de:

- a) amortizare (uzură) a activelor amortizabile bazată pe valoarea venală a acestora;
- b) amortizare a diferenței dintre valoarea investițiilor și cota investitorului în valoarea venală a activelor nete ale întreprinderii asociate.

16. Investitorul întocmește rapoartele financiare în baza rapoartelor financiare de care dispune întreprinderea asociată. În acest caz investitorul și întreprinderea asociată întocmesc rapoarte financiare în conformitate cu prevederile S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare" cu respectarea politicii unice de contabilitate acceptate pentru operațiunile și evenimentele similare.

17. În cazul în care cîțiva investitori dețin acțiunile privilegiate ale întreprinderii asociate, investitorul care are o influență notabilă își determină cota de profituri și pierderi în activele nete ale întreprinderii asociate după corectarea unor astfel de acțiuni prin dividende, indiferent de faptul dacă au fost declarate sau nu dividendele aferente.

18. Dacă la utilizarea metodei repartizării proporționale cota pierderilor investitorilor în întreprinderea asociată este egală cu valoarea de bilanț a investițiilor sau o depășesc, investitorul suspendă raportarea acestei cote la valoarea investițiilor, deoarece în acest caz ea devine egală cu zero.

Pierderile suplimentare ale întreprinderii asociate sînt constatate de investitor în acea măsură în care acesta a garantat sau și-a asumat obligațiile, sau a efectuat plățile în numele întreprinderii asociate. Cînd întreprinderea asociată declară ulterior profiturile, investitorul reînnoiește raportarea cotei sale de profit la valoarea investițiilor numai după ce cota profitului va fi egală cu cota pierderilor nete care nu au fost achitate și la pierderile constatate suplimentar.

Dacă investitorul utilizează metoda valorii, iar la întreprinderea asociată s-au înregistrat pierderi, cota acestora nu este reflectată de investitor în valoarea investițiilor.

19. Valoarea de bilanț a investițiilor în întreprinderile asociate poate fi redusă la utilizarea metodei repartizării proporționale pentru constatarea reducerii, cu excepția celei temporare. Deoarece multe investiții în întreprinderile asociate au un caracter individual, o atare reducere se determină și se efectuează separat pe fiecare investiție.

Impozitul pe venit

20. Impozitul pe venit care a survenit ca rezultat al investițiilor în întreprinderile asociate se contabilizează în conformitate cu S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit"

Publicitatea informației

21. În rapoartele financiare ale investitorului trebuie să fie publicate următoarele informații:

- a) lista și descrierea întreprinderilor asociate, inclusiv cota proprietății și drepturile de vot;
- b) metodele utilizate la contabilizarea investițiilor;
- c) cota proprie în schimbarea capitalului întreprinderii asociate ca rezultat al evenimentelor, eventualităților și datoriilor în conformitate cu S.N.C. 10 "Eventualități și evenimente ale activității economice care survin după data de întocmire a bilanțului".

22. Investițiile în întreprinderile asociate contabilizate prin metoda repartizării proporționale trebuie să fie reflectate în componența activelor pe termen lung și prezentate în bilanțul contabil într-un rînd separat. Cota investitorului în

profiturile sau pierderile întreprinderii asociate trebuie să fie publicată în anexele la rapoartele financiare ale investitorului într-un articol aparte. Separat se publică de asemenea cota investitorului în orice articol neordinar al rapoartelor financiare ale întreprinderilor asociate din perioada precedentă.

Data intrării standardului în vigoare

23. Prezentul standard intră în vigoare începînd cu 1 ianuarie 1998.

S.N.C.30

[Standardul 30 publicat în Monitorul Oficial nr.49 din 28.05.98]

[Intră în vigoare la 28.05.98]

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 30

"DEZVĂLUIRI ÎN RAPOARTELE FINANCIARE ALE BĂNCILOR
ȘI ALTOR INSTITUȚII FINANCIARE"

Pozițiile standardului tipărite cu litere cursive trebuie citite în context cu materialele explicative și cu indicațiile privind aplicarea prezentului Standard, precum și cu principiile fundamentale ale standardelor naționale de contabilitate.

Introducere

Prezentul Standard este elaborat în baza Standardelor Internaționale de Contabilitate, aprobate de către Comitetul pentru standardele internaționale, și anume Standardul Internațional de Contabilitate 30 "Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare" (cu modificările anului 1999) și Standardul Internațional de Contabilitate 7 "Situațiile fluxului de numerar" (revizuit în anul 1992). Standardul este parte integrantă a standardelor naționale de contabilitate ale Republicii Moldova și se aplică în concordanță cu alte standarde naționale de contabilitate (SNC).

[Al.1 modificat prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului Standard este de a determina cu precizie dezvăluirile solicitate în rapoartele financiare ale băncilor și altor instituții financiare. Prezentul Standard stabilește principiile privind structura și conținutul bilanțului contabil, raportului privind rezultatele financiare, precum și ale raportului privind fluxul mijloacelor bănești.

Domeniul de aplicare.

[Al.2 modificat prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

3. Prezentul Standard se aplică la descrierea dezvăluirilor în rapoartele financiare ale băncilor și altor instituții financiare, atât pentru rapoartele financiare separate, cât și pentru rapoartele financiare consolidate. În cazul, cînd banca și toate întreprinderile-fiică efectuează operațiuni bancare, acest standard se extinde asupra consolidării operațiunilor corespunzătoare. Rapoartele financiare consolidate reprezintă rapoartele financiare ale băncii și ale tuturor întreprinderilor-fiică, întocmite ca rapoarte financiare ale unei instituții.

4. În corespundere cu obiectivul prezentului Standard, termenul "bancă" include toate instituțiile financiare, care atrag de la persoane fizice sau juridice depozite sau echivalente ale acestora, transferabile prin diferite instrumente de plată, și care utilizează aceste mijloace total sau parțial pentru a acorda credite sau a face investiții pe propriul cont și risc. Prezentul Standard este aplicabil pentru bănci și alte instituții financiare autorizate de Banca Națională a Moldovei, indiferent dacă în denumirea lor există sau nu cuvîntul "bancă".

5. Băncile reprezintă pe plan mondial un sector de activitate important și influent. Majoritatea persoanelor fizice sau juridice beneficiază de serviciile prestate de bănci în calitate de deponenți sau debitori. Băncile joacă un rol principal în

menținerea încrederii față de sistemul monetar prin relațiile lor strânse. Au organele de reglementare și cu Guvernul Republicii Moldova. De aici rezultă, că există un interes considerabil în prosperitatea băncilor și, îndeosebi, în solvabilitatea lor, lichiditatea și gradul corespunzător de risc, care este atribuit diferitelor tipuri de activitate bancară. Cerințele față de operațiuni și respectiv față de evidența contabilă și rapoartele financiare ale băncilor diferă de cerințele înaintate față de alte instituții comerciale. Standardul dat dezvoltă exigențele față de

rapoartele financiare solicitate de la bănci. Aceasta determină necesitatea prezentării notelor explicative la rapoartele financiare, care elucidează astfel de probleme ca managementul și controlul lichidității și al riscului.

6. Prezentul Standard completează celelalte standarde naționale de contabilitate, care de asemenea se aplică în bănci, cu excepția celor din care băncile au fost excluse în mod special.

Obiectivul rapoartelor financiare

7. Utilizatorii rapoartelor financiare au nevoie de informație veridică și comparabilă, care îi ajută să aprecieze situația financiară și eficacitatea activității băncii, necesară la adoptarea deciziilor economice. Utilizatorii au de asemenea nevoie de informații care le va permite să sesizeze mai bine caracteristicile specifice ale activității băncii. Utilizatorii au nevoie de așa informație și în cazul când banca este sub supraveghere și prezintă organelor de reglementare informație ce nu este întotdeauna disponibilă publicului. Prin urmare, dezvoltările în rapoartele financiare ale băncilor trebuie să fie detaliate în mod suficient pentru a satisface cerințele utilizatorilor în limitele în care sînt solicitate de managementul băncii.

8. Utilizatorii rapoartelor financiare solicită informația privind lichiditatea și solvabilitatea băncii, precum și riscurile referitoare la activele și obligațiunile reflectate în bilanțul contabil și articolele în afara bilanțului. Prin lichiditate se înțelege disponibilitatea mijloacelor suficiente pentru asigurarea plăților depozitelor și altor obligațiuni financiare către plată. Prin solvabilitate se înțelege surplusul activelor asupra obligațiunilor și, prin urmare, mărimea corespunzătoare a capitalului băncii.

Banca este supusă riscului lichidității și riscurilor care reies din fluctuația cursurilor valutare, dinamica ratelor dobînzii, schimbarea prețurilor de piață și falimentarea sau insolvabilitatea părții opuse. Aceste riscuri pot fi reflectate în rapoartele financiare, dar utilizatorii vor înțelege pe deplin situația, dacă managementul va include note explicative la rapoartele financiare, ce descriu modul prin care el dirijează și controlează riscurile legate de activitățile băncii.

Politica de contabilitate

9. Băncile pot folosi diferite metode pentru determinarea și aprecierea articolelor rapoartelor financiare. Deși este de dorit ca aceste metode să fie în concordanță, nu acesta este scopul prezentului Standard. Pentru a fi în corespundere cu standardele naționale de contabilitate, astfel dînd posibilitate utilizatorilor de a înțelege baza pe care se întocmesc rapoartele financiare ale băncilor, metodele de bază ale evidenței contabile se descriu în următoarele articole care necesită dezvoltarea:

(a) determinarea principalelor categorii de venituri și cheltuieli (punctele 11, 12 și 13);

(b) evaluarea hîrtilor de valoare investiționale și hîrtilor de valoare cumpărate pentru vânzare (punctele 24 și 25);

(c) delimitarea dintre operațiuni și alte eventualități, care duc la schimbarea activelor și obligațiunilor în bilanțul contabil și acele operațiuni și alte eventualități care duc numai la eventualități și angajamente condiționale (punctele 26-29);

(d) baza pentru determinarea pierderilor la credite și pentru trecerea la scăderi a creditelor nerambursate (punctele 43-49);

(e) baza pentru determinarea cheltuielilor aferente riscurilor generale ale băncilor și metoda de evidență a acestor cheltuieli (punctele 50-52).

Unele din aceste articole se descriu și în alte standarde naționale de contabilitate.

Lista rapoartelor financiare

10. Băncile întocmesc și prezintă următoarele rapoarte financiare:

a) Raportul privind rezultatele financiare (anexa nr.1);

b) Bilanțul contabil (anexa nr.2);

c) Raportul privind fluxul mijloacelor bănești (anexa 3)

d) Notele explicative la rapoartele financiare (anexa 4)

[Al.10 modificat prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

Raportul privind rezultatele financiare.

11. Banca este obligată să prezinte raportul privind rezultatele financiare, în care veniturile și cheltuielile se grupează în dependență de conținutul lor și reflectă sumele principalelor tipuri de venituri și cheltuieli. Adăugător la cerințele altor standarde naționale de contabilitate, dezvăluirile la raportul privind rezultatele financiare sau notele explicative la rapoartele financiare trebuie să includă, dar nelimitându-se la acestea, următoarele articole pe venituri și cheltuieli:

Venituri aferente dobânzilor și venituri similare, venituri de la dividende;

Cheltuielile aferente dobânzilor și cheltuieli similare;

Venituri aferente comisioanelor;

Venituri (pierderi) aferente hîrtilor de valoare cumpărate pentru vânzare;

Venituri (pierderi) aferente hîrtilor de valoare investiționale;

Venituri (pierderi) aferente operațiunilor cu valută străină;

Alte venituri operaționale;

Cheltuieli generale administrative;

Alte cheltuieli operaționale.

Raportul privind rezultatele financiare se întocmește potrivit formularului din anexa nr.1.

12. Principalele tipuri de venituri, ce apar ca rezultat al operațiunilor băncii, includ: dobînda, plata pentru serviciile prestate, comisioanele și rezultatele serviciilor prestate de dealing. Fiecare tip de venituri este dezvăluit separat, pentru ca utilizatorii să poată aprecia gradul de eficacitate a activității băncii. Astfel de dezvăluiri se efectuează adăugător la informația privind sursele veniturilor, ce sînt prevăzute în alte standarde naționale de contabilitate.

13. Principalele tipuri de cheltuieli, ce apar ca urmare a operațiunilor băncii, includ: dobînda, comisioanele, defalcările pentru reduceri pentru pierderi la credite (fondul de risc), cheltuieli legate de micșorarea valorii de bilanț a investițiilor și cheltuielilor generale administrative. Fiecare tip de cheltuieli este dezvăluit separat, pentru ca utilizatorii să poată aprecia gradul de eficacitate a activității băncii.

14. Articolele pe venituri și cheltuieli nu trebuie să fie restrînse, cu excepția celor ce sunt legate de hedging (modalitate de acoperire a riscului de preț sau valutar), precum și de active și obligațiuni, care sunt supuse restrîngerii în conformitate cu punctul 23.

15. Restrîngerea în alte cazuri neprevăzute în punctul 23 împiedică utilizatorii să aprecieze gradul de eficacitate a activității băncii în diferite tipuri de activitate și rezultatele obținute de la anumite categorii de active.

16. Veniturile și pierderile neaferente dobânzilor, ce rezultă din fiecare din punctele indicate mai jos, se reflectă, de obicei, în baza netă:

(a) cesiunile și schimbările în valoarea de bilanț al hîrtilor de valoare cumpărate pentru vânzare;

(b) cesiunile hîrtilor de valoare investiționale;

(c) operațiuni cu valută străină.

17. Veniturile și cheltuielile aferente dobânzilor sînt dezvăluite separat pentru asigurarea înțelegerii complete a structurii și cauzelor schimbării în venitul net aferent dobânzilor.

18. Venitul net aferent dobânzilor este rezultatul ratei dobînzii aplicate, precum și al mărimii sumelor împrumuturilor și creditelor acordate. Este de dorit, ca managementul să asigure cu comentarii referitor la ratele medii ale dobînzilor, dobînda medie a veniturilor la activele și rata medie a dobînzii plătite la obligațiuni în perioada gestionară. În conformitate cu actele legislative și normative Guvernul RM poate să ofere ajutor băncilor plasînd depozite și acordîndu-le facilități de creditare cu o rată a dobînzii considerabil mai joasă decît ratele de piață. În aceste cazuri comentariile managementului trebuie să dezvăluie mărimea acestor depozite și facilități, precum și impactul lor asupra venitului net aferent dobînzilor.

Bilanțul contabil

19. Banca este obligată să prezinte bilanțul contabil, în care activele și obligațiunile se grupează în dependență de conținutul lor și se reflectă în ordinea lichidității. Suplimentar la cerințele altor standarde naționale de contabilitate dezvăluirile la bilanțul contabil sau notele explicative la rapoartele financiare trebuie să conțină, dar nelimitîndu-se la acestea, următoarele articole pe active și obligațiuni:

Active

Mijloacele bănești în numerar și soldurile pe conturile în bănci și în Banca Națională a Moldovei;

Plasări în alte bănci și credite acordate altor bănci;

Alte plasări pe piața monetară;

Hîrtii de valoare cumpărate pentru vînzare;

Hîrtii de valoare investiționale;

Credite acordate clienților.

Obligațiuni

Depozitele altor bănci;

Alte depozite de pe piața monetară;

Sume datorate altor depunători;

Certificate de depozit;

Cambii și alte obligațiuni confirmate pe hîrtie;

Alte mijloace bănești împrumutate.

Bilanțul contabil se întocmește potrivit formularului din anexa nr.2.

20. Cel mai aplicabil mod de clasificare a activelor și obligațiunilor băncii este gruparea lor după conținut și reflectarea lor în ordinea lichidității, ceea ce corespunde, de obicei, cu termenul rambursării lor. Activele și obligațiunile curente și necurente nu sînt prezentate separat, deoarece majoritatea activelor și obligațiunilor băncii pot fi comercializate sau achitate în viitorul apropiat.

21. Diferența între soldurile conturilor în alte bănci și în alte sectoare ale pieței monetare și soldurile conturilor altor deponenți este o informație ce ține de înțelegerea relațiilor între bancă cu alte bănci și piața monetară și dependența de ele. De aceea, banca dezvăluie separat:

(a) soldul pe contul în Banca Națională a Moldovei;

(b) plasări în alte bănci;

(c) alte plasări pe piața monetară;

(d) depozite de la alte bănci;

(e) alte depozite pe piața monetară;

(f) alte depozite.

22. Banca, de obicei, nu-și cunoaște deținătorii certificatelor de depozit, fiindcă ele în fond se vînd pe piața liberă. De aceea, banca dezvăluie separat informația privind depozitele care au fost obținute prin emiterea certificatelor de depozit proprii sau alte hîrtii de valoare

negociabile.

23. Suma oricărui activ sau obligațiune, care este reflectată în bilanțul contabil nu trebuie să fie restrînsă prin micșorarea altei obligațiuni sau activ, cu excepția cazurilor în care legislația permite așa restrîngere și aceasta reprezintă așteptarea privind comercializarea sau achitarea activului sau obligațiunii.

[Al.24 în redactia prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

~~24. Banca este obligată să dezvăluie informația privind prețul de piață al hîrtilor de valoare cumpărate pentru vânzare și al hîrtilor de valoare investiționale care pot fi ușor comercializate pe piață, dacă acest preț diferă de la suma indicată în rapoartele financiare.~~

24. Banca trebuie să dezvăluie valoarea justă a activelor și obligațiunilor financiare.

Valoarea justă reprezintă valoarea cu care un activ poate fi tranzacționat sau o datorie poate fi stinsă între părți independente în cazul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

[Al.25 modificat prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

~~25. Este important de a delimita hîrțile de valoare cumpărate pentru vânzare de hîrțile de valoare investiționale și alte investiții.~~

~~— Hîrțile de valoare cumpărate pentru vânzare sînt hîrtii de valoare care pot fi ușor comercializate, cumpărate și ținute cu intenția de a le revinde într-un timp scurt.~~

~~— Hîrțile de valoare investiționale sînt cumpărate și ținute pentru obținerea venitului sau majorarea capitalului și, de obicei, sînt ținute pînă la scadență.~~

~~— Prețul de piață al hîrtilor de valoare cumpărate pentru vânzare și al hîrtilor de valoare investiționale ușor comercializate pe piață este dezvăluit în concordanță cu Standardul național de contabilitate 25 "Contabilitatea investițiilor" în cazul în care valoarea indicată diferă de valoarea de bilanț reflectată în rapoartele financiare. Nu se admite de a reflecta în rapoartele financiare ale băncilor creditele acordate și operațiunile similare în calitate de investiții.~~

~~— Evenualități și angajamente condiționale, inclusiv articolele în afara bilanțului~~

25. Banca trebuie să reflecte la valoarea justă următoarele tipuri de active financiare, dar nelimitîndu-se la acestea:

- active financiare create de bancă;
- investiții păstrate pînă la scadență;
- active financiare destinate pentru efectuarea tranzacțiilor;
- active financiare destinate pentru vânzare;

Valoarea justă pentru creditele eliberate, creanțele și investițiile cu scadență fixă trebuie să fie valoare de bilanț.

26. Evenualități și angajamente condiționale, inclusiv articolele memorandum:

[Al.26 lit.a);b) modificat prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

~~(a) caracterul și suma angajamentelor de a prelungi termenul unui credit, care sînt irevocabile, deoarece ele nu pot fi anulate la dorința băncii fără riscul de a suporta penalități sau cheltuieli esențiale;~~

~~(b) conținutul și suma evenualităților și angajamentelor condiționale reflectate la articolele în afara bilanțului, care includ următoarele:~~

~~(a) caracterul și suma angajamentelor de acordare a creditului, care sînt irevocabile, deoarece ele nu pot fi retrase de către bancă fără riscul de a suporta penalități sau cheltuieli esențiale;~~

~~(b) caracterul și suma obligațiunilor condiționale și angajamentelor reflectate la articolele memorandum, inclusiv:~~

~~(1) echivalenți direcți ai creditelor, inclusiv garanțiile generale de neadmitere a datoriilor, garanțiile acceptului bancar și acreditivele de rezervă, care servesc ca garanții financiare pentru credite și hîrtii de valoare;~~

[Al.26 (2) modificat prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

~~(2) anumite evenualități condiționale, care se referă la operațiuni, inclusiv gajuri executorii, propuneri de angajamente, garanții și acreditive de rezervă legate de operațiuni separate.~~

(2) obligațiuni condiționale privind anumite tranzacții, inclusiv garanții executorii, garanții pentru licitații, garanții și acreditive de rezervă legate de tranzacții separate.

(3) eventualități condiționale de scurtă durată legate de comerț, care se autolichidează, provenite din circulația mărfurilor, cum sînt acreditivele documentare, cînd expedierea de bază se utilizează ca asigurare;

(4) acordurile de comercializare și răscumpărare, care nu se reflectă în bilanțul contabil;

(5) articolele legate de ratele dobînzii și de cursul de schimb valutar, inclusiv tranzacțiile în numerar și la termen;

[Al.26 (6) modificat prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

~~(6) alte angajamente; la prestarea serviciilor privind emiterea cambiiilor și asumarea permanentă a riscurilor legate de plățile pentru hîrțile de valoare.~~

(6) alte angajamente; angajamente de emitere și decontare a cambiiilor.

27. Dezvăluirile eventualităților condiționale au o mare importanță pentru bănci, deoarece băncile deseori se confruntă cu diferite eventualități și angajamente condiționale, unele fiind revocabile, altele irevocabile, care deseori sînt considerabile după sumă și numărul lor este mult mai mare decît la alte întreprinderi comerciale.

28. Multe bănci efectuează operațiuni care la momentul dat nu pot fi reflectate nici ca active, nici ca obligațiuni în bilanțul contabil, dar care contribuie la mărirea eventualităților și angajamentelor condiționale. Așa articole în afara bilanțului deseori reprezintă o parte importantă a activității bancare și poate influența considerabil la gradul de risc la care este supusă banca. Aceste articole pot mări sau micșora alte riscuri, de exemplu, prin intermediul hedgingului activelor sau obligațiunilor din bilanțul contabil. Articolele în afara bilanțului pot apărea în urma operațiunilor efectuate în numele clienților sau în urma poziției proprii la încheierea tranzacțiilor.

29. Utilizatorii rapoartelor financiare trebuie să cunoască eventualitățile condiționale și angajamentele irevocabile ale băncii, ca urmare a cerințelor pe care ei le pot înainta față de lichiditatea, solvabilitatea și eventualele posibilități de pierderi potențiale. Utilizatorii, de asemenea, solicită informație adecvată despre natura și suma operațiunilor în afara bilanțului, efectuate de bancă.

Termenele de rambursare a activelor și obligațiunilor

30. Banca este obligată să dezvăluie analiza activelor și obligațiunilor după grupările corespunzătoare termenelor de plată în baza perioadei rămase pînă la rambursare conform contractului la data bilanțului.

31. Corespunderea și controlul necorespunderii termenului de rambursare și a ratei dobînzii activelor și obligațiunilor este fundamental pentru administrarea băncii. Astfel de corespundere nu este întotdeauna completă, deoarece tranzacțiile deseori sînt pe un termen nedefinit și au un caracter diferit. O poziție care nu corespunde, mărește potențial profitul, dar în același timp poate mări riscul pierderilor.

32. Termenul de rambursare a activelor și obligațiunilor, precum și capacitatea de a înlocui la un preț acceptabil obligațiunile cu dobîndă odată cu sosirea termenului de achitare a lor, reprezintă factori importanți la evaluarea lichidității băncii și a expunerii băncii la schimbările în rata dobînzii și în cursul de schimb valutar. În scopul prezentării informației necesare pentru aprecierea lichidității ei, banca este obligată să dezvăluie, minimum, o analiză a activelor și obligațiunilor conform grupării lor pe termenele de rambursare.

33. Grupările activelor și obligațiunilor după termenele de rambursare și atribuirea lor anumitor categorii de active și obligațiuni la diferite bănci sînt diferite. Exemple

de perioade de rambursare utilizate:

- (a) 1 lună și mai puțin
- (b) mai mult de 1 lună și pînă la 1 an
- (c) mai mult de 1 an și pînă la 5 ani
- (d) mai mult de 5 ani.

Deseori, perioadele se comasează, de exemplu, pentru credite ele se grupează pînă la un an și mai mult de 1 an. Cînd rambursarea se efectuează pe parcursul termenelor stabilite, fiecare plată este contabilizată în perioada respectivă după termenul din contract sau data cînd se așteaptă plata sau rambursarea.

34. E foarte important ca banca să utilizeze aceleași termene de rambursare atît pentru active, cît și pentru obligațiuni. Aceasta denotă măsura în care sînt coordonate termenele de rambursare și dependența ulterioară a băncii de alte surse de lichiditate.

35. Termenele de rambursare pot fi reprezentate ca:

- (a) termenul rămas pînă la data rambursării;
- (b) termenul inițial pînă la data rambursării;
- (c) termenul rămas pînă la următoarea dată, la care pot fi schimbate ratele dobînzii.

Analiza activelor și obligațiunilor după termenul rămas pînă la data rambursării prezintă cea mai bună bază de apreciere a lichidității băncii. Banca poate, de asemenea, să dezvăluie termenele de rambursare bazate pe termenul inițial de rambursare pentru a prezenta informație despre resursele existente și strategia activității de afaceri. Suplimentar, banca poate dezvălui grupările după termenele de rambursare în baza termenelor rămase pînă la următoarea dată, pe care pot fi schimbate ratele dobînzii - pentru a arăta expunerea băncii față de riscul ratei dobînzii. În notele explicative la rapoartele financiare managementul poate prezenta informație referitor la expunerea băncii la risc, legat de rata dobînzii și referitor la modalitatea de conducere și control a acestor riscuri.

36. Depozitele plasate la bancă pot fi retrase la cerere și creditele acordate de bancă pot fi rambursate la cerere. Dar, în practică, aceste depozite și credite sînt, deseori, păstrate o perioadă mai îndelungată fără a fi retrase sau rambursate, de aceea data de facto a rambursării e mai tîrzie decît cea din contract. Totuși, banca va dezvălui o analiză bazată pe termenele de rambursare stabilite în contract, cu toate că termenul prevăzut de contract deseori nu este data de facto a rambursării, deoarece datele în contract reflectă riscurile lichidității legate de activele și obligațiunile băncii.

37. Unele active ale băncii nu prevăd prin contract o dată de scadență. Data, care se presupune a fi termenul de scadență al acestor active, de obicei, este data posibilă a comercializării lor.

38. Evaluarea lichidității băncii de către utilizatori după dezvăluirile grupărilor după termenele de scadență se efectuează în corespundere cu actele legislative și normative ale Republicii Moldova, inclusiv disponibilitatea mijloacelor bănești ce se află la bănci. În procesul activității obișnuite, mijloacele pe termen scurt pot fi obținute de pe piața monetară sau, în caz de necesități stringente, de la Banca Națională a Moldovei.

39. Pentru ca utilizatorii să înțeleagă mai bine grupările după termenele de scadență, dezvăluirile în rapoartele financiare se completează cu informație suplimentară referitor la probabilitatea de scadență în perioada rămasă. De aceea, în notele explicative la rapoartele financiare, managementul poate să prezinte informație referitor la termenul de facto și la modalitatea de conducere și control al riscurilor, precum și expunerea față de aceste riscuri, legate de diferența în termenele de scadență și ratele dobînzilor.

Concentrarea activelor, obligațiunilor și articolelor în afara bilanțului

40. Banca este obligată să dezvăluie orice concentrări semnificative ale activelor, obligațiunilor și articolelor în afara bilanțului. Aceste dezvăluiri trebuie efectuate după sectoare geografice, pe grupe de clienți și ramuri ale economiei naționale sau alte concentrări de riscuri. Banca, de asemenea, trebuie să dezvăluie sumele considerabile nete ale mijloacelor în valută străină.

41. Banca dezvăluie concentrările considerabile în repartizarea activelor și obligațiunilor, deoarece aceasta reprezintă un indicator util al riscurilor potențiale legate de comercializarea activelor și mijloacelor, care se află la dispoziția băncii. Aceste dezvăluiri sînt efectuate după sectoare geografice, pe grupe de clienți, și ramuri ale economiei naționale sau alte concentrări de riscuri, specifice în condițiile funcționării băncii. O analiză și explicație similară este importantă și pentru tratarea articolelor în afara bilanțului. Sectorul geografic poate să corespundă unei țări, unui grup de țări sau unei regiuni din interiorul unei țări, în cadrul unei zone geografice. Dezvăluirile după grupe de clienți pot fi efectuate pe sectoare, așa ca: Guvernul, organele publice, întreprinderile comerciale și industriale și altele. Aceste dezvăluiri se efectuează suplimentar la oricare informație segmentară, care se prezintă conform cerințelor Standardului național de contabilitate 14 "Informații financiare privind sectoarele".

42. Dezvăluirea mijloacelor considerabile nete în valută străină de asemenea este un indicator util al riscului pierderilor, ce reiese din modificarea cursurilor de schimb valutar.

Pierderi la credite

43. Banca este obligată să dezvăluie următoarele:

(a) politica de contabilitate, care descrie baza în care eventualele pierderi la credite sînt recunoscute ca cheltuieli și supuse trecerii la scăderi în conformitate cu actele normative în vigoare;

(b) detaliile mișcărilor în reducerile pentru pierderi la credite în perioada gestionară.

Separat trebuie de dezvăluit:

- suma recunoscută ca cheltuieli în perioada gestionară pentru pierderi la creditele compromise;

- suma creditelor care au fost trecute la scăderi în perioada gestionară din reduceri pentru pierderi la credite;

- suma restituită în perioada gestionară pe creditele ce au fost trecute la scăderi anterior din reduceri pentru pierderi la credite.

(c) suma totală a reducerilor pentru pierderi la credite la data întocmirii bilanțului contabil;

(d) suma totală a creditelor, inclusă în bilanțul contabil, pentru care nu se calculează dobînda și baza de determinare a valorii de bilanț la aceste credite.

44. Orice sume, care au fost rezervate în așteptarea pierderilor la credite adăugător la pierderile precis determinate sau la pierderile potențiale care, din experiență, sînt prezente în portofoliul de credite, trebuie contabilizate ca alocări din profitul nedistribuit. Orice înregistrare la creditul contului, efectuată prin micșorarea sumelor sus-numite, măresc profitul nedistribuit și nu se includ în calculul veniturilor sau pierderilor nete pe perioada gestionară.

45. Este inevitabil că pe parcursul activității ordinare băncile suportă pierderi la credite și la alte servicii de creditare ca urmare a faptului că ele devin parțial sau total nerambursabile. Suma pierderilor care a fost precis determinată este recunoscută ca cheltuieli și scăzută din suma categoriei respective pe credite, ca reduceri pentru pierderi la credite. Suma pierderilor potențiale care nu este precis determinată, dar care, conform experienței, este prezentă în portofoliul de credite, de asemenea este recunoscută ca cheltuieli și scăzută din suma totală a creditelor, ca reduceri pentru pierderi la credite. Evaluarea acestor

pierderi depinde de hotărîrea managementului, dar este esențial ca managementul să aplice consecvent aceleași criterii de evaluare de la o perioadă gestionară la alta.

46. Legislația poate să solicite sau să permită băncilor rezervarea sumelor pentru pierderi la credite suplimentar la acele pierderi care au fost precis stabilite și la acele pierderi potențiale care, din practică, sînt prezente în portofoliul creditelor. Orice astfel de sume de rezervă reprezintă alocări din profitul nedistribuit și nu reprezintă cheltuieli la determinarea veniturilor sau pierderilor nete pe perioada gestionară. Orice înregistrare la creditul contului profitului nedistribuit, efectuate prin micșorarea sumelor sus-numite, măresc profitul nedistribuit și nu se includ în calculul veniturilor sau pierderilor nete pe perioada gestionară.

47. Utilizatorii rapoartelor financiare ale băncilor trebuie să cunoască impactul pe care l-au avut pierderile de la credite asupra situației financiare și rezultatele activității băncii. Aceasta le ajută să aprecieze eficacitatea cu care banca a folosit resursele proprii. De aceea, banca dezvăluie separat suma totală a reducerilor pentru pierderi la credite la data întocmirii bilanțului contabil și modificările în suma reducerilor pe parcursul perioadei gestionare. Modificările în suma reducerilor, inclusiv sumele trecute la scăderi în prealabil, care au fost restituite în perioada gestionară, sînt indicate separat.

48. Banca poate decide să nu calculeze dobînda la un oarecare credit, de exemplu, în cazul în care debitorul are dificultăți financiare. În același timp, trebuie de luat în considerație exigențele specifice ale Băncii Naționale a Moldovei privind problema dată. La data întocmirii bilanțului contabil banca dezvăluie suma totală a creditelor pentru care dobînda nu se calculează și baza de determinare a valorii de bilanț a acestor credite. Este de asemenea de dorit ca banca să dezvăluie impactul pe care o are necalcularea dobînzii asupra raportului privind rezultatele financiare.

49. Creditele clasificate drept compromise se trec la scăderi din reducerile pentru pierderi la credite și banca dezvăluie politica trecerii la scăderi a creditelor compromise.

Riscurile bancare generale

[Al.50;51 în redacția HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

~~50. Orice sume rezervate pentru riscurile bancare generale, inclusiv pierderile ulterioare și alte riscuri neprevăzute sau eventualități condiționale, suplimentar la acelea pe care acumularea trebuie să fie efectuată în conformitate cu alte standarde naționale de contabilitate, trebuie să fie dezvăluite separat, ca alocări a mijloacelor din profitul nedistribuit. Orice înregistrare la creditul contului, efectuată prin micșorarea sumelor sus-numite, măresc profitul nedistribuit și nu se includ în calculul veniturilor sau pierderilor nete pe perioada gestionară.~~

~~51. Legislația poate să solicite sau să permită băncilor să rezerve sume pentru riscurile bancare generale, inclusiv pierderile viitoare sau alte riscuri neprevăzute suplimentar la reducerile pentru pierderi la credite, stabilite în conformitate cu punctul 46. De la bancă poate să i se ceară sau să i se permită de a rezerva sume pentru eventualități condiționale suplimentar la acelea, pe care se înfăptuește calculul, în conformitate cu alte standarde naționale de contabilitate, așa ca eventualități condiționale și evenimente ce apar după data întocmirii bilanțului contabil. Aceste cheltuieli pot să aducă la mărirea obligațiunilor, diminuarea activelor sau la nedeazăluirea sporirii și reducerilor. Ele reprezintă o sursă de denaturare a venitului net și a capitalului.~~

Riscuri bancare generale

50. Toate sumele rezervate pentru acoperirea riscurilor bancare generale, inclusiv pierderi viitoare și alte riscuri neprevăzute trebuie să fie dezvăluite separat ca alocări din profitul nedistribuit. Orice micșorare a acestor sume măresc profitul nedistribuit și nu trebuie incluse în determinarea venitului (pierderii) net al perioadei gestionare.

51. Legislația poate să solicite sau să permită băncilor să rezerve sume pentru acoperirea riscurilor bancare generale, inclusiv pentru pierderile viitoare sau alte riscuri neprevăzute - suplimentar la reducerile pentru pierderi la credite, stabilite în conformitate cu alineatul 46. De asemenea, se poate cere sau permite băncii de a rezerva sume pentru eventualități. Aceste sume pentru riscurile bancare generale și întâmplătoare nu corespund criteriului de recunoaștere drept reduceri la pierderi, de aceea ele trebuie formate din profitul nedistribuit pentru a evita supraevaluarea obligațiunilor și subevaluarea activelor; obligațiunile și reducerile neprezentate, precum și posibilitatea de denaturare a profitului nedistribuit și a capitalului propriu.

52. Raportul privind rezultatele financiare nu poate conține informație corespunzătoare și veridică privind activitatea băncii, dacă venitul sau pierderile nete pe perioada gestionară includ impactul sumelor nedezvăluite, rezervate pentru riscurile bancare generale sau eventualitățile condiționale suplimentare, sau nedezvăluirea sumelor rambursate ce rezultă din restituirea a astfel de sume. În mod similar, bilanțul contabil nu prezintă informația corespunzătoare și veridică privind situația financiară a băncii, dacă se includ obligațiuni mărite, active diminuate sau sporiri și reduceri nedezvăluite.

Active gajate în calitate de garanție

53. Banca trebuie să dezvăluie suma totală garantată de obligațiuni, de asemenea caracterul și valoarea de bilanț a activelor gajate în calitate de garanție.

54. De la bănci poate fi solicitat să gajeze activele în calitate de garanție pentru asigurarea anumitor depozite și altor obligațiuni. Sumele implicate deseori au o valoare foarte mare și de aceea pot avea un impact considerabil la evaluarea situației financiare a băncii.

Activitățile fiduciare

55. Băncile, în general, activează ca persoane de încredere cu drepturi fiduciare, care au ca urmare deținerea sau plasarea activelor în numele persoanelor fizice, trusturilor, programelor de asistență a pensionarilor și altor instituții. În cazul în care mandatul persoanei de încredere sau împuternicirile similare sînt confirmate juridic, aceste active nu aparțin băncii și, de aceea, nu se includ în bilanțul contabil. Dacă banca este implicată în activități fiduciare considerabile, dezvăluirea acestui fapt și indicarea volumului acestor activități este reflectată în rapoartele financiare, ca urmare a unei potențiale obligațiuni a băncii în cazul în care ea nu-și onorează datoriile de fiduciar. În contextul scopurilor prevăzute activitățile fiduciare nu includ funcțiile de custodie.

Operațiuni între părțile interdependente

56. Legislația și actele normative limitează și interzic băncilor de a efectua tranzacții în condiții mai favorabile cu persoanele interdependente ale băncii.

57. Anumite operațiuni între părțile interdependente nu pot fi efectuate în condiții diferite de cele în care se efectuează operațiunile între părțile independente. Operațiunile între părțile interdependente apar ca rezultat al activității ordinare a băncilor, informația despre aceste operațiuni este importantă pentru utilizatori și ea trebuie dezvăluită.

58. În cazul în care banca efectuează operațiuni între părți interdependente, este necesar de a dezvălui caracterul relațiilor cu părțile interdependente, tipurile și elementele operațiunilor necesare pentru a înțelege rapoartele financiare. Elementele care necesită dezvăluire includ regulile băncii de acordare a creditelor părților interdependente, precum și referitor la operațiunile între ele, inclusiv sumele sau proporțiile:

(a) fiecărui credit, depozit, accept și cambii; dezvăluirile pot include sumele totale ale datoriilor neachitate la începutul și la finele perioadei gestionare, creditele, depozitele, rambursările și alte schimbări pe parcursul perioadei gestionare;

(b) fiecarui din principalele tipuri de venituri, cheltuieli aferente dobânzilor și

comisioanele plătite;

(c) suma defalcărilor pentru reduceri pentru pierderi la credite pe perioada gestionară și suma reducerilor pentru pierderi la credite la data întocmirii bilanțului contabil;

(d) obligațiunile irevocabile, eventualitățile și angajamentele condiționale ce apar din articolele în afara bilanțului.

Data intrării în vigoare

[Al.59-99 în redactia HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

Raportul privind fluxul mijloacelor bănești

59. Banca întocmește raportul privind fluxul mijloacelor bănești în conformitate cu prevederile prezentului standard.

60. Fluxul mijloacelor bănești reprezintă intrările și ieșirile de mijloace bănești și echivalentele acestora.

Obiectivul Raportului îl constituie oferirea utilizatorilor rapoartelor financiare posibilitatea:

- de a evalua activitatea băncii privind suficiența mijloacelor bănești pentru efectuarea operațiunilor bancare,
- de a aprecia capacitatea băncii de a menține nivelul necesar al mijloacelor bănești fără atragerea lor din alte surse,
- de a determina capacitatea băncii privind generarea mijloacelor bănești.

61. Informația privind fluxul mijloacelor bănești examinată concomitent cu informația din celelalte rapoarte financiare permite utilizatorilor să evalueze modificările activelor nete ale băncii, structura financiară a acesteia (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea) și capacitatea băncii de a influența valoarea și momentul fluxurilor mijloacelor bănești în vederea adaptării la circumstanțele și posibilitățile în continuă schimbare.

Mijloacele bănești și echivalentele mijloacelor bănești

62. Mijloacele bănești reprezintă mijloacele băncii din conturile "Nostro", casierie și depozitele la vedere.

63. Echivalentele mijloacelor bănești reprezintă investițiile financiare pe termen scurt și extrem de lichide care pot fi ușor convertite în sume determinate de mijloace bănești, al căror risc de schimbare a valorii este neînsemnat.

Componenta Raportului privind
fluxul mijloacelor bănești

64. Situațiile fluxurilor mijloacelor bănești trebuie să reflecte fluxurile mijloacelor bănești din perioada respectivă clasificate pe tipuri de activități.

65. Fluxul mijloacelor bănești reflectă sursele primirii de către bancă a mijloacelor în numerar și fără numerar și destinația utilizării lor în dependență de tipul de activitate:

- operațională;
- investițională;
- financiară.

66. O tranzacție singulară poate include fluxurile mijloacelor bănești aferente diferitelor tipuri de activitate. De exemplu, rambursarea unui împrumut include suma de bază a datoriei și dobânda, dintre care plata dobânzii poate fi clasificată ca activitate operațională, iar suma împrumutului rambursat drept activitate financiară.

Activitatea operațională

67. Activitatea operațională reprezintă activitatea de bază a băncii în vederea obținerii venitului, precum și altă activitate care nu se referă la activitatea investițională și financiară.

Fluxul mijloacelor bănești provenit din activitatea operațională prezintă rezultatul operațiunilor bancare și al altor evenimente care influențează la formarea profitului (pierderilor).

68. Fluxul mijloacelor bănești provenit din activitatea operațională se reflectă într-un capitol separat al raportului privind fluxul mijloacelor bănești, deoarece el reprezintă indicatorul principal al suficienței mijloacelor bănești de care dispune banca pentru:

- achitarea creditelor;
- finanțarea activității sale de bază;
- plata dividendelor;
- efectuarea investițiilor

fără a recurge la surse externe de finanțare.

69. Fluxul mijloacelor bănești din activitatea operațională include:

- încasarea dobânzilor și comisioanelor;
- plata dobânzilor și comisioanelor;
- recuperarea creditelor anterior trecute la scăderi din contul reducerilor pentru pierderi la credite;
- încasări din alte venituri;
- plăți privind salariații (inclusiv la cererea salariaților, plata contribuțiilor pentru asigurare socială, a impozitului pe venit);
- plăți privind furnizori și antreprenori (inclusiv pentru mărfurile și serviciile prestate);
- majorarea (diminuarea) activelor (inclusiv plasări la bănci, depozite și rezervele obligatorii plasate în BNM, credite pe termen scurt acordate băncilor și clienților, achiziționarea (vânzarea) hârtiilor de valoare pentru vânzare și alte active);
- majorarea (diminuarea) obligațiunilor (inclusiv depozite primite de la clienți și de la bănci, împrumuturi pe termen scurt obținute de la bănci și alte obligațiuni);
- plățile impozitului pe venit.

Activitatea investițională

70. Activitatea investițională reprezintă activitatea de procurare și ieșire a activelor pe termen lung, precum și alte investiții.

71. Fluxul mijloacelor bănești provenit din activitatea investițională se reflectă într-un capitol separat al raportului privind fluxul mijloacelor bănești, deoarece el caracterizează volumul cheltuielilor pentru procurarea activelor, care sînt menite de a genera venituri și fluxuri de mijloace bănești în viitor.

72. Fluxul mijloacelor bănești din activitatea investițională include:

- acordarea creditelor clienței (creditele pe termen lung acordate băncilor și clienței, inclusiv leasingul);
- achiziționarea (vânzarea) hârtiilor de valoare investiționale (inclusiv cota de participare în activitatea altor întreprinderi);
- achiziționarea (vânzarea) activelor materiale (inclusiv capitalizarea cheltuielilor pentru modernizarea și dotarea activelor);
- achiziționarea (vânzarea) activelor nemateriale (inclusiv capitalizarea cheltuielilor pentru modernizarea și dotarea activelor);
- încasarea dividendelor;
- încasarea dobânzilor (numai cele obținute din activitatea investițională);
- investiții în părți legate (inclusiv întreprinderi fiice și organizații asociate);
- achiziționarea (vânzarea) filialelor și a altor întreprinderi.

Activitatea financiară

73. Activitatea financiară reprezintă activitatea care conduce la modificarea volumului și conținutului capitalului social și a mijloacelor împrumutate pe termen lung.

74. Fluxul mijloacelor bănești provenit din activitatea financiară se reflectă într-un capitol separat al raportului privind fluxul mijloacelor bănești, deoarece ele permit prognozarea cerințelor ulterioare din partea investitorilor și creditorilor.

75. Fluxul mijloacelor bănești din activitatea financiară include:

- emiterea (răscumpărarea) acțiunilor și a altor hîrtii de valoare proprii;
- primirea (rambursarea) împrumuturilor pe termen lung (inclusiv leasingul financiar);
- obținerea (achitarea) datoriilor subordonate;

- plata dividendelor;
- plata dobânzilor (provenite din activitatea financiară).

Modul de întocmire a Raportului privind fluxul mijloacelor bănești

76. Raportul privind fluxul mijloacelor bănești se întocmește conform metodei directe.

77. Informația obținută prin aplicarea acestei metode evidențiază principalele tipuri de încasări și plăți bănești pe tipuri de activități și poate fi utilă la prognozarea fluxurilor mijloacelor bănești.

Utilizând metoda directă, datele privind încasările și plățile la principalele tipuri de activități ale băncii pot fi obținute din documentația contabilă proprie (registrele contabile, datele conturilor bancare etc.)

78. Pentru verificarea corectitudinii calculului fluxului net al mijloacelor bănești din activitatea operațională poate fi utilizată metoda indirectă, prin care rezultatul net din această activitate se corectează luând în considerație operațiunile nonmonetare și modificările activelor curente și obligațiunilor pe termen scurt.

Raportarea fluxului mijloacelor bănești în neto-bază

79. Fluxul mijloacelor bănești provenit din unele activități bancare poate fi reflectat pe o bază netă:

a) plățile și încasările din ordinul clienților, în cazul în care mijloacele bănești sînt legate în mare măsură de activitatea clientului, dar nu de a băncii, așa ca:

- mijloacele gestionate de compania investițională la ordinul clienților;
- arenda colectată și transmisă deținătorului de bunuri imobiliare la ordinul acestuia;
- acceptarea și rambursarea depozitelor la vedere ale unei bănci.

b) plățile și încasările pentru operațiunile cu un nivel înalt de rotație, sume mari și termene scurte de scadență, așa ca:

- sumele principale ale creditului acordat utilizatorilor de cartele de credit;
- procurarea și comercializarea hîrtilor de valoare investiționale;
- alte obligațiuni (împrumuturi) pe termen scurt, de exemplu o lună și mai puțin.

c) încasările și plățile privind acceptarea și rambursarea depozitelor cu o dată fixă de scadență.

d) plasarea și retragerea depozitelor de la alte instituții financiare.

e) creditele acordate clienților și rambursarea acestor credite.

Fluxul mijloacelor bănești în valută străină

80. Fluxul mijloacelor bănești provenit din tranzacțiile efectuate în valută străină se reflectă în moneda națională la cursul oficial al BNM la data încasării sau plății mijloacelor bănești, dacă nu este prevăzut altfel.

81. Diferențele de curs ce provin din evaluarea activelor și obligațiunilor în valută străină nu se includ în fluxul mijloacelor bănești. Însă influența cursului de schimb asupra mijloacelor bănești este reflectată în situația fluxului mijloacelor bănești pentru asigurarea concordanței modificării soldului mijloacelor bănești la începutul și sfîrșitul perioadei gestionare. Această valoare este prezentată separat de fluxurile legate de activități operaționale, investiționale, financiare și include diferențele acestor fluxuri.

82. Fluxul mijloacelor bănești al subdiviziunilor băncii de peste hotare se reflectă în moneda națională la cursul oficial al BNM la data încasării sau plății mijloacelor bănești.

Fluxul mijloacelor bănești exprimat în valută străină se reflectă în raport în conformitate cu prevederile S.N.C. 21 "Efectele variațiilor cursurilor valutare".

Posturi extraordinare

83. Fluxul mijloacelor bănești provenit din situații extraordinare se reflectă separat în Raportul privind fluxul mijloacelor bănești.

84. Prezentarea separată a fluxului mijloacelor bănești provenit din situații extraordinare este necesară pentru ca utilizatorii să poată înțelege natura și influența acestora asupra fluxului mijloacelor bănești curent și ulterior al băncii.

Exemple de fluxuri ale mijloacelor bănești reflectate în posturi extraordinare pot fi:

- compensările primite pentru acoperirea pierderilor provocate de calamități,
- ieșirea numerarului din casă în urma jafurilor, incendiilor.

Dobânzi și dividende

85. Fluxul mijloacelor bănești din dobânzi și dividende încasate sau plătite va fi prezentat separat. Fiecare din aceste fluxuri trebuie să fie reflectat la una din activități: operațională, investițională sau financiară. Această clasificare trebuie păstrată și transmisă dintr-o perioadă gestionară în alta.

86. Suma totală a dobânzilor plătite în perioada gestionară se reflectă în Raportul privind fluxul mijloacelor bănești, indiferent de faptul dacă a fost inclusă la cheltuieli în Raportul privind rezultatele financiare sau capitalizată în Bilanțul contabil în conformitate cu varianta alternativă de evidență prevăzută de S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile".

Dobânda plătită, precum și dobânda încasată sînt, de obicei, clasificate drept fluxul mijloacelor bănești din activitatea operațională. Dobînzile atît încasate cît și plătite, provenite din activitățile investiționale sau financiare, se reflectă în Raport nemijlocit pe tipuri de activități.

87. Dividendele încasate se reflectă ca un flux al mijloacelor bănești din activitatea investițională, deoarece acestea prezintă un venit din capitalul investit, iar dividendele plătite - ieșiri de mijloace bănești provenite din activitatea financiară, deoarece acestea constituie plăți pentru atragerea capitalului de la acționari.

88. Dividendele plătite pot fi incluse în fluxul din activitatea operațională, ceea ce permite potențialilor investitori să evalueze capacitatea instituției financiare de a plăti dividende.

Dividendele încasate pot fi incluse în fluxul din activitatea operațională, dacă ele se folosesc la calcularea veniturilor și cheltuielilor, dar nu sînt calificate ca venit din capitalul investit.

Impozit pe venit

89. Fluxul mijloacelor bănești provenit din impozit pe venit se prezintă separat și se clasifică drept flux de mijloace bănești din activitatea operațională, cu excepția situației în care el poate fi identificat în mod specific ca activitate investițională sau financiară.

90. Impozitele pe venit plătite și restituite sînt clasificate, de obicei, drept flux de mijloace bănești din activitatea operațională. Totuși, atunci cînd este posibilă identificarea fluxului din impozit cu o tranzacție individuală clasificată drept activitate investițională sau financiară, fluxul mijloacelor bănești din impozit va fi clasificat corespunzător ca activitate investițională sau financiară. Atunci cînd fluxurile mijloacelor bănești de impozite sînt alocate la mai mult de o clasă de activități, este prezentată valoarea totală a impozitelor plătite.

Investiții în părți legate

91. La efectuarea investițiilor în filiale, întreprinderi asociate sau fiice investorul reflectă în Raportul privind fluxul mijloacelor bănești informație restrînsă, de exemplu, dividendele primite și plățile efectuate.

92. Banca care participă la o întreprindere mixtă include în Raportul privind fluxul mijloacelor bănești consolidat cota sa proporțională în mișcarea mijloacelor bănești ale întreprinderii sub control mixt.

Achiziționarea sau vânzarea filialelor și a altor întreprinderi

93. Fluxul mijloacelor bănești provenit din achiziționarea sau vânzarea filialelor și a altor unități se prezintă în Raportul privind fluxul mijloacelor bănești separat și se clasifică drept flux de mijloace bănești din activitatea investițională.

94. Banca trebuie să dezvăluie în anexele la Raportul privind fluxul mijloacelor bănești informația despre vânzarea și/sau achiziționarea filialelor și a altor întreprinderi în cursul perioadei gestionare și anume:

- a) mărimea totală a vânzărilor și/sau achiziționărilor;
- b) mărimea vânzărilor și/sau achiziționărilor plătite contra mijloace bănești;
- c) suma mijloacelor bănești de care dispune filiala sau alte întreprinderi vîndute și/sau achiziționate;

d) valoarea activelor sau obligațiunilor pe categorii, cu excepția mijloacelor bănești de care dispune filiala sau alte întreprinderi vândute și/sau achiziționate;

95. Rezultatul fluxului mijloacelor bănești din vânzări și achiziționări ale filialelor și al altor întreprinderi se prezintă separat de fluxul total al mijloacelor bănești din activitățile operațională, investițională și financiară. Informația privind fluxul mijloacelor bănești din vânzări se reflectă separat de informația privind fluxul mijloacelor bănești provenit din achiziționări.

96. Suma totală a mijloacelor bănești plătite sau încasate ca rezultat al vânzării sau achiziționării filialelor și a altor întreprinderi este reflectată în Raportul privind fluxul mijloacelor bănești după deducerea altor mijloace bănești plătite sau încasate.

Operațiuni nonmonetare

97. Operațiunile bancare fără utilizarea mijloacelor bănești nu se reflectă în raportul privind fluxul mijloacelor bănești.

98. Băncile pot efectua diferite operațiuni nonmonetare cu caracter investițional și financiar - procurarea mijloacelor fixe din contul creditelor pe termen lung, stingerea datoriilor prin emiterea și transmiterea către creditori a acțiunilor (altor hîrtii de valoare) suplimentare etc.

Operațiunile bancare aferente activităților operaționale, investiționale sau financiare care se reflectă numai în evidența internă a băncii (decontările între clientela băncii, decontările între clienți și bancă, majorarea capitalului social din capitalul propriu ș.a.) de asemenea, se consideră operațiuni nonmonetare.

Exemple de operațiuni nonmonetare pot fi:

- procurarea bunurilor prin asumarea obligațiunilor financiare legate de aceasta sau din contul leasingului financiar;

- plata dividendelor în forma de acțiuni;

- convertirea hîrtilor de valoare plasate în acțiuni;

- luarea în posesia băncii a gajului din contul creditului nerambursat;

- formarea reducerilor pentru pierderi la credite și altor rezerve;

- amortizarea sconturilor și primelor la hîrtii de valoare;

- uzura activelor materiale;

- amortizarea activelor nemateriale;

- venituri calculate, dar neprimite;

- cheltuieli calculate, dar neplătite;

- majorarea (diminuarea) valorii activelor.

99. Informația privind operațiunile nonmonetare se dezvăluie în anexele la Raportul privind fluxul mijloacelor bănești, oferind posibilitatea utilizatorilor de a evalua mai exact volumul activității bancare.

[Al.59-99 în redactia HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001 al.59 devine 100]

100. Prezentul Standard intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

Anexa nr.1 Raportul privind rezultatele financiare;

Anexa nr.2 Bilanțul contabil;

Anexa 3 Raportul privind fluxul mijloacelor bănești

Anexa 4 Notele explicative la rapoartele financiare.

[Al.100 modificat prin HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

Anexa nr.1

RAPORT PRIVIND REZULTATELE FINANCIARE

de la 1 ianuarie pînă la _____ 199__

Venituri aferente dobînzilor

Venituri aferente dobînzilor la mijloace bănești datorate de bănci

Venituri aferente dobînzilor la plasări overnight

Venituri aferente dobînzilor sau dividende la hîrtii de valoare cumpărate pentru vânzare

Venituri aferente dobânzilor sau dividende la hîrtii de valoare investiționale
 Venituri aferente dobânzilor și comisioane la credite
 Alte venituri aferente dobânzilor
 Total venituri aferente dobânzilor
 Cheltuieli aferente dobânzilor
 Cheltuieli aferente dobânzilor la mijloace bănești datorate băncilor
 Cheltuieli aferente dobânzilor la depozite ale persoanelor fizice
 Cheltuieli aferente dobânzilor la depozite ale persoanelor juridice
 Total cheltuieli aferente dobânzilor la depozite
 Cheltuieli aferente dobânzilor la împrumuturi overnight
 Cheltuieli aferente dobânzilor la alte împrumuturi
 Total cheltuieli aferente dobânzilor la împrumuturi
 Total cheltuieli aferente dobânzilor
 Venitul net aferent dobânzilor
 Minus: Defalcări pentru reduceri pentru pierderi la credite
 Venitul net aferent dobânzilor după defalcări pentru reduceri pentru pierderi la credite
 Venituri neaferente dobânzilor
 Venituri (pierderi) la hîrtii de valoare cumpărate pentru vânzare
 Venituri (pierderi) la hîrtii de valoare investiționale
 Venituri (pierderi) la operațiuni cu valută străină
 Venituri aferente comisioanelor
 Alte venituri neaferente dobânzilor
 Total venituri neaferente dobânzilor
 Cheltuieli neaferente dobânzilor
 Cheltuieli privind remunerarea muncii
 Prime
 Defalcări privind fondul de pensii, asigurarea socială și alte plăți
 Cheltuieli privind mijloacele fixe
 Impozite și taxe
 Plata serviciilor de consulting și auditing
 Alte cheltuieli neaferente dobânzilor
 Total cheltuieli neaferente dobânzilor
 Venitul (pierderi) net pînă la impozitare și pînă la articole extraordinare
 Impozitul pe venit
 Venitul (pierderi) net pînă la articole extraordinare
 Venituri (pierderi) extraordinare _____ minus impozitului pe venit* _____
 Venitul (pierderi) net
 Notă:
 * impozitul pe venit care se referă la venituri extraordinare

Anexa nr.2

BILANȚUL CONTABIL

la data de _____

Active

Mijloace bănești în numerar
 Mijloace bănești, cuvenite de la bănci
 Mijloace bănești, cuvenite de la Banca Națională a Moldovei
 Mijloace plasate overnight
 Hîrtii de valoare
 Hîrtii de valoare, cumpărate pentru vânzare

Hîrtii de valoare investiționale
 Total hîrtii de valoare
 Credite și cerințe privind leasingul financiar
 Credite
 Cerințe privind leasingul financiar
 Minus: Reduceri pentru pierderi la credite ()
 Credite și cerințe privind leasingul financiar net
 Mijloace fixe nete
 Dobîndă sporită, ce urmează să fie primită
 Altă avere imobilă
 Alte active
 Total active
 Obligațiuni și capital propriu
 Obligațiuni
 Depozite fără dobîndă
 Mijloace bănești datorate băncilor
 Depozite ale persoanelor fizice
 Depozite ale persoanelor juridice
 Total depozite fără dobîndă
 Depozite cu dobîndă
 Mijloace bănești datorate băncilor
 Depozite ale persoanelor fizice
 Depozite ale persoanelor juridice
 Total depozite cu dobîndă
 Total depozite
 Hîrtii de valoare vîndute cu răscumpărarea ulterioară
 Împrumuturi overnight
 Alte împrumuturi
 Dobîndă sporită ce urmează să fie plătită
 Alte obligațiuni
 Datorii subordonate
 Total obligațiuni
 Capital propriu
 Acțiuni ordinare plasate
 Acțiuni preferențiale plasate
 Surplus de capital
 Capital de rezervă
 Rezerve privind reevaluarea mijloacelor fixe
 Alte rezerve
 Profitul nedistribuit
 Minus: Acțiuni de tezaur ()
 Total capital propriu
 Total obligațiuni și capital propriu

[Anexa 3 în redacția HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

Anexa nr.3

Notele explicative la rapoartele financiare

Anexa 3 (model)

RAPORT PRIVIND FLUXUL MIJLOACELOR BĂNEȘTI

Nr.d/o Denumirea articolului Anul gestionar Anul precedent

I. ACTIVITATEA OPERAȚIONALĂ

1. Încasări privind dobânzi și comisioane
2. Plăți privind dobânzi și comisioane
3. Încasări privind credite anterior trecute la scăderi din contul reducerilor pentru pierderi la credite
4. Încasări privind alte venituri
5. Plăți privind salariații
6. Plăți privind furnizorii și antreprenorii
7. Încasări pînă la schimbări în active și obligațiuni
Majorarea (diminuarea) activelor
8. Încasări (plăți) privind plasări și credite acordate băncilor
9. Încasări (plăți) privind depozite plasate în BNM
10. Încasări (plăți) privind credite acordate clientelei
11. Încasări privind hîrtii de valoare
12. Plăți privind hîrtii de valoare
13. Încasări (plăți) privind alte active
Majorarea (diminuarea) obligațiunilor
14. Încasări (plăți) privind depozite de la clienți
15. Încasări (plăți) privind depozite și împrumuturi de la bănci
16. Încasări (plăți) privind alte obligațiuni
17. Fluxul pînă la impozitul pe venit
18. Plăți privind impozitul pe venit
19. Fluxul net din activitatea operațională

II. ACTIVITATEA INVESTIȚIONALĂ

20. Încasări (plăți) privind credite acordate clientelei
21. Încasări (plăți) privind hîrtii de valoare investiționale
22. Încasări privind active materiale
23. Plăți privind active materiale
24. Încasări privind active nemateriale
25. Plăți privind active nemateriale
26. Încasări privind dividende
27. Încasări privind dobânzi
28. Încasări (plăți) privind investiții în părți legate
29. Încasări privind vinderea filialelor și a altor întreprinderi
30. Plăți privind achiziționarea filialelor și a altor întreprinderi
31. Fluxul net din activitatea investițională

III. ACTIVITATEA FINANCIARĂ

32. Încasări privind emisia acțiunilor și altor hîrtii de valoare proprii
33. Plăți privind răscumpărarea acțiunilor și altor hîrtii de valoare proprii
34. Încasări (plăți) privind împrumuturi pe termen lung
35. Încasări privind datorii subordonate
36. Plăți privind datorii subordonate
37. Plăți privind dividende
38. Plăți privind dobânzi
39. Fluxul net din activitatea financiară

IV. Fluxul net pînă la posturi extraordinare

40. Încasări (plăți) extraordinare

V. Fluxul net total

50. Diferențe pozitive (negative) ale cursului de schimb valutar

VI. Mijloace bănești și echivalente de mijloace bănești

51. Soldul mijloacelor bănești la începutul perioadei gestionare

52. Soldul mijloacelor bănești la sfârșitul perioadei gestionare

Anexa 4

Notele explicative la rapoartele financiare

Mai jos este indicată lista exemplurilor de note explicative unde se expun dezvăluirile la rapoartele financiare prezentate de bănci.

(1) Expunere sumară a politicii de contabilitate esențiale

Expunerea sumară explică metodele evidenței contabile, care includ:

-corespunderea cu standardele naționale de contabilitate;

-regulile de bază ale evidenței contabile;

-metodele folosite pentru evaluarea conturilor activelor, obligațiunilor, capitalului, veniturilor și cheltuielilor.

Expunerea privind metodologia aplicată pentru evaluarea conturilor trebuie să includă, dar nelimitându-se la acestea, următoarele capitole:

Mijloace bănești în numerar și echivalentul lor

Hîrtii de valoare cumpărate pentru vânzare

Hîrtii de valoare investiționale

Credite și reduceri pentru pierderi la credite

Mijloace fixe

Altă avere imobilă

Alte active și obligațiuni

Impozitul pe venit

Valoarea de piață a instrumentelor financiare

Alte articole importante

Dezvăluirile suplimentare prevăzute de prezentul Standard și de alte SNC, trebuie să includă date concrete în formă de tabele cu explicații, care dezvăluie conținutul articolelor rapoartelor financiare în conformitate cu legislația în vigoare și actele normative ale Băncii Naționale a Moldovei.

(2) Hîrtii de valoare

Include informația privind hîrțile de valoare destinate pentru vânzare și pentru scopuri investiționale. Tabelele trebuie să reflecte hîrțile de valoare după emitent sau tip, concomitent cu evaluarea lor. Evaluarea hîrtilor de valoare este dezvăluită după valoarea de amortizare, incluzînd orice venituri/pierderi obținute prin operațiuni nelegate de realizarea lor și valoarea de piață, fixată pe piețele financiare.

Adițional, se prezintă dezvăluirea termenelor de scadență a hîrtilor de valoare care reflectă următoarele clasificări: un an și mai puțin; mai mult de un an și pînă la cinci ani; mai mult de cinci ani.

(3) Credite și reduceri pentru pierderi la credite

Include informația privind portofoliul de credite și reduceri pentru pierderi la credite. Descrierea conține informația generală despre portofoliul creditelor, care reflectă creditele acordate în ultimii doi ani băncilor și altor clienți după destinație. De asemenea poate fi inclusă informația despre credite distribuite după plasarea geografică sau după concentrarea lor pe piață.

Suplimentar se prezintă informația privind reducerile pentru pierderi la credite pe perioada ultimilor doi ani. Această analiză trebuie să includă soldul la începutul anului, defalcările pentru pierderi la credite pe perioada gestionară și creditele trecute la scăderi în timpul acestei perioade minus recuperările (dacă există). Informația poate include și o justificare a suficienței reducerilor.

(4) Operațiuni cu părțile interdependente

Include informația privind operațiunile între președinți, acționarii principali și organizații-ficiale ale părților interdependente. Suma totală a acestor operațiuni trebuie să fie dezvăluită în acest comentariu.

(5) Mijloace fixe

Include informația privind mijloacele fixe, care conține explicația bazei de calculare a costului, metoda utilizată pentru calcularea amortizării, sumele totale ale amortizării și uzurii pe ultimii doi ani.

Tabela trebuie să includă informația privind mijloacele fixe pe perioada gestionară. Ea reflectă valoarea totală a mijloacelor fixe la începutul perioadei, intrările, ieșirile în timpul perioadei gestionare și valoarea totală la sfârșitul perioadei fără uzura acumulată.

(6) Altă avere imobilă

Include informația privitor la averea imobilă obținută prin pierderea de către clientelă a dreptului de răscumpărare a imobilului depus ca gaj, confirmat de o tabelă, ce reflectă rulajul pe contul indicat.

(7) Împrumuturi

Include informația privitor la împrumuturile la termen în perioada gestionară, care trebuie să cuprindă tipurile de obligațiuni eliberate de bancă în timpul perioadei gestionare. Trebuie să fie inclusă o tabelă cu termenele de rambursare clasificate în felul următor: mai puțin de un an, de la un an până la cinci, cinci ani și mai mult.

(8) Evenualități și angajamente condiționale

Include informația privitor la diferite evenualități și angajamente condiționale care nu sînt reflectate în rapoartele financiare. În dependență de volumul și de conținutul operațiunilor, care se referă la articolele în afara bilanțului, trebuie prezentată o tabelă separată și o descriere a fiecărui tip de eventualitate și angajament condițional.

(9) Acțiuni ordinare și preferențiale

Include informația privitor la suma și tipul acțiunilor pe care banca este autorizată să le emită. Trebuie prezentată de asemenea o tabelă în care se reflectă tipul, numărul și suma acțiunilor emise de bancă în decursul perioadei gestionare.

(10) Cerințele organelor de reglementare a băncilor

Include informația generală privind capitalul și distribuirea profitului în conformitate cu legislația și actele normative ale Băncii Naționale a Moldovei.

(11) Impozitul pe venit

Include informația privind calcularea sumei și plata impozitului pe venit.

(12) Prețul real al instrumentelor financiare

Include informația privind metodele și principiile folosite pentru evaluarea valorii reale a fiecărui tip de instrument financiar.

(13) Fluxul mijloacelor bănești

În anexele la Raportul privind fluxul mijloacelor bănești banca trebuie să indice separat valoarea considerabilă a mijloacelor bănești care nu pot fi utilizate de către bancă. Această informație trebuie să fie însoțită de comentariile conducerii băncii.

Este deosebit de util de a include în anexele la Raportul privind fluxul mijloacelor bănești informația suplimentară privind soldurile mijloacelor bănești care nu sînt disponibile. Aceste date însoțite de comentariile conducerii vor ajuta potențialilor investitori să evalueze situația financiară și lichiditatea băncii.

Exemple de asemenea informație:

- creditele obținute, dar neutilizate care pot fi ulterior folosite;
- fluxul mijloacelor bănești pentru fiecare subdiviziune.

[Anexa 4 al.(13) în redactia HBN78/29.03.2002, MO43/12.04.2001]

BAZELE CONCEPTUALE ALE PREGĂTIRII ȘI

PREZENTĂRII RAPOARTELOR FINANCIARE

Introducere

Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare cuprind interpretările principiilor și regulilor de contabilitate, adoptate în practica mondială și aprobate de Comitetul Standardelor Internaționale de Contabilitate. Aceasta poartă un caracter teoretic general și nu este un standard național de contabilitate (S.N.C.). În cazul apariției contradicțiilor între bazele prezente și S.N.C. se acordă prioritate S.N.C.

Prevederile prezentelor baze pot fi utilizate la studierea noului sistem de contabilitate. Bazele conceptuale determină noțiunile care stau la baza pregătirii și prezentării rapoartelor financiare utilizatorilor.

Obiectivul

1. Obiectivul acestor baze îl constituie acordarea ajutorului:

a) Ministerului Finanțelor:

- în elaborarea noilor standarde naționale de contabilitate (S.N.C.) și în revizuirea celor existente;

- în conformarea cerințelor S.N.C. și procedurii de prezentare a rapoartelor financiare, asigurând în acest caz reducerea numărului de operații contabile alternative, admise spre aplicare de standardele naționale;

b) altor organe naționale - în elaborarea (în caz de necesitate) și aplicarea S.N.C.

c) contabililor - în alegerea și utilizarea S.N.C. respective la ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare;

d) auditorilor - în cazul emiterii avizelor privind corespunderea sau necorespunderea rapoartelor financiare verificate cu standardele naționale;

e) utilizatorilor rapoartelor financiare - în interpretarea corectă a informațiilor conținute în rapoartele financiare, pregătite în baza standardelor naționale.

Domeniul de aplicare

2. În Bazele conceptuale sînt examinate:

a) obiectivul rapoartelor financiare;

b) caracteristicile calitative care determină utilitatea informației în rapoartele financiare;

c) determinarea elementelor rapoartelor financiare, modul de constatare și evaluare a acestora;

d) noțiunea și concepția de menținere a capitalului.

3. Bazele se referă la rapoartele financiare cu destinație generală, inclusiv cele consolidate (în continuare - rapoarte financiare). Asemenea rapoarte se întocmesc și se prezintă o dată pe trimestru și conțin informații generale. Unii utilizatori pot să solicite și să obțină, avînd pentru aceasta împuterniciri suficiente, informații suplimentare la acele conținute în rapoartele financiare. Însă, pentru majoritatea utilizatorilor rapoartele financiare constituie sursa principală de informații, de aceea acestea trebuie să fie întocmite și prezentate în conformitate cu cerințele utilizatorilor. Rapoartele financiare speciale, de exemplu, prospectele și calculele pregătite în scopul precizării politicii fiscale nu sînt examinate în prezentele baze, ale căror prevederi totuși pot fi utilizate pentru pregătirea rapoartelor speciale menționate, dacă acestea nu sînt în contradicție cu cerințele ultimelor.

4. Rapoartele financiare constituie o parte din sistemul general de rapoarte financiare. Rapoartele financiare cuprind bilanțul contabil, raportul privind rezultatele financiare, raportul fluxului mijloacelor bănești și raportul fluxului capitalului propriu, anexe și material explicativ. Rapoartele financiare pot cuprinde de asemenea grafice, tabele și alte informații suplimentare care sînt bazate pe aceste rapoarte sau sînt obținute din

acestea. Informațiile suplimentare pot să reflecte informația asupra sectoarelor de producție și geografice și să explice influența prețurilor variabile. În rapoartele financiare nu sînt incluse rapoartele direcției și ale președintelui consiliului de conducere, dezbaterile și analiza, efectuate de aparatul de conducere și alte materiale similare care pot fi incluse în raportul anual.

5. Bazele se referă la rapoartele financiare ale tuturor întreprinderilor comerciale, industriale etc., indiferent de forma de proprietate a acestora. Utilizatorii acestor rapoarte financiare le consideră drept sursă de bază a informației financiare privind întreprinderea.

Utilizatorii rapoartelor financiare și exigibilitatea
informațiilor conținute în acestea

6. Utilizatorii rapoartelor financiare sînt investitorii actuali și potențiali, creditorii, furnizorii și alți creditori comerciali, salariații întreprinderii, cumpărătorii, organele fiscale și administrative, inclusiv guvernul și instituțiile guvernamentale, precum și publicul etc. Ei utilizează rapoartele financiare pentru obținerea informației în conformitate cu interesele sale în domeniul activității de întreprinzător.

a) Investitori. Persoanele care acordă capital sînt îngrijorați, de regulă, de riscul inherent investițiilor, prin urmare, de rentabilitatea acestora. Ei au nevoie de informații care le va ajuta să decidă cînd este util să cumpere, să dețină sau să vîndă acțiuni. Acționarii de asemenea sînt cointeresați în obținerea de informații, deoarece acestea le permite să aprecieze capacitatea întreprinderii de a onora dividendele.

b) Creditorii sînt cointeresați în informații care le va permite să determine, dacă împrumuturile și dobînzile aferente vor fi plătite la timp.

c) Furnizorii și alți creditori comerciali sînt cointeresați în informații care le va permite să fie încrezuți că sumele aferente vor fi plătite la timp. Creditorii comerciali, de regulă, sînt cointeresați în informații pe o perioadă de timp mai scurtă decît împrumutătorii, cu excepția cazurilor cînd întreprinderea poate să fie cumpărătorul lor de bază în decursul unei perioade de timp îndelungate.

d) Salariații întreprinderii și reprezentanții lor sînt cointeresați în informații privind stabilitatea și rentabilitatea întreprinderilor, în care ei lucrează, precum și în informații care le permite să aprecieze capacitatea patronilor de a-i asigura cu salarii, pensii și posibilitatea acordării de lucru în viitor.

e) Cumpărătorii sînt cointeresați în primul rînd, în informații privind continuitatea activității întreprinderii în viitorul previzibil, mai ales în cazul cînd ei au încheiat cu întreprinderea un contract pe termen lung sau într-o măsură sau alta depind de acesta.

f) Organele fiscale și administrative inclusiv guvernul și instituțiile guvernamentale sînt cointerestate în informații privind repartizarea resurselor, dar mai exact privind eficiența activității întreprinderilor, ce permite a ține sub control situația în domeniul repartizării resurselor, a regla activitatea întreprinderilor, a determina politica fiscală, venitul național și alți indicatori nu mai puțin importanți.

g) Publicul. Întreprinderile influențează dezvoltarea societății prin diferite metode. De exemplu, ele pot să aducă o contribuție esențială în economia locală prin plasarea șomerilor în cîmpul muncii sau prin stabilirea patronajului asupra furnizorilor locali. Rapoartele financiare pot se asigure diverse grupe sociale cu informații privind direcțiile de dezvoltare a întreprinderilor și realizările reale obținute în sfera de producție.

7. Responsabilitatea de bază pentru pregătirea și prezentarea rapoartelor financiare o poartă conducerea întreprinderii. Numai ea, avînd acces și la informația de gestiune, și la cea financiară suplimentară, care ajută să planifice, să adopte decizii și să exercite un control, este în drept, în caz de necesitate, să

lărgescă informația conținută în rapoartele financiare și să determine forma și conținutul acesteia. Atare informații suplimentare depășesc limitele pregătirii și prezentării rapoartelor financiare.

Obiectivul rapoartelor financiare

8. Obiectivul rapoartelor financiare îl constituie asigurarea unui cerc larg de utilizatori cu informații privind situația financiară, rezultatele activității și modificările în situația financiară a întreprinderii care va permite luarea deciziilor economice.

9. Rapoartele financiare trebuie să corespundă cerințelor generale ale majorității utilizatorilor. Însă acestea nu-i asigură întotdeauna cu informația necesară pentru luarea deciziilor economice în întregime, deoarece reflectă, în special, consecințele financiare ale evenimentelor anterioare și nu conțin în mod obligatoriu informații nefinanciare.

10. Rapoartele financiare conțin date referitoare la rezultatele activității conducerii întreprinderii privind gestiunea și utilizarea resurselor încredințate ei, în baza cărora utilizatorii rapoartelor financiare iau decizii economice: a deține, de exemplu, titluri de valoare sau a le vinde, a relege, a înlocui sau a destitui organele de conducere etc.

Situația financiară, rezultatele activității întreprinderii și modificările în situația financiară a acesteia

11. Deciziile economice luate de utilizatorii rapoartelor financiare impun aprecierea capacității întreprinderii de a genera mijloace bănești și echivalentele acestora, calculul timpului de generare a lor și certitudinea în obținerea rezultatelor scontate. Această apreciere, în ultimă instanță, determină, de exemplu, capacitatea întreprinderii de a remunera salariații săi și a achita facturile furnizorilor, a efectua plățile dobânzilor, împrumuturilor și a repartiza venitul între proprietarii întreprinderii. Utilizatorii pot să aprecieze mai bine capacitatea întreprinderii de a genera mijloace bănești și echivalentele acestora, dacă ei dispun de informații care reflectă situația financiară, rezultatele activității și modificările în situația financiară a întreprinderii.

12. Asupra situației financiare a întreprinderii influențează resursele financiare, pe care aceasta le controlează, structura financiară a acesteia, lichiditatea și solvabilitatea, capacitatea de a se adapta la schimbările mediului înconjurător în care întreprinderea funcționează.

Informația privind resursele economice controlate de întreprindere și capacitatea acesteia de a modifica aceste resurse este utilă pentru determinarea capacității întreprinderii de a genera mijloacele bănești și echivalentele acestora în viitor.

Informația privind structura financiară este utilă pentru previziunea necesităților în împrumuturi, precum și pentru alegerea modului de repartizare a veniturilor viitoare și fluxurilor mijloacelor bănești între acei care sînt cointeresați în dezvoltarea întreprinderii. Aceasta este utilă de asemenea pentru a prezice dezvoltarea întreprinderii în viitor în cazul asigurării finanțării.

Informația privind lichiditatea și solvabilitatea este utilizată pentru determinarea capacității întreprinderii de a stinge în termen datoriile financiare. Prin lichiditate se înțelege numerarul disponibil în viitorul apropiat după stingerea datoriilor financiare în decursul acestei perioade, prin solvabilitate - numerarul disponibil în decursul unei perioade îndelungate de timp, ceea ce garantează plățile privind datoriile financiare în termenele stabilite.

13. Informația privind indicatorii activității întreprinderii, mai ales privind rentabilitatea acesteia, este necesară pentru a aprecia modificările potențiale în resursele financiare pe care le va controla, probabil, în viitor. Informația despre modificarea acestor indicatori este foarte

importantă pentru determinarea capacității întreprinderii de a genera aflusul mijloacelor bănești din resursele disponibile, este utilă la formularea deciziilor privind eficiența care i-ar permite întreprinderii să utilizeze resurse suplimentare.

14. Informația referitoare la modificările în situația financiară a întreprinderii este utilă pentru aprecierea activității de investiții, financiare și operaționale ale acesteia în perioada de gestiune. Ea permite utilizatorilor de rapoarte financiare să aprecieze capacitatea întreprinderii de a genera mijloace bănești și echivalentele acestora și a utiliza aflusurile acestora. La pregătirea rapoartelor financiare ale întreprinderii fondurile acesteia pot fi determinate ca toate resursele financiare, capitalul circulant, activele lichide sau numerarul. În bazele propuse definițiile fondurilor nu se concretizează.

15. Informația privind situația financiară a întreprinderii, în special, este prezentată în bilanțul contabil, iar informația privind rezultatele activității acesteia - în raportul privind rezultatele financiare. Informația cu privire la modificările survenite în situația financiară este prezentată separat în rapoartele financiare.

16. Componentele rapoartelor financiare sînt interdependente, deoarece acestea reflectă diverse aspecte ale unora și acelorași evenimente ale vieții economice. Deși fiecare raport conține informații care diferă de celelalte tipuri de informații prezentate în alte rapoarte, nici unul dintre acestea nu servește numai unui scop și nu cuprinde întreagă informație necesară utilizatorilor. De exemplu, raportul privind rezultatele financiare nu oferă imaginea fidelă a activității întreprinderii, dacă acesta nu se utilizează în îmbinare cu bilanțul contabil.

Anexe, tabele și alte informații suplimentare

17. Rapoartele financiare cuprind de asemenea anexe, tabele și alte informații suplimentare. De exemplu, acestea pot conține informații suplimentare privind posturile din bilanțul contabil și raportul privind rezultatele financiare corespunzător cerințelor utilizatorilor, pot include de asemenea explicații privind riscul și incertitudinile care influențează întreprinderea, resursele și datoriile, care nu sînt menționate în bilanțul contabil (cum sînt, de exemplu, zăcămintele). Datele despre sectoarele industriale și geografice și influența modificării prețurilor asupra întreprinderii de asemenea pot fi prezentate sub formă de informații suplimentare.

Convenții fundamentale

Principiul specializării exercițiilor (calculării)

18. Pentru satisfacerea cerințelor utilizatorilor de rapoarte financiare ultimele se întocmesc în baza principiului specializării exercițiilor care permite reflectarea consecințelor evenimentelor activității economice anume atunci cînd acestea s-au produs și au fost înregistrate în documentele contabile, sînt incluse în rapoartele financiare în perioada la care se referă, dar nu atunci cînd plătesc mijloacele bănești sau echivalentele acestora. Rapoartele financiare pregătite în baza principiului specializării exercițiilor informează utilizatorii nu numai despre tranzacțiile anterioare care includ plata și încasarea mijloacelor bănești, dar și despre datoriile de plată a acestora în perspectivă și despre resursele financiare care trebuie să fie primite în viitor. Astfel, acestea furnizează diverse informații nu numai despre evenimentele actuale, dar și cele anterioare ale activității economice și alte evenimente, ce este deosebit de important pentru luarea deciziilor economice și aprecierea obiectivă a situației financiare a întreprinderii.

Principiul continuității activității

19. Rapoartele financiare se întocmesc, de obicei, în baza principiului continuității care

confirmă că întreprinderea funcționează și va funcționa în viitorul previzibil. În acest caz se presupune că întreprinderea nu are nici intenția, nici necesitatea de a reduce esențial sau a înceta activitatea sa. Dacă există o asemenea intenție sau necesitate, rapoartele financiare trebuie să fie pregătite în baza altui sistem contabil, alegerea căruia trebuie să fie fundamentată.

Caracteristicile calitative ale rapoartelor financiare

20. Caracteristicile calitative ale rapoartelor financiare fac informația utilă pentru beneficiarii acesteia. Principalele caracteristici calitative sînt: claritatea, importanța, veridicitatea și comparabilitatea informației. De asemenea pot fi utile pentru beneficiari și asemenea caracteristici calitative cum sînt importanța relativă, imaginea fidelă, prioritatea conținutului asupra formei, neutralitatea, prudența, definitivarea etc.

Claritatea

21. Principala cerință calitativă față de informația prezentată în rapoartele financiare este claritatea acesteia pentru utilizatorii care trebuie să aibă cunoștințe suficiente despre afaceri, activitatea economică și contabilitate, precum și să aibă dorință de a studia informația cu o deosebită străduință. În același timp informația privind noțiunile complicate inclusă în rapoartele financiare în conformitate cu cerințele utilizatorilor, nu poate fi exclusă din rapoarte din motivul că aceasta este foarte complicată pentru a fi înțeleasă de unii utilizatori.

Importanța

22. Utilitatea informației este determinată de importanța acesteia la luarea deciziilor economice. Anume importanța ca o caracteristică calitativă influențează asupra luării deciziilor de către utilizatorii de rapoarte financiare, ajutîndu-le să aprecieze evenimentele anterioare, curente sau viitoare, să le confirme sau să le corecteze.

23. Informația joacă un rol de precizie și de confirmare. De exemplu, informația despre nivelul curent și structura activelor existente prezintă utilitate pentru utilizatori atunci cînd ea conține prognoza capacității întreprinderii de a utiliza avantajele momentului sau a reacționa la situațiile nefavorabile. Aceeași informație joacă un rol de confirmare față de previziunile anterioare. Aceasta se referă, de exemplu, la alegerea structurii financiare a întreprinderii sau a rezultatului previzibil al operațiilor planificate.

24. Informația privind situația financiară și activitatea precedentă a întreprinderii se utilizează deseori în calitate de bază pentru precizarea situației financiare viitoare și a rezultatelor activităților de altă natură, în care sînt cointeresați nemijlocit utilizatorii, cum sînt plata dividendelor și salariului, modificarea prețurilor la titlurile de valoare și capacitatea de a îndeplini datoriile la timp. Informația nu trebuie să fie prezentată în mod obligatoriu sub formă de prognoză detaliată, pentru a avea valoare la precizarea evenimentelor. Exactitatea pronosticării în baza rapoartelor financiare poate fi sporită prin alegerea metodei de reflectare a informației privind evenimentele anterioare ale vieții economice. De exemplu, valoarea precizării raportului privind rezultatele financiare crește în cazul cînd posturile neordinare, excepționale și rare de venituri și cheltuieli se explică separat.

Veridicitatea

25. Informația este utilă în cazul cînd este veridică. Ea posedă calitatea de veridicitate în cazul cînd lipsesc erorile esențiale și neobiectivitățile. Utilizatorii rapoartelor financiare pot să conteze pe aceasta în măsura în care ea reflectă integral și obiectiv sau poate și probabil va reflecta starea de lucruri reală.

26. Informația poate fi importantă, dar neveridică după natura sa sau forma de prezentare și atunci constatarea ei poate fi potențial iluzorie. De exemplu, dacă la judecată se discută

legitimitatea și suma pretențiilor privind pierderile suportate, întreprinderea nu trebuie să reflecte în bilanțul contabil pretențiile în deplină măsură, dar trebuie să explice suma pretențiilor și circumstanțele în care au survenit pretențiile respective.

Comparabilitatea

27. Utilizatorii trebuie să aibă posibilitate să compare rapoartele financiare atât ale unei întreprinderi în diferite perioade de timp pentru a identifica tendințele în situația financiară și rezultatele activității acesteia, cât și ale diverselor întreprinderi pentru a compara situația financiară acestora, rezultatele activității și modificările în situația financiară și rezultatele activității, ceea ce influențează modificarea rezultatelor financiare. De aici rezultă că evaluarea și reflectarea rezultatelor financiare trebuie să se efectueze consecutiv nu numai relativ la întreprinderea respectivă în decursul unei anumite perioade de timp, ci și relativ la alte întreprinderi.

28. O importantă premisă a caracteristicii calitative de comparabilitate este faptul că utilizatorii trebuie să fie informați despre politica de contabilitate, utilizată la pregătirea rapoartelor financiare, orice modificări în aceasta și despre consecințele acestor modificări. Utilizatorii trebuie să aibă posibilitate a identifica deosebirile în politica de contabilitate aplicată în rapoartele financiare atât de o întreprindere în decursul unei anumite perioade de timp, cât și de diferite întreprinderi. Respectarea cerințelor standardelor naționale elaborate în baza standardelor internaționale de contabilitate, inclusiv problemele publicării metodelor de contabilitate utilizate de întreprindere contribuie la obținerea comparabilității datelor prezentate în rapoartele financiare.

29. Necesitatea asigurării comparabilității rapoartelor financiare nu trebuie confundată cu prezentarea acestora după o formă unică. Respectarea comparabilității nu poate să împiedice introducerea unor variante de contabilitate mai perfecte. Nu este rațional pentru întreprindere să contabilizeze operațiile și alte evenimente ale activității economice în același mod, dacă politica adoptată nu corespunde caracteristicilor calitative privind importanța și veridicitatea.

30. Pentru ca utilizatorii să poată compara situația financiară, rezultatele activității și modificările în situația financiară a întreprinderii, la expirarea unei perioade de timp, ei trebuie să dispună de informațiile respective pentru perioadele de gestiune precedente, ceea ce este un lucru foarte important.

Esențialitatea

31. Importanța informației este determinată de natura și esențialitatea ei. În unele cazuri este suficient a determina natura informației, pentru a răspunde la întrebarea, dacă aceasta este importantă. De exemplu, raportul sectorului de producție nou poate să influențeze evaluarea riscului și posibilităților, cu care se va ciocni întreprinderea, indiferent de esențialitatea rezultatelor, obținute de acest sector în perioada de gestiune. În alte cazuri este importantă atât esențialitatea, cât și natura informației, de exemplu, la determinarea cantității de stocuri de mărfuri și materiale pe fiecare categorie de bază care corespunde profilului întreprinderii.

32. Informația este esențială în cazul în care lipsa ei sau calculul greșit pot să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor pe care le iau în baza rapoartelor financiare. Esențialitatea asigură mai degrabă criteriul de constatare sau de limitare, constituind o caracteristică calitativă inițială a faptului ce trebuie să conțină o informație utilă.

Imaginea fidelă

33. În scopul asigurării veridicității informațiile trebuie să reflecte integral evenimentele vieții economice, care poate să le reflecte sau pe care le va reflecta. De exemplu, bilanțul contabil trebuie să prezinte integral toate tranzacțiile și alte operații, care conduc la apariția activelor, datoriilor și capitalului propriu al întreprinderii la data raportată și corespund criteriilor de constatare.

34. În majoritatea cazurilor informația prezentată în rapoartele financiare este expusă riscului unei imagini incomplete a faptului ce trebuie să prezinte aceasta. Acest lucru se întâmplă nu din cauza neobiectivității, ci ca urmare a dificultăților legate de determinarea operațiilor și altor evenimente, care trebuie să fie evaluate, sau de elaborarea și aplicarea metodologiei de evaluare și prezentare, care reflectă esența acestor evenimente. În unele cazuri evaluarea efectului financiar poate fi atât de incertă, încât întreprinderea nu-l prezintă în rapoartele financiare. De exemplu, deși majoritatea întreprinderilor generează fondul comercial în cadrul firmei, acesta nu trebuie să fie reflectat în contabilitate și în rapoarte până la vânzarea (achiziționarea) întreprinderii în ansamblu. În alte cazuri însă, există posibilități de constatare a postului și de dezvăluire a riscului erorii, care însoțește evaluarea și constatarea acestuia.

Prioritatea conținutului asupra formei

35. Dacă informația prezintă veridic operațiile și alte evenimente pe care trebuie să le furnizeze, este necesar ca acestea să fie luate în considerare și să fie prezentate, în primul rând, în conformitate cu conținutul și realitatea economică a acestora, dar nu numai conform formei lor juridice. Esența tranzacțiilor sau a altor evenimente nu corespunde întotdeauna cu aceea ce rezultă din forma lor juridică sau din cea elaborată de întreprindere. De exemplu, întreprinderea poate să transmită activul altei părți astfel încât dreptul juridic de proprietate se transmite documentar. Însă pot să existe acorduri care asigură certitudinea că întreprinderea continuă să utilizeze avantajele economice viitoare, incluse în activ. În aceste condiții raportul privind vânzarea nu prezintă integral tranzacția înregistrată (dacă tranzacția a avut loc în realitate).

Neutralitatea

36. În scopul asigurării fiabilității informația conținută în rapoartele financiare trebuie să fie neutră (obiectivă). Rapoartele financiare nu sînt neutre în cazul în care alegerea informației sau forma de prezentare a acesteia condiționează luarea unor decizii greșite sau denaturează estimarea, ceea ce pune la îndoială obținerea unor rezultate prestabilite anterior.

Prudența

37. Persoanele care întocmesc rapoarte financiare sînt nevoite să ia în considerare incertitudinile, care însoțesc inevitabil numeroase evenimente și circumstanțe, cum sînt, de exemplu, încasarea datoriilor dubioase, durata probabilă de funcționare utilă a clădirilor și utilajului, precum și un șir de cerințe și pretenții față de cumpărători (clienți) care pot apărea relativ la garanțiile acestora. Aceste tipuri de incertitudini și altele impun explicarea naturii lor și manifestarea prudenței la pregătirea rapoartelor financiare. Prudență este respectarea într-o măsură suficientă a precauției la luarea deciziilor în condiții de incertitudine, cînd activul sau venitul nu sînt supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile - subevaluate. Însă, prudența nu permite, de exemplu, a crea rezerve latente sau rezerve excedentare, sau să diminueze intenționat mărimea activelor și veniturilor, sau să exagereze intenționat datoriile sau cheltuielile, deoarece în aceste cazuri rapoartele financiare nu vor fi neutre și, prin urmare, nu vor fi fiabile.

Definitivarea

38. În scopul asigurării veridicității informația prezentată în

rapoartele financiare trebuie să fie definitivată, ținând cont de esențialitatea și dezvaluirea unor cheltuieli eventuale. Neglijența poate conduce la aceea că informația va fi falsă sau greșită și, prin urmare, neautentică și insuficientă în sensul importanței acesteia.

Oportunitatea

39. În cazul reținerii pregătirii și prezentării rapoartelor financiare informația conținută în acestea poate să piardă parțial importanța sa. De aceea conducerea întreprinderii trebuie să asigure îmbinarea optimă dintre oportunitatea relativă de prezentare a rapoartelor și veridicitatea informației. Pentru a prezenta informațiile la timp, deseori se raportează înainte de a fi cunoscute toate aspectele tranzacției sau ale altui eveniment, ceea ce afectează veridicitatea. Cu alte cuvinte, dacă raportul se amână până când vor fi cunoscute toate aspectele, chiar și cea mai fiabilă informație poate fi puțin utilă utilizatorilor de rapoarte financiare, deoarece ei sînt nevoiți să ia decizii anticipat.

În scopul realizării unui echilibru între importanța și veridicitatea informației trebuie să se decidă, cum să fie satisfăcute mai bine cerințele utilizatorilor la luarea deciziilor economice.

Echilibrul între avantaje și cheltuieli

40. Echilibrul între avantajul obținut din informațiile furnizate și cheltuielile pentru pregătirea acestora este efectiv o restricție a ultimelor. Avantajul obținut din informații trebuie să depășească valoarea asigurării acestuia. Avantajele și cheltuielile sînt determinate, în special, în baza aprecierii profesionale. Mai mult, cheltuielile nu le suportă în mod obligatoriu utilizatorii care obțin avantaje. Pot obține de asemenea avantaje nu acei utilizatori pentru care s-a pregătit informația. De exemplu, asigurarea ulterioară cu informații a creditorilor poate conduce la reducerea cheltuielilor privind împrumuturile întreprinderii. Din aceste motive este dificil de a aplica echilibrul cheltuieli - avantaje într-un caz concret. Cu toate acestea, persoanele care elaborează standarde și pregătesc informații, precum și utilizatorii rapoartelor financiare trebuie să cunoască această restricție.

Echilibrul caracteristicilor calitative

41. Deseori în practică este necesar a găsi îmbinarea optimă a caracteristicilor calitative. Principalul obiectiv îl constituie realizarea unei corelații raționale a caracteristicilor care răspund scopurilor și sarcinilor din rapoartele financiare. Importanța relativă a caracteristicilor calitative în diferite cazuri este soluționată în baza aprecierii profesionale.

Abordarea (imaginea) fidelă și obiectivă

42. Rapoartele financiare deseori sînt examinate ca rapoarte în care sînt reflectate fidel și exact sau se prezintă exact situația financiară, rezultatele activității și modificările în situația financiară a întreprinderii. Deși bazele propuse nu se referă nemijlocit la astfel de noțiuni, aplicarea caracteristicilor calitative principale ale standardelor de contabilitate respective, de regulă, permite a întocmi rapoarte financiare, care reflectă ceea ce în general se înțelege ca o abordare autentică și exactă sau imagine fidelă a acestei informații.

Elementele rapoartelor financiare

43. Rapoartele financiare reflectă influența operațiilor financiare și altor evenimente, grupate în clase mari, în conformitate cu caracteristicile economice ale acestora asupra situației financiare a întreprinderilor. Aceste clase se numesc elemente ale rapoartelor financiare. Activele, datoriile și capitalul propriu reprezintă elemente legate nemijlocit de evaluarea situației financiare a întreprinderii în bilanțul contabil. Venitul și cheltuielile sînt elemente legate nemijlocit de evaluarea indicatorilor în raportul privind rezultatele

financiare. Raportul privind modificările în situația financiară reflectă, de obicei, elementele raportului privind rezultatele financiare și modificările în elementele bilanțului contabil. Bazele propuse nu identifică elementele care sînt unice numai pentru situația financiară a unei întreprinderi concrete.

44. Prezentarea acestor elemente în bilanțul contabil și raportul privind rezultatele financiare cuprinde și procesul de subclasificare. De exemplu, activele și datoriile pot fi clasificate conform naturii sau funcției sale în activitatea întreprinderii pentru a prezenta informația printr-o metodă mai comodă pentru utilizatori la luarea deciziei economice.

Situația financiară

45. Activele, datoriile și capitalul propriu reprezintă elemente legate nemijlocit de evaluarea situației financiare a întreprinderii:

a) Activul este resursa controlată de întreprindere ca rezultat al evenimentelor anterioare care va genera în viitor, după cum se prevede, un aflux de avantaje economice.

b) Datoria este obligația reală a întreprinderii luată în baza evenimentelor anterioare calculul căreia se va încheia cu retragerea de la întreprindere a resurselor care constituie purtători de avantaje economice.

c) Capitalul propriu este mărimea rămasă în activele întreprinderii după scăderea datoriilor.

46. Definițiile activului și datoriei identifică trăsăturile principale ale acestora, dar nu stabilesc criteriile cărora acestea trebuie să le corespundă înainte de a fi constatate în bilanțul contabil. Astfel, definițiile cuprind posturile care nu sînt constatate ca active sau datorii în bilanțul contabil, deoarece acestea nu corespund criteriilor tratate în paragrafele 78-94. În special, avantajul economic viitor care va intra în întreprindere sau va ieși din aceasta trebuie să fie determinat suficient, pentru a corespunde criteriului probabilității, enunțat în paragraful 79, înainte de a fi constatate activul sau datoria.

47. La aprecierea faptului, dacă postul corespunde definiției activului, datoriei sau capitalului propriu, trebuie să se acorde atenție esenței ascunse și realității economice a postului, dar nu numai formei juridice a acesteia. Astfel, de exemplu, în cazul chiriei finanțate esența și realitatea economică constau în faptul că închirietorul obține avantaje economice din utilizarea activului închiriat în decursul duratei utile de funcționare în schimbul datoriei de a plăti pentru acest drept o sumă aproximativ egală cu valoarea venală a obiectului plus cheltuielile financiare respective. Astfel, chiria finanțată generează posturile care corespund definiției activului sau datoriei și sînt constatate în bilanțul contabil al închirietorului.

48. Bilanțul contabil întocmit în conformitate cu standardele naționale pot include posturile care nu corespund definițiilor activului sau datoriei și nu sînt prezentate ca o parte a capitalului propriu.

Active

49. Avantajul economic viitor întruchipat în activ este un potențial al întreprinderii alocat direct sau indirect în afluxul mijloacelor bănești sau al echivalentelor acestora. Potențialul poate fi productiv, adică să fie o parte a activității operaționale a întreprinderii, poate să îmbrace o formă de convertibilitate în mijloace bănești sau echivalentele acestora sau să reducă refluxul (retragerea) mijloacelor bănești, ca, de exemplu, în cazul cînd existența procesului de producție alternativ permite a reduce costul producției.

50. Întreprinderea utilizează, de obicei, activele sale pentru a produce mărfuri sau a presta servicii care sînt în stare să satisfacă dorințele sau cerințele consumatorilor. Cumpărătorii care sînt gata să plătească pentru aceste mărfuri sau servicii contribuie astfel la afluxul mijloacelor bănești în întreprindere. Mijloacele bănești sînt mai utile pentru întreprindere decît orice alte resurse.

51. Avantajele economice viitoare întruchipate în activ pot intra în întreprindere pe diferite

căi. De exemplu, activul poate fi:

- a) utilizat separat sau în îmbinare cu alte active la producerea mărfurilor sau serviciilor, care sînt destinate vânzării;
- b) schimbat cu alte active;
- c) utilizat pentru stingerea datoriilor;
- d) repartizat între proprietarii întreprinderii.

52. Multe active cum sînt, de exemplu, imobilul și utilajul îmbracă o formă fizică. Însă forma fizică nu este obligatorie pentru existența activului. De exemplu, brevetele și drepturile de autor (copyright) se consideră active numai în cazul în care întreprinderea va obține în viitor un venit din utilizarea acestora și dacă ele sînt controlate de întreprindere.

53. Numeroase active (de exemplu, creanțele și proprietatea) sînt legate de drepturi juridice, inclusiv dreptul de posesiune. La determinarea existenței activului dreptul de posesiune nu este principal. De exemplu, proprietatea luată cu chirie se consideră activ în cazul cînd întreprinderea controlează avantajele care trebuie să fie obținute din această proprietate. Deși capacitatea întreprinderii de a controla avantajele, de obicei, constituie rezultatul realizării drepturilor juridice, totuși postul poate să corespundă definiției activului chiar dacă lipsește controlul juridic. De exemplu, know-how-ul obținut în procesul activității orientate spre dezvoltarea producției poate să corespundă definiției activului în cazul cînd întreprinderea, păstrînd secretul know-how-ului își rezervă dreptul să controleze profitul pe care prevede să-l obțină în urma implementării acestuia.

54. Activele întreprinderii constituie rezultatul tranzacțiilor anterioare sau al altor evenimente precedente. Întreprinderile obțin, de obicei, active, cumpărîndu-le sau producîndu-le. Tranzacțiile sau evenimentele previzibile nu generează de la sine apariția activelor. Astfel, intenția de a cumpăra mărfuri nu corespunde definiției activului, dacă nu se prevede utilizarea acestora în fabricarea producției.

55. Există o legătură strînsă între suportarea cheltuielilor și generarea activelor, însă aceste procese nu coincid întotdeauna în timp. Astfel, cînd întreprinderea suportă cheltuieli, aceasta poate fi o mărturie a căutării avantajelor economice viitoare, dar nu constituie o confirmare definitivă a faptului că activul care corespunde definiției, a fost primit. În mod similar, lipsa cheltuielilor respective nu poate împiedica ca obiectul să răspundă definiției activului, și, prin urmare, acesta poate fi reflectat în bilanțul contabil. De exemplu, obiectele care au fost transmise întreprinderii cu titlu gratuit pot corespunde definiției activului.

Datorii

56. Principala caracteristică a datoriei constituie faptul că întreprinderea este obligată să acționeze în modul stabilit. Datoriile pot intra în vigoare ca urmare a cerințelor contractului sau statutului. Aceasta se întîmplă, de obicei, cu sumele de plătit pentru mărfurile primite și serviciile prestate. Datoriile apar de asemenea în procesul activității ordinare în conformitate cu tradițiile și dorința de a stabili relații de afaceri normale. Dacă, de exemplu, întreprinderea ia decizia privind rectificarea defectelor producției sale chiar după expirarea termenului de garanție, sumele care trebuie cheltuite pentru mărfurile deja vîndute, se consideră datorii.

57. Este necesar a face distincție între datoriile curente și viitoare. Decizia privind achiziționarea activelor în viitor adoptat de conducerea întreprinderii nu cauzează apariția datoriei. Datoria, de obicei, apare atunci cînd activul este primit sau întreprinderea este antrenată în procesul ireversibil de achiziționare a activului. În ultimul caz ireversibilitatea semnifică că consecințele economice de renunțare de a îndeplini datoriile, de exemplu, din cauza existenței unei despăgubiri mari, poate să lipsească efectiv întreprinderea de posibilitatea de a se opune retragerii resurselor către terți.

58. Stingerea datoriei curente reprezintă, de regulă, renunțarea întreprinderii la resursele care sînt purtători ai avantajelor economice în scopul satisfacerii pretenției

formulate de creditor. Stingerea datoriei poate fi efectuată prin diferite metode, de exemplu:

- a) prin achitarea mijloacelor bănești;
- b) prin transmiterea altor active;
- c) prin prestarea serviciilor;
- d) prin substituirea acestei datorii cu alta;
- e) prin schimbul datoriei cu capitalul propriu.

Datoria poate fi stinsă în cazul renunțării creditorului la drepturile sale sau în cazul privării creditorului de aceste drepturi.

59. Datoriile constituie rezultatul tranzacțiilor sau evenimentelor anterioare. Astfel, procurarea mărfurilor și utilizarea serviciilor generează apariția unor datorii creditoare comerciale noi (numai în cazul când acestea nu-s achitate anticipat sau în cursul livrării), iar primirea împrumuturilor bancare conduce la datoria de rambursare a acestora. Întreprinderea poate de asemenea să considere în calitate de datorie și plățile viitoare, bazate pe achizițiile anuale efectuate de cumpărători. În acest caz vânzarea mărfurilor în trecut se consideră tranzacție, care conduce la datorii.

60. O serie de datorii pe care întreprinderile le descriu ca rezerve ale cheltuielilor și plăților preliminare poate fi schimbată numai cu un grad înalt de probabilitate. În unele țări astfel de rezerve nu se consideră datorii, deoarece noțiunea de datorie are o aplicație îngustă, adică include numai sumele care pot fi stabilite fără aproximarea lor. Astfel, când rezervele sînt determinate nu numai ca datorie și corespund altor definiții, acestea se consideră ca datorie chiar dacă suma trebuie să fie calculată în baza evaluărilor anticipate. Drept exemplu pot servi rezervele care apar în cazul datoriilor de garanție existente și calculării fondurilor de pensii.

Capital propriu

61. Capitalul propriu definit în paragraful 45 ca o mărime restantă, în bilanțul contabil poate fi divizat în subclase. De exemplu, în întreprinderea corporativă fondurile investite de acționari, profitul nerepartizat, rezervele care reprezintă utilizarea profitului nerepartizat și rezervele care asigură menținerea capitalului la nivelul prestabilit, pot fi reflectate separat. Astfel de subclase pot fi importante pentru utilizatorii rapoartelor financiare la luarea deciziilor în cazul când acestea reprezintă indicatori ai restricțiilor juridice sau de altă natură ale capacității întreprinderii de a repartiza sau de a utiliza altfel capitalul său social. Acestea de asemenea pot mărturisi că părțile cu dreptul de a primi dobânzi pentru toată cota de proprietate au diferite drepturi în privința primirii dividendelor sau plăților de capital.

62. Uneori crearea rezervelor este prevăzută de statut sau legislația în vigoare pentru a proteja suplimentar întreprinderea și creditorii acesteia contra unor pierderi eventuale. Rezervele pot fi create și în cazul când legislația fiscală scutește întreprinderea de plata impozitelor sau permite a reduce datoriile fiscale. Existența și mărimea rezervelor juridice, statutare și fiscale reprezintă o informație care poate fi importantă pentru utilizatorii rapoartelor financiare la luarea deciziilor. Trecherile la astfel de rezerve trebuie considerate mai întîi ca alocații ale profitului nerepartizat rămas la dispoziția întreprinderii și nu ca cheltuieli.

63. Suma care reflectă capitalul social în bilanțul contabil depinde de evaluarea activelor și datoriilor. De obicei, suma totală a capitalului social poate să corespundă cu valoarea venală totală a acțiunilor întreprinderii sau cu suma care poate fi primită prin vânzarea activelor nete pe părți sau a întreprinderii în întregime în baza principiului continuității.

64. Activitatea comercială, de producție și de întreprinzător este desfășurată de întreprinderi cu diverse forme de proprietate, cum sînt proprietățile personale, întovărășirile, companiile de trust și diverse tipuri de întreprinderi de stat. Baza juridică și reglementară pentru

asemenea întreprinderi deseori diferă de aceea care se aplică întreprinderilor corporative. De exemplu, acestea pot să aibă mai puține restricții referitoare la repartizarea între proprietari sau alți beneficiari a sumelor incluse în capital. Cu toate acestea, definițiile capitalului și altor noțiuni referitoare la capital utilizate în bazele în cauză sînt acceptabile și pentru aceste întreprinderi.

Rezultate financiare

65. Profitul se utilizează frecvent ca indicator al aprecierii rezultatelor activității întreprinderii sau ca bază pentru așa indicatori, cum sînt rentabilitatea investițiilor sau venitul calculat pentru o acțiune. În acest caz venitul și cheltuielile sînt elemente referitoare nemijlocit la evaluările profitului. Constatarea și evaluarea venitului, cheltuielilor și, prin urmare, a profitului depind parțial de definirea noțiunilor "capital" și "menținerea capitalului" utilizate de întreprindere la pregătirea rapoartelor financiare. Aceste noțiuni sînt examinate în paragrafele 98-106.

66. Definițiile venitului și cheltuielilor:

a) Venitul reprezintă creșterea avantajelor economice în decursul perioadei de gestiune sub formă de aflus sau majorare a activelor, fie diminuarea sau micșorarea datoriilor care conduc la creșterea capitalului, cu excepția majorărilor din contul contribuțiilor întreprinderii proprii.

b) Cheltuielile reprezintă diminuarea avantajelor economice în decursul perioadei contabile sub formă de reflux sau utilizare a activelor, fie apariția datoriilor care conduc la micșorarea capitalului propriu, cu excepția diminuărilor rezultate din repartizarea veniturilor între proprietarii capitalului propriu.

67. Definițiile veniturilor și cheltuielilor identifică trăsăturile lor distinctive, însă nu precizează criteriile cărora acestea trebuie să le corespundă înainte de a fi constatate în raportul privind rezultatele financiare. Criteriile pentru constatarea venitului și cheltuielilor sînt examinate în paragrafele 78-94.

68. Venitul și cheltuielile pot fi prezentate în raportul privind rezultatele financiare prin diferite metode în scopul de a furniza informații necesare pentru luarea deciziilor. De exemplu, este acceptabilă delimitarea între acele posturi de venit și cheltuieli, care apar în cursul activității ordinare a întreprinderii și al altor feluri de activități. Această delimitare se efectuează în baza faptului că sursa postului are importanță la aprecierea capacității întreprinderii de a genera mijloace bănești și echivalentele acestora în viitor. De exemplu, este puțin probabil că activitatea accidentală (cum este, de exemplu, vânzarea investițiilor pe termen lung) se va desfășura regulat. Astfel, la delimitarea posturilor este necesar a lua în considerare natura activității întreprinderii. Posturile care rezultă din activitatea ordinară a unei întreprinderi pot fi excepționale față de altă întreprindere.

69. Distincția între posturile de venituri și cheltuieli și diversele lor îmbinări de asemenea oferă posibilitatea a arăta rezultatele activității întreprinderii. Aceste distincții au diferite niveluri. De exemplu, în raportul privind rapoartele financiare poate fi reflectat profitul global, profitul din activitatea ordinară pînă la și după impozitare și profitul net.

Venit

70. Noțiunea "venit" înglobează sumele încasate, rezultate din activitatea de bază a întreprinderii și veniturile obținute din activitatea secundară a acesteia. Venitul rezultat din activitatea de bază poate figura sub diverse denumiri, cum sînt încasările din realizare, dobînzile, dividendele, onorariile și renta, în funcție de tipul întreprinderii.

71. Veniturile obținute de întreprindere ca rezultat al activității secundare cuprind posturile, care corespund definiției venitului și pot apărea sau nu în cursul activității de bază a

întreprinderii. Astfel de venituri reprezintă creșterea avantajului economic și ca atare nu se deosebesc după natura lor de venitul rezultat din activitatea de bază. De aceea acestea nu se consideră elemente componente distincte ale prezentelor baze.

72. Drept exemplu de venituri rezultate din activitatea secundară pot servi veniturile care apar la transmiterea activelor extracirculante. Definiția venitului include și veniturile nerealizate, de exemplu, acele care apar la reevaluarea valorii de piață a titlurilor de valoare sau acele care se obțin din majorarea valorii de bilanț a activelor pe termen lung. Când veniturile de acest gen se constată în raportul privind rezultatele financiare, ele, de regulă, sînt înregistrate separat, deoarece informația privind acestea poate fi utilă la luarea deciziilor economice. Veniturile rezultate din activitatea secundară a întreprinderii deseori se înregistrează după scăderea cheltuielilor respective.

73. Numeroase tipuri de active pot fi obținute sau majorate la obținerea venitului. Drept exemple pot servi mijloacele bănești, creanțele, mărfurile și serviciile, obținute în locul mărfurilor și serviciilor acordate. Venitul poate fi de asemenea rezultatul stingerii datoriilor. De exemplu, întreprinderea poate să livreze creditorului mărfuri și să presteze servicii în contul stingerii datoriilor.

Cheltuieli

74. Definirea cheltuielilor cuprinde pierderile și cheltuielile rezultate în procesul activității de baza a întreprinderii. De exemplu, cheltuielile care apar în procesul activității ordinare a întreprinderii cuprind valoarea vânzărilor, salariul și amortizarea. Acestea, de obicei, îmbracă forma refluxului sau epuizării activelor, cum sînt numerarul și echivalentele lui, stocurile materiale, imobilul și utilajul.

75. Pierderile reprezintă alte posturi, care corespund definirii cheltuielilor și pot apărea sau nu în procesul activității de bază a întreprinderii. Pierderile reprezintă diminuarea avantajului economic și după natura lor nu se deosebesc de alte cheltuieli. De aceea acestea nu sînt examinate ca un element separat al prezentelor baze.

76. Pierderile pot să rezulte din catastrofe, cum sînt incendiile și inundațiile sau la vânzarea activelor extracirculante. Definirea cheltuielilor include de asemenea pierderile nerealizate, de exemplu, acele care rezultă din creșterea cursului de schimb al valutei străine în cazul cînd întreprinderea a realizat împrumuturi în această valută. Când pierderile se constată în raportul privind rezultatele financiare ele se înregistrează separat, deoarece informația privind acestea poate fi utilă la luarea deciziilor economice. Pierderile se înregistrează la netto, adică după scăderea venitului.

Corectarea nivelului de menținere a capitalului

77. Reevaluarea sau reînregistrarea activelor și datoriilor conduc la creșterea sau diminuarea capitalului. Conform concepției de menținere a capitalului la nivelul prestabilit aceste modificări nu se includ în raportul privind rezultatele financiare, dacă nu corespund definițiilor venitului sau cheltuielilor. Aceste articole sînt prezentate în conturile capitalului ca corecții ale nivelului de menținere a capitalului sau de reevaluare a rezervelor. Concepția de menținere a capitalului este reflectată în paragrafele 98-106.

Constatarea elementelor rapoartelor financiare

78. Constatarea este un proces de includere în bilanțul contabil sau raportul privind rezultatele financiare a postului care corespunde definiției elementului raportului financiar și corespunde criteriilor de constatare, reflectate în paragraful 79. Acest proces cuprinde atât descrierea textuală a postului, cît și expresia lui bănească și includerea acestei sume în bilanțul contabil și raportul privind rezultatele financiare. Posturile care corespund criteriului de constatare trebuie să fie constatate în bilanțul contabil sau în raportul privind rezultatele financiare. Este inacceptabil de a reflecta

asemenea posturi numai cu ajutorul explicațiilor politicii de contabilitate fie sub formă de note sau explicații.

79. Postul care corespunde definiției elementului din raportul financiar trebuie să fie constatat în cazul când:

a) orice avantaj economic viitor aferent postului poate fi obținut la întreprindere sau ieși din acesta;

b) postul are valoare care poate fi evaluată cu un grad înalt de exactitate.

80. La determinarea faptului dacă postul răspunde sau nu acestor criterii și în acest fel poate fi recunoscut în rapoartele financiare sau nu, trebuie luată în considerare noțiunea de esențialitate. Interdependența dintre elementele raportului financiar semnifică că postul care corespunde definiției și criteriilor de constatare a unui anumit element, de exemplu, a activului, impune în mod automat constatarea altui element, de exemplu, a venitului sau datoriei.

Probabilitatea avantajului economic viitor

81. Noțiunea de probabilitate se utilizează în criteriile de constatare pentru determinarea gradului de incertitudine a faptului că avantajele economice viitoare aferente postului vor fi obținute de întreprindere sau vor ieși din aceasta. Această noțiune este corelată cu incertitudinile, condițiile și mediul în care funcționează întreprinderea. La pregătirea rapoartelor financiare determinarea gradului de incertitudine față de aflusul viitor al avantajelor economice se efectuează în baza datelor existente. De exemplu, dacă există certitudinea că facturile debitorilor vor fi achitate și dacă lipsește posibilitatea unei soluții opuse, aceste facturi se consideră ca active. Dacă există probabilitatea neachitării unei sume mari de creanțe, în acest caz se constată cheltuielile care reflectă diminuarea previzibilă a avantajului economic.

Exactitatea evaluării

82. Al doilea criteriu pentru constatarea postului este faptul că acesta are o valoare care poate fi evaluată cu un grad înalt de exactitate. În multe cazuri este necesar a determina utilitatea sau valoarea postului. Utilizarea evaluărilor rezonabile face parte integrantă din rapoartele financiare și nu diminuează autenticitatea acestora. Însă în cazul când este imposibilă aprecierea rezonabilă, postul nu se constată în bilanțul contabil sau în raportul privind rezultatele financiare. De exemplu, veniturile previzibile, rezultate din satisfacerea pretențiilor întemeiate pot să corespundă definițiilor atât ale activului, cât și ale venitului, precum și criteriului de constatare. Însă în cazul când este imposibil a evalua pretenția cu un grad înalt de autenticitate, postul nu trebuie să fie constatat în calitate de activ sau venit, iar existența pretenției va fi dezvăluită în note, materialul explicativ sau în tabele.

83. Postul care într-o perioadă de timp determinată nu corespunde criteriilor de constatare enunțate în paragraful 79, poate fi calificat pentru constatarea ulterioară în calitate de rezultat al consecințelor sau evenimentelor posterioare.

84. Postul care posedă caracteristicile de bază ale elementului raportului financiar, dar nu corespunde criteriilor de constatare, totuși poate fi explicat în note, materialul explicativ sau în tabele. Acest lucru este rațional când informația privind postul are o importanță esențială pentru utilizatorii rapoartelor financiare la aprecierea de către aceștea a situației financiare, rezultatelor activității sau a modificărilor survenite în situația financiară a întreprinderii.

Constatarea activelor

85. Activul se constată în bilanțul contabil în cazul când există probabilitatea aflusului avantajelor economice viitoare la întreprindere și activul are valoare, care poate fi evaluată cu

un grad înalt de exactitate.

86. Activul nu se constată în bilanțul contabil în cazul când au fost suportate cheltuieli și nu se prevede că acestea vor genera afluxul avantajelor economice la expirarea perioadei curente de gestiune. Tranzacția menționată conduce la constatarea cheltuielilor în raportul privind rezultatele financiare. O atare tratare nu înseamnă că intenția de a suporta cheltuieli n-a fost orientată pentru a genera avantaje economice viitoare pentru întreprindere sau pentru ca conducerea să fie efectuată greșit. Gradul de certitudine al afluxului de avantaje economice, care vor fi facturate de întreprindere la expirarea perioadei curente de gestiune, nu este suficientă pentru a garanta constatarea activului.

Constatarea datoriilor

87. Datoria se constată în bilanțul contabil atunci când există probabilitatea retragerii resurselor, care sînt purtători ai avantajelor economice, ceea ce va constitui rezultatul constatării datoriei prezente, iar suma în care are loc constatarea datoriei poate fi evaluată cu certitudine. Practic, datoriile conform contractelor care nu se îndeplinesc în egală măsură de către părți (de exemplu, datoriile privind stocurile materiale care sînt comandate, dar nu sînt încă primite), în general nu sînt constatate în rapoartele financiare ca datorii. Însă, dacă astfel de datorii în rapoartele financiare pot corespunde definiției datoriilor, iar în anumite condiții și criteriilor de constatare acestea pot fi constatate. În aceste cazuri constatarea datoriilor conduce la constatarea activelor sau cheltuielilor aferente.

Constatarea venitului

88. Venitul se constată în raportul privind rezultatele financiare în cazul când creșterea avantajelor economice viitoare corespunde majorării activului sau diminuării datoriei care pot fi evaluate cu un grad înalt de exactitate. Aceasta înseamnă că constatarea venitului se produce concomitent cu constatarea măririi activului sau diminuării datoriei (de exemplu, majorarea activului în urma vânzării mărfurilor sau prestării serviciilor sau diminuarea datoriei ca rezultat al refuzului datoriei de către creditor).

89. Criteriile de constatare a venitului (de exemplu, cerința privind faptul că venitul trebuie să fie câștigat) constituie în realitate aplicarea criteriilor de constatare în conformitate cu bazele propuse. Astfel de criterii, de obicei, sînt orientate la limitarea constatării în calitate de venituri a acelor posturi care pot fi măsurate cu un grad înalt de exactitate și cu un grad suficient de certitudine.

Constatarea cheltuielilor

90. Cheltuielile se constată în raportul privind rezultatele financiare în cazul când diminuarea avantajelor economice viitoare este legată de diminuarea activelor sau constituie o majorare a datoriilor, care pot fi măsurate cu un grad înalt de exactitate. Aceasta înseamnă că constatarea cheltuielilor apare concomitent cu constatarea majorării datoriilor sau micșorării activelor (de exemplu, calcularea plăților colaboratorilor sau amortizarea utilajului).

91. Cheltuielile se constată în raportul privind rezultatele financiare în baza legăturii nemijlocite între cheltuielile suportate și intrările conform anumitor posturi ale venitului. Acest proces numit în general concordanță între venituri și cheltuieli conduce la constatarea concomitentă a veniturilor și cheltuielilor, care constituie rezultatul nemijlocit al unora și aceluiași tranzacții și altor evenimente. De exemplu, diversele componente ale cheltuielilor, care formează costul mărfurilor vândute, se constată concomitent cu venitul obținut din vânzarea mărfurilor. Însă aplicarea regulii concordanței în prezentele baze nu permite constatarea în bilanțul contabil a postului care nu corespunde definirii activelor sau datoriilor.

92. În cazurile când se prevede că avantajele economice vor fi obținute în decursul câtorva perioade de gestiune, iar legătura cu venitul poate fi determinată în accepția largă a cuvîntului sau indirect, cheltuielile se constată în raportul privind rezultatele financiare în baza procedurilor sistematice raționale de repartizare. Aceasta deseori este necesar la constatarea cheltuielilor legate de utilizarea activelor, cum sînt bunurile imobile, clădirile și utilajul, fondul comercial, brevetele și emblemele comerciale. În aceste cazuri cheltuielile se consideră ca amortizare sau uzură. Procedurile de repartizare sînt create pentru a constata cheltuielile în perioadele de gestiune în decursul cărora avantajele economice aferente acestor posturi se cheltuiesc sau se epuizează.

93. Cheltuielile se constată imediat în raportul privind rezultatele financiare în cazurile când cheltuielile nu stimulează obținerea unor avantaje economice în viitor sau când aceste avantaje nu pot fi supuse evaluării și acestea nu se evaluează în scopul constatării în bilanțul contabil în calitate de activ.

94. Cheltuielile se constată imediat în raportul privind rezultatele financiare în cazurile când datoriile sînt asumate fără constatarea activului și când survin datorii privind garanția calității articolului.

Evaluarea elementelor rapoartelor financiare

95. Evaluarea este un proces de determinare a sumei bănești în baza căreia elementele raportului financiar trebuie să fie constatate și introduse în bilanțul contabil și în raportul privind rezultatele financiare. Acest proces include alegerea unei baze determinate de evaluare.

96. O serie de diferite baze de evaluare se utilizează în rapoarte financiare în diferite grade și îmbinări. Acestea cuprind următoarele noțiuni:

a) Valoarea de intrare - activele se înregistrează în rapoarte la suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora plătite, fie la valoarea venală stabilită conform acordului dintre părți în timpul procurării lor. Datoriile se înregistrează la suma intrărilor primite în schimbul datoriei sau în anumite împrejurări (de exemplu, impozitele pe venit) - la suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora, care vor fi plătite pentru îndeplinirea obligației (datorii) în cazul derulării normale a activității întreprinderii.

b) Valoarea curentă - activele se înregistrează în rapoarte la suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora care trebuie să fie plătite în cazul când acest activ sau activul similar a fost procurat recent. Pasivele se înregistrează la suma nescontată a mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora, care este necesară pentru achitarea datoriei în prezent.

c) Valoarea realizabilă (valoarea de decontare) - activele se înscriu în rapoarte la suma mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora, care poate fi primită din vânzare la ieșirea ordinară. Pasivele se înscriu în rapoarte la valoarea de decontare care reprezintă suma nescontată a mijloacelor bănești sau a echivalentelor acestora, care sînt necesare pentru stingerea datoriilor în cazul derulării normale a activității întreprinderii.

d) Valoarea actuală - activele se înregistrează în rapoarte la valoarea scontată actuală care reprezintă suma mijloacelor bănești nete viitoare, care trebuie să genereze active în cazul funcționării normale a întreprinderii. Pasivele se înregistrează în rapoarte la valoarea scontată actuală care reprezintă suma defalcărilor nete viitoare ale mijloacelor bănești, care pot fi utilizate pentru stingerea datoriilor în cazul derulării normale a activității întreprinderii.

97. Drept bază de evaluare a elementelor rapoartelor financiare la pregătirea lor servește valoarea de intrare a acestora. De obicei, aceasta se combină cu alte baze de evaluare. De exemplu, la evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale se alege valoarea cea mai mică dintre două valori: costul sau valoarea venală. Titlurile de valoare care

circulă pe piață se înregistrează la valoarea de piață menționată, iar datoriile privind asigurarea cu pensii - la valoarea actuală. Mai mult ca atât, unele întreprinderi iau ca bază valoarea curentă în schimbul variantei de evidență bazate pe valoarea de intrare, cu ajutorul căreia este imposibil de a reflecta efectul modificării prețurilor la activele nebănești.

Concepția capitalului și menținerii lui la nivelul
prestabilit

Noțiunea și concepția capitalului

98. Conform noțiunilor financiare de capital adoptate, cum sînt banii investiți sau capacitatea de cumpărare investită capitalul este sinonimul activelor nete sau al mijloacelor proprii ale întreprinderii. Conform noțiunii fizice a capitalului (cum este, de exemplu, capacitatea de producție) capitalul se examinează ca productivitate a activității întreprinderii, care se bazează, de exemplu, pe cantitatea producției fabricate într-o zi.

99. La alegerea unei concepții adecvate a capitalului întreprinderea trebuie să se bazeze pe necesitățile utilizatorilor de rapoarte financiare. Astfel, dacă utilizatorii rapoartelor financiare, în primul rînd, sînt interesați în menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a acestuia trebuie să fie adoptată concepția financiară a capitalului. Însă, dacă utilizatorii se interesează, în special, de problemele legate de capacitatea de producție a întreprinderii, trebuie să fie utilizată noțiunea fizică a capitalului. Noțiunea aleasă arată scopul care este necesar de atins la determinarea profitului, chiar în cazul cînd există anumite dificultăți în aplicarea noțiunii în cauză.

Noțiunile de menținere a capitalului și
de determinare a profitului

100. Noțiunile de capital, enunțate în paragraful 98, fundamentează următoarele noțiuni de menținere a capitalului la nivelul prestabilit:

a) Menținerea financiară a capitalului. Conform acestei noțiuni profitul se formează numai în cazul cînd suma financiară (bănească) a activelor nete la finele perioadei de gestiune depășește suma financiară (bănească) a activelor nete la începutul perioadei de gestiune după deducerea oricăror repartizări ale profitului între proprietari sau a contribuțiilor acestora în cursul perioadei de gestiune. Menținerea financiară a capitalului poate fi evaluată sau în unități bănești nominale, sau în unități care au o putere de cumpărare constantă.

b) Menținerea fizică a capitalului. Conform acestei noțiuni profitul se formează numai în cazul cînd productivitatea fizică (sau capacitatea operațională) a întreprinderii (resursele sau fondurile necesare pentru asigurarea acestei capacități) la finele perioadei de gestiune depășește productivitatea fizică la începutul perioadei de gestiune după scăderea oricăror repartizări ale venitului între proprietari sau ale contribuțiilor acestora în decursul perioadei de gestiune.

101. Noțiunea de menținere a capitalului depinde de determinarea capitalului pe care întreprinderea are intenția să-l mențină. Întreprinderea stabilește legătura între noțiunile de capital și profit și determină baza pentru măsurarea profitului. Aceasta este o condiție indispensabilă pentru evidențierea distincției între încasările din capital și încasările capitalului. Numai aflusul activelor în depășirea sumei necesare pentru menținerea capitalului poate fi examinat ca profit, și în acest mod ca încasări din capital. Prin urmare, profitul este un sold care rămîne după deducerea cheltuielilor din venit (inclusiv corecțiile aferente menținerii capitalului, în cazurile cînd aceasta este necesar). Dacă cheltuielile depășesc veniturile, soldul este o pierdere netă.

102. Noțiunea de menținere fizică a capitalului impune adoptarea valorii curente în calitate de bază de evaluare. Noțiunea de menținere financiară a capitalului nu impune utilizarea

unei anumite baze de evaluare, însă alegerea acesteia depinde de tipul capitalului financiar, pe care întreprinderea intenționează să-l mențină.

103. Distincția principală dintre două noțiuni de menținere a capitalului constă în tratarea rezultatelor modificărilor în prețurile activelor și datoriilor întreprinderii. Se consideră că întreprinderea și-a menținut capitalul său în cazul când la finele perioadei de gestiune ea are același capital care l-a avut la începutul perioadei de gestiune. Orice sumă, ce depășește suma care este necesară pentru menținerea capitalului la începutul perioadei, constituie profit.

104. În conformitate cu noțiunea de menținere a capitalului financiar, în care capitalul se determină, recalculându-se în unități bănești nominale, profitul constituie creșterea capitalului bănesc nominal în perioada de gestiune. Astfel, majorările de prețuri la active în cursul perioadei de gestiune, de obicei numite venituri din posesiune, constituie în mod conceptual profituri. Însă acestea nu pot fi constatate pînă cînd activele nu vor fi transmise în cursul operației de schimb. În cazul cînd noțiunea de menținere financiară a capitalului se determină în unități constante ale puterii de cumpărare, profitul constituie sporirea puterii de cumpărare investite în decursul perioadei de gestiune. Astfel, numai o parte din majorarea prețurilor la active se consideră profit. Cealaltă parte a majorării se consideră ca corecție a menținerii capitalului și, prin urmare, ca o parte din mijloacele proprii.

105. În conformitate cu noțiunea de menținere fizică a capitalului în cazurile cînd capitalul se determină ca capacitate productivă fizică profitul reprezintă creșterea capitalului în decursul perioadei de gestiune. Toate modificările în prețuri referitoare la activele și datoriile întreprinderii se consideră ca modificări în evaluarea capacității productive fizice a întreprinderii și, prin urmare, sînt tratate ca corecții ale menținerii capitalului, care constituie o parte din mijloacele proprii, dar nu profit.

106. Prin alegerea bazelor pentru estimarea și definirea noțiunii de menținere a capitalului se stabilește modelul contabilității, utilizat la întocmirea rapoartelor financiare. Diversele modele de contabilitate indică diferite grade de importanță și fiabilitate. Prin urmare, conducerea trebuie să găsească concordanța între importanță și fiabilitate. Prezentele baze pot fi aplicate unui șir de modele de contabilitate și asigură pregătirea și prezentarea rapoartelor financiare în conformitate cu modelul ales.