

**ÎNCHIDEREA EXERCITIULUI
FINANCIAR 2018**

**ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR
FINANCIARE ANUALE
INDIVIDUALE**

INTRODUCERE

Prezentul suport de curs cuprinde o selecție de prevederi cuprinse în *OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare* și în *OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, precum și unele înregistrări contabile ce pot fi efectuate în funcție de situația fiecărei entități.

În ceea ce privește exemplele prezentate, acestea au fost concepute astfel încât să pună în evidență modul de aplicare a unei prevederi contabile (de ex.: elementele costului, evaluarea, valoarea amortizabilă), astfel că aspectele fiscale privind TVA nu sunt tratate, iar în unele cazuri nu este prezentată întreaga succesiune de operațiuni care are loc în timp.

Orice decizie luată de entități cu privire la contabilizarea operațiunilor economico – financiare trebuie să se bazeze pe prevederi legale, în general, pe prevederi cuprinse în reglementările contabile aplicabile.

Autorul nu oferă nici o garanție, explicită sau implicită, cu privire la acuratețea sau integralitatea informațiilor cuprinse în acest material și nu își asumă nicio responsabilitate pentru eventualele consecințe legate de hotărâri ale specialiștilor/entităților de a acționa sau nu, pe baza informațiilor cuprinse în material.

Informațiile cuprinse în prezentul material nu pot constitui bază sau justificare pentru acțiuni sau operațiuni contabile într-un anumit sens.

dr. ec. Georgeta Petre

**ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE
ANUALE INDIVIDUALE LA 31 DECEMBRIE 2018
ÎN CONFORMITATE CU REGLEMENTĂRILE
CONTABILE PRIVIND SITUAȚIILE FINANCIARE
ANUALE INDIVIDUALE ȘI SITUAȚIILE
FINANCIARE ANUALE CONSOLIDATE,
APROBATE PRIN ORDINUL MINISTRULUI
FINANȚELOR PUBLICE NR. 1.802/2014,
CU MODIFICĂRILE ULTERIOARE**

Categorii de entități raportoare

(1) În funcție de criteriile de mărime, entitățile prevăzute de prezentele reglementări se grupează în trei categorii, astfel: microentități; entități mici; entități mijlocii și mari.

(2) Microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) *totalul activelor: 1.500.000 lei (echivalentul a 338.310 euro);*
- b) *cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei (echivalentul a 676.620 euro);*
- c) *numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.*

Pentru această categorie de entități se aplică, de asemenea, prevederile cap. 12 "Dispoziții privind scutirile și restricțiile aplicabile scutirilor".

(3) Entitățile mici sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) *totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);*
- b) *cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);*
- c) *numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.*

(4) Entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) *totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);*
- b) *cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);*
- c) *numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.*

Pentru determinarea valorii în lei a sumelor prevăzute la pct. 9 s-a utilizat cursul valutar de 1 euro = 4,4338 lei, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013.

(Pct. 9 alin. (1) - (4) din OMFP nr. 1.802/2014)

1) În funcție de criteriile de mărime, grupurile se împart în două categorii, astfel: grupuri mici și mijlocii, respectiv grupuri mari.

(2) *Grupurile mici și mijlocii sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:*

- a) totalul activelor: 105.000.000 lei (echivalentul a 23.681.717 euro);
- b) cifra de afaceri netă: 210.000.000 lei (echivalentul a 47.363.435 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

(3) *Grupurile mari sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:*

- a) totalul activelor: 105.000.000 lei (echivalentul a 23.681.717 euro);
- b) cifra de afaceri netă: 210.000.000 lei (echivalentul a 47.363.435 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

(4) Determinarea valorii criteriilor de mărime prevăzute la prezentul punct se bazează doar pe indicatorii corespunzători societății-mamă și filialelor cuprinse în consolidare. La stabilirea criteriilor de mărime, societatea-mamă poate să nu ia în considerare filialele pe care intenționează să le excludă din consolidare în baza oricărei situații prevăzute la pct. 504.

(Pct. 10 alin. (1) - (4) din OMFP nr. 1.802/2014)

Formatul situațiilor financiare anuale conform OMFP nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare

Microentitățile întocmesc situații financiare anuale în condițiile prevăzute la secțiunea 12.1 "Scutiri pentru microentități".

(Pct. 20 alin. (1) din OMFP nr. 1802/2014)

(1) Cu respectarea prevederilor alin. (2) al prezentului punct, microentitățile nu au obligația elaborării notelor explicative la situațiile financiare anuale, prevăzute la pct. 468 și 469.

(2) Microentitățile prezintă informațiile prevăzute la pct. 468 lit. a), d) și e) și pct. 491 alin. (2) lit. c).

(Pct. 576 alin. (1) - (2) din OMFP nr. 1.802/2014)

În notele explicative la situațiile financiare, toate entitățile prezintă, în plus față de informațiile cerute conform altor dispoziții ale prezentelor reglementări, informații referitoare la următoarele:

- a) politicile contabile adoptate, inclusiv:
 - bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente;
 - conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de prezentele reglementări;
 - orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;

d) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate;

e) suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;

(Pct. 468 lit. a), d) și e) din OMFP nr. 1.802/2014)

(2) Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informații despre:

c) informații privind achizițiile propriilor acțiuni, și anume:

- motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar;
- numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, echivalentul contabil al acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
- în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor;
- numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, echivalentul contabil al tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;

(Pct. 491 alin. (2) lit. c) din OMFP nr. 1.802/2014)

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

(Pct. 24 din OMFP nr. 1.802/2014)

(2) **Entitățile mici** întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat,
- cont de profit și pierdere,
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

(3) Bilanțul prescurtat are formatul prevăzut la pct. 451.

(4) Opțional, entitățile mici pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

(Pct. 20 alin. (2) - (4) din OMFP nr. 1.802/2014)

Entitățile mijlocii și mari precum și entitățile de interes public întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

(Pct. 21 din OMFP nr. 1.802/2014)

(1) **În cazul entităților nou-înființate**, acestea pot întocmi pentru primul exercițiu financiar de raportare situațiile financiare anuale prevăzute fie la pct. 20, fie la pct. 21 sau în formatul aplicabil microentităților.

(2) Pentru al doilea exercițiu financiar de raportare, aceste entități analizează indicatorii determinați din situațiile financiare ale anului precedent și indicatorii determinați pe baza datelor din contabilitate și a balanței de verificare încheiate la sfârșitul exercițiului financiar curent, întocmind situații financiare anuale în funcție de criteriile de mărime înregistrate.

(3) Prevederile prezentului punct nu se aplică entităților de interes public.
(Pct. 22 alin. (1) - (3) din OMFP nr. 1.802/2014)

Ministerul Finanțelor Publice și alte autorități de reglementare pot solicita entităților mijlocii și mari să prezinte în situațiile financiare anuale unele informații suplimentare față de cele care trebuie prezentate în concordanță cu prezentele reglementări.

(Pct. 27 din OMFP nr. 1.802/2014)

Principii generale de raportare financiară

- Principiul continuității activității
- Principiul permanenței metodelor
- Principiul prudenței
- Principiul contabilității de angajamente
- Principiul intangibilității
- Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii
- Principiul necompensării
- Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză
- Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție
- Principiul pragului de semnificație

Politici contabile

(1) Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat (contul 1173 “Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”), dacă efectele modificării pot fi cuantificate.

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

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

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

(Pct. 63 alin. (1) - (4) din OMFP nr. 1.802/2014)

Corectarea erorilor în contabilitate

(1) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”).

(3) Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile ne semnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere.

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

(Pct. 67 alin. (1) - (4) din OMFP nr. 1.802/2014)

Estimări în contabilitate

(1) Ca rezultat al incertitudinilor inerente în desfășurarea activităților, unele elemente ale situațiilor financiare anuale nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Se pot solicita, de exemplu, estimări ale: clienților incerti; uzurii morale a stocurilor; duratei de viață utile, precum și a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile etc.

(2) Procesul de estimare implică raționamente bazate pe cele mai recente informații credibile avute la dispoziție. O estimare poate necesita revizuirea dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unei mai bune experiențe. Prin natura ei, revizuirea unei estimări nu reprezintă corectarea unei erori.

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

- perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă (de exemplu, ajustarea pentru clienți incerti); sau
- perioadei în care are loc modificarea și al perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect și asupra acestora (de exemplu, durata de viață utilă a imobilizărilor corporale).

(Pct. 70 alin. (1), (2) și (4) din OMFP nr. 1.802/2014)

Evenimente ulterioare datei bilanțului

(1) Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

(2) În accepțiunea prezentelor reglementări, prin autorizarea situațiilor financiare anuale se înțelege aprobarea acestora de către un consiliu director, administratori sau alte organe de conducere, potrivit organizării entității, în vederea înaintării lor spre aprobare, conform legii.

(3) Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele ce au loc până la data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere, chiar dacă acele evenimente au loc după declararea publică a profitului sau a altor informații financiare selectate.

(Pct. 72 alin. (1) - (3) din OMFP nr. 1.802/2014)

(2) Exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare și care impun ajustarea de către entitate a valorilor recunoscute în situațiile sale financiare sau recunoașterea de elemente ce nu au fost anterior recunoscute sunt următoarele:

a) soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că o entitate are o obligație prezentă la data bilanțului. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaște un nou provizion. Ca urmare, entitatea nu prezintă o datorie contingentă;

b) falimentul unui client, survenit ulterior datei bilanțului, confirmă de obicei că la data bilanțului exista o pierdere aferentă unei creanțe comerciale și, în consecință, entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanței comerciale;

c) descoperirea de fraude sau erori ce arată că situațiile financiare anuale sunt incorecte;

d) vânzarea stocurilor după perioada de raportare poate fi o probă a valorii realizabile nete la finalul perioadei de raportare;

e) determinarea ulterioară perioadei de raportare a costului activelor cumpărate sau a încasărilor din activele vândute înainte de finalul perioadei de raportare (de exemplu, reduceri comerciale și financiare acordate, respectiv primite, după încheierea exercițiului financiar);

f) determinarea ulterioară perioadei de raportare a valorii primelor și a altor drepturi convenite angajaților pentru exercițiul financiar încheiat, dacă entitatea are obligația de a plăti aceste sume.

(Pct. 73 alin. (2) din OMFP nr. 1.802/2014)

(1) În cazul evenimentelor ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale, entitatea nu își ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta acele evenimente ulterioare datei bilanțului.

(2) Un exemplu de eveniment ulterior datei bilanțului care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare anuale este diminuarea valorii de piață a valorilor mobiliare, în intervalul de timp dintre data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere.

(3) Dacă o entitate primește, ulterior datei bilanțului, informații despre condițiile ce au existat la data bilanțului, entitatea trebuie să actualizeze prezentările de informații ce se referă la aceste condiții, în lumina noilor informații.

(4) Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor. În consecință, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei bilanțului:

a) natura evenimentului; și

b) o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.

(Pct. 74 alin. (1) - (4) din OMFP nr. 1.802/2014)

Inventarierea anuală și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

Prevederi comune imobilizărilor corporale și necorporale

(pct. 85 alin. (1) și (2) din OMFP nr. 1.802/2014)

- evaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea de inventar, stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați;

* fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție

* corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, respectiv:

- pentru deprecieri definitive - prin înregistrarea unei amortizări suplimentare;

- pentru deprecieri reversibile - prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere sau pierderi de valoare.

Determinarea pierderilor din depreciere se efectuează:

(pct. 86 alin. (1) - (3) din OMFP nr. 1.802/2014)

- prin utilizarea diferitelor metode de evaluare;

- constatarea faptică la inventariere;

- utilizarea unor informații externe și interne care sunt analizate de conducerea societății;

a) informații din surse externe:

- scăderea semnificativă a valorii de piață a activului, mai mult decât deprecierea determinată de utilizarea acestuia;

- constatarea unor modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau probabilitatea apariției lor în mediul tehnologic, comercial, juridic, în care activează societatea.

b) surse interne de informații:

- uzură fizică sau morală constatată;
- modificări în modul de utilizare a imobilizărilor:
 - * imobilizarea devine neproductivă
 - * plan de restructurare
 - * plan de întrerupere a activelor
 - * planificarea cedării activului înainte de termenul planificat
- rezultatele economice ale imobilizării sunt mai slabe decât cele planificate:
 - * costuri pentru întreținere și exploatare a imobilizărilor, mai mari decât cele planificate;
 - * scăderea profitului sau creșterea pierderilor

Imobilizări necorporale

a) Inventariere

(pct. 11 din OMFP nr. 2.861/2009)

Inventarierea imobilizărilor necorporale se efectuează prin constatarea existenței și apartenenței acestora la entitățile deținătoare, iar în cazul brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică și al altor imobilizări necorporale este necesară dovedirea existenței acestora pe baza titlurilor de proprietate sau a altor documente juridice de atestare a unor drepturi legale.

b) Prezentarea în bilanț

(pct. 187 din OMFP nr. 1.802/2014)

O imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Tratamentul contabil al deprecierilor constatate la imobilizările necorporale

- înregistrarea ajustărilor pentru depreciere, distinct pentru fiecare imobilizare necorporală în parte:

6813	=	%
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		2903
		„Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare”
		2905
		„Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare”
		2906
		„Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”
		2908
		„Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale”

- înregistrarea reluării depreciilor, distinct pentru fiecare imobilizare necorporală în parte:

%	=	7813
2903		„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”
„Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare”		
2905		
„Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare”		
2906		
„Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”		
2908		
„Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale”		

- înregistrarea amortizării suplimentare în cazul constatării unor deprecieri ireversibile, distinct pentru fiecare imobilizare necorporală în parte:

6811	=	%
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”
		2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare”
		2806 „Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale”
		2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”
- înregistrarea deprecierii fondului comercial		
6817	=	2071
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial”		„Fond comercial pozitiv”

Notă: Deprecierea fondului comercial nu se reia ulterior la venituri.

Imobilizări corporale

a) Inventariere

(pct. 12 din OMFP nr. 2.861/2009)

Inventarierea terenurilor se efectuează pe baza documentelor care atestă dreptul de proprietate al acestora și a altor documente, potrivit legii.

Clădirile se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic al acestora.

Construcțiile și echipamentele speciale cum sunt: rețelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicații, căile ferate și altele similare se inventariază potrivit regulilor stabilite de deținătorii acestora.

b) Prezentarea în bilanț

(pct. 84 alin. (2); pct. 85 alin. (2); pct. 111 alin. (2); pct. 237 din OMFP nr. 1.802/2014)

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, societatea procedează la inventarierea imobilizărilor corporale. Evidențierea în contabilitate a deprecierei aferente imobilizărilor corporale se realizează diferit, în funcție de modalitatea de evaluare a acestora, astfel:

a) Pentru imobilizările corporale înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare

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

b) Pentru imobilizările corporale reevaluate, dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "Capital și rezerve", cu minimumul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala depreciere rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Imobilizările corporale trebuie prezentate în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare (amortizări și ajustări pentru depreciere reversibile).

În conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”, respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”, se evidențiază numai deprecierea aferentă imobilizărilor corporale a căror evidență este efectuată la cost și nu la valoare reevaluată.

Tratamentul contabil al deprecierei constatate la imobilizările corporale la inventariere:

Principalele documente: procesul-verbal cuprinzând rezultatele inventarierii, liste de inventariere, raport de evaluare în cazul evaluărilor efectuate de evaluatori independenți

a) înregistrarea ajustărilor pentru imobilizările corporale înregistrate la cost, în cazul deprecierei reversibile

$$\frac{6813}{\text{„Cheltuieli de exploatare privind}} = \frac{29X}{\text{Ajustări pentru deprecierea}}$$

ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		sau pierderea de valoare a imobilizărilor
b) reluarea ajustărilor înregistrate pentru imobilizări corporale evidențiate la cost		
29X	=	7813
Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor		Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

c) evidențierea ajustărilor pentru depreciere și a reluării acestora în cazul imobilizărilor corporale reevaluate este prezentată la subcapitolul “Tratamentul contabil în cazul reevaluării imobilizărilor corporale”

Reevaluarea imobilizărilor corporale

(pct. 102; pct. 103; pct. 109 alin. (1) și (2))

Reevaluarea – reprezintă tratamentul contabil alternativ permis pentru determinarea valorii imobilizărilor corporale la data bilanțului.

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

Valoarea justă a imobilizărilor corporale stabilită în urma reevaluării devine valoare amortizabilă a activelor respective de la începutul exercițiului financiar celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

La data reevaluării, amortizarea cumulată poate fi tratată în unul din următoarele moduri:

a) este recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată (în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice) – metoda bazată pe indici; sau

b) este eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare este recalculată la valoarea reevaluată a activului (în cazul imobilizărilor corporale reevaluate la valoarea lor de piață) – metoda bazată pe valori nete.

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat.

Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

În cazul terenurilor reevaluate, deoarece acestea nu se amortizează, întreaga rezervă din reevaluare, evidențiată în contul 105 „Rezerve din reevaluare”, va fi transferată în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, la cedare, respectiv scoatere din evidență.

Tratamentul contabil în cazul reevaluării imobilizărilor corporale

Documentele în baza cărora se efectuează înregistrarea în contabilitate – sunt rapoartele de evaluare întocmite de evaluatori autorizați, potrivit legii.

Înregistrări ce se efectuează în cazul reevaluării, cu mențiunea că **rezultatul reevaluării se înregistrează pe fiecare imobilizare corporală, în funcție de rezultatele stabilite de evaluator:**

a) **creștere** de valoare a unei imobilizări corporale:

21X	=	105
Imobilizări corporale		„Rezerve din reevaluare”

În cazul în care la o reevaluare anterioară a existat o cheltuială cu deprecierea acelei imobilizări corporale, înregistrarea creșterii de valoare a imobilizării se efectuează pe seama veniturilor, în limita deprecierei înregistrate anterior pe seama cheltuielilor:

21X	=	755
Imobilizări corporale		„Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”

În cazul în care creșterea de valoare a imobilizării depășește deprecierea înregistrată anterior și evidențiată în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”, diferența se înregistrează în contul 105:

21X	=	105
Imobilizări corporale		„Rezerve din reevaluare”

b) **descreștere** de valoare a imobilizărilor corporale:

- situația în care există sold creditor la contul 105 „Rezerve din reevaluare” aferent acelei imobilizări, la nivelul deprecierei constatate:

105 „Rezerve din reevaluare”	=	21X Imobilizări corporale
---------------------------------	---	------------------------------

- situația în care deprecierea este mai mare decât rezerva existentă sau nu există sold creditor la contul 105 “Rezerve din reevaluare” aferent acelei imobilizări corporale:

%	=	21X Imobilizări corporale	- <u>cu deprecierea imobilizării corporale</u>
105 „Rezerve din reevaluare” 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”			- cu deprecierea constatată în limita soldului creditor pentru imobilizarea respectivă - cu deprecierea care excede soldul contului 105

(pct. 62¹ din OMFP nr. 1802/2014)

Entitățile care, în baza prevederilor de la pct. 62, decid ca în cazul imobilizărilor corporale să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului, procedează la ajustarea sumelor evidențiate în contul 105 "Rezerve din reevaluare" în funcție de modalitatea în care, pe perioada în care a fost efectuată reevaluarea, au transferat sumele în rezultatul reportat (contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), după cum urmează:

a) entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat, pe măsura amortizării activului, închid rezerva din reevaluare (soldul contului 105 "Rezerve din reevaluare") pe seama imobilizării căreia îi corespunde rezerva respectivă (articol contabil 105 "Rezerve din reevaluare" = 21 x Imobilizări corporale);

b) entitățile care au avut ca politică contabilă transferul rezervei din reevaluare în contul de rezultat reportat, la scoaterea din evidență a imobilizării pentru care s-a constituit rezerva respectivă, procedează astfel:

- transferă din contul 105 "Rezerve din reevaluare" în contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" rezerva corespunzătoare sumelor amortizate din valoarea imobilizării;

- reduce valoarea imobilizării cu rezerva din reevaluare aferentă valorii care nu a fost amortizată (articol contabil 105 "Rezerve din reevaluare" = 21 x Imobilizări corporale).

Entitățile care modifică politica contabilă aplicabilă imobilizărilor corporale în sensul că decid să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului aplică prevederile alin. (1), prin excepție de la cerințele pct. 63 alin. (1).

Entitățile care, în baza prevederilor de la pct. 62, decid ca în cazul imobilizărilor corporale să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului, vor urmări ca aplicarea

acestei opțiuni să nu conducă la subevaluarea activelor respective, față de valoarea care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă acele imobilizări corporale nu ar fi fost reevaluate.

Prevederile prezentului punct se aplică indiferent dacă reevaluarea a fost efectuată prin aplicarea unui indice sau prin recalcularea valorii nete a imobilizării.

Nota: În cazul în care într-o clasă de active reevaluate unele imobilizări au înregistrat creșteri pe seama contului 105 se efectuează înregistrările de mai sus.

În cazul în care pentru unele imobilizări reevaluate s-au înregistrat deprecieri (681=212 până în 2014 inclusiv și 655=212 începând cu 2015) pentru aducerea la cost a valorii acestora se efectuează înregistrarea (212=781 sau 212=755) urmând ca repunerea deprecierii să se efectueze prin înregistrarea 6813 = 291.

Atenție la situațiile în care în urma revenirii la cost are loc o subevaluare a activelor prezentate în bilanț, în sensul că valoarea reală se îndepărtează semnificativ de valoarea prezentată în bilanț la cost. Reglementările contabile prevăd principiul imaginii fidele și faptul că societățile pot prezenta imobilizările la valoarea justă (reevaluată).

Pentru a constata dacă valorile rezultate în contabilitate la cost sunt apropiate de valorile reale de piață, societățile pot efectua o evaluare a activelor cu un evaluator autorizat.

Reevaluările realizate în baza unor acte normative au regimul prevăzut de acele acte normative.

Imobilizări financiare

Titluri pe termen lung

a) Inventariere

(pct. 30 din OMFP nr. 2.861/2009)

Inventarierea titlurilor pe termen scurt și lung se efectuează pe baza documentelor care atestă deținerea acestora (registrul acționarilor, documente care au stat la baza achiziției sau primirii cu titlu gratuit), cu respectarea legislației în vigoare.

b) Prezentare în bilanț

(pct. 91 alin. (2) din OMFP nr. 1.802/2014)

Titlurile pe termen lung (acțiuni și alte investiții financiare) se evaluează la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

(pct. 267 din OMFP nr. 1.802/2014)

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Înregistrarea ajustărilor pentru pierdere de valoare a imobilizărilor financiare:

1. înregistrarea ajustărilor pentru pierdere de valoare, la închiderea exercițiului financiar, aferente imobilizărilor financiare:

6863	=	296
„Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”		„Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

2. înregistrarea reluării la venituri a ajustărilor pentru pierdere de valoare a imobilizărilor financiare:

296	=	7863
„Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”		„Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

Active circulante

Stocuri

a) Inventariere

(pct. 15 din OMFP nr. 2.861/2009)

Stabilirea stocurilor faptice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective.

La lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare și măsurare, conținutul vaselor - stabilit în funcție de volum, densitate, compoziție etc. - se verifică prin scoaterea de probe din aceste vase, ținându-se seama de densitate, compoziție și de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz.

Materialele de masă ca: ciment, oțel beton, produse de carieră și balastieră, produse agricole și alte materiale similare, ale căror cântărire și măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice.

În listele de inventariere a materialelor prevăzute la alineatele precedente se menționează modul în care s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculelor respective.

b) Evaluarea la inventar a stocurilor

(pct. 88 alin. (1) - (3) din OMFP nr. 1.802/2014)

Activele de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție.

În înțelesul prezentelor reglementări, prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

Tratamentul contabil al deprecierei stocurilor

- Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, cu ocazia inventarierii:

6814	=	39X
„Cheltuieli de exploatare privind		Ajustări pentru deprecierea

ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		stocurilor și producției în curs de execuție
- Înregistrarea anulării ajustărilor sau diminuarea lor:		
39X	=	7814
Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”

Creanțe și datorii

a) Inventarierea creanțelor și datoriilor

(pct. 28 din OMFP nr. 2.861/2009)

Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi potrivit punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme și se sancționează potrivit legii.

În situația entităților care efectuează decontarea creanțelor și obligațiilor pe bază de deconturi interne sau deconturi externe periodice confirmate de către parteneri, aceste documente pot ține locul extraselor de cont confirmate.

b) Evaluarea și prezentarea în bilanț a creanțelor și datoriilor

(pct. 89 alin. (1) - (3) din OMFP nr. 1.802/2014)

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

Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

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

Prevederi generale privind creanțele și datoriile

(pct. 310 alin. (1)- (5), pct. 311 alin. (1) - (2), pct. 312 alin. (1), pct. 313 alin. (1) și (2), pct. 314 alin. (1), pct. 317 alin. (1), pct. 318, pct. 319, pct. 321, pct. 322, pct. 323)

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate.

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

Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 „Clienți - facturi de întocmit”), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

În baza contabilității de angajamente, entitatea trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

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

În conturile de terți se înregistrează distinct operațiunile de scontare, forfetare și alte operațiuni, efectuate cu instituții de credit.

Operațiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de primit sau de plătit, după caz.

Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată.

Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută, cu respectarea prevederilor pct. 317 - 324 (referitoare la operațiuni în valută) din reglementări, astfel:

→ O tranzacție în valută – este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când entitatea:

- a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
- b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau
- c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută.

→ Cursul de schimb valutar – este raportul de schimb dintre două monede.

→ Diferența de curs valutar – este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

Creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută din punct de vedere al modului de contabilizare.

→ O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii.

→ În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data acordării finanțării. În situația în care data acordării finanțării este zi nebanară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia.

Același tratament se aplică și în cazul datoriilor de leasing financiar în lei, cu decontare în funcție de cursul unei valute.

→ Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

→ Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea lună.

Atunci când creanța sau datoria este decontată într-o lună ulterioară, diferența recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni

Evaluare

(pct. 325 alin. (1) - (3), pct. 328, pct. 329 alin. (1) și (2))

La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Pentru ultima zi a lunii se efectuează atât contabilizarea tranzacțiilor în valută, cât și evaluarea lunară la cursul Băncii Naționale a României, utilizându-se:

a) pentru contabilizarea tranzacțiilor efectuate în ultima zi a lunii, cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii;

b) cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară a lunii în cauză, pentru evaluarea creanțelor și datoriilor în valută, a disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditivele și depozitele în valută, existente în sold la sfârșitul lunii.

Prevederile de mai sus se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

În acest sens, în contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare.

În cadrul conturilor de furnizori și clienți, se grupează distinct datoriile și creanțele rezultate din tranzacțiile cu clauze de rezervă de proprietate.

(pct. 92 din OMFP nr. 1.802/2014)

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

Evidențierea în contabilitate a operațiunilor de evaluare a creanțelor în valuta

1. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar, cu ocazia evaluării lunare și la sfârșitul exercițiului financiar a creanțelor în valută:

%	=	765
4111		„Venituri din diferențe
„Clienți”		de curs valutar”
413		
„Efecte de primit de la clienți”		
418		
„Clienți - facturi de întocmit”		

2. Înregistrarea diferențelor favorabile de valoare, aferente creanțelor comerciale în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, cu ocazia evaluării acestora la sfârșitul lunii sau la închiderea exercițiului financiar:

%	=	768
4111		„Alte venituri financiare”
„Clienți”		
413		
„Efecte de primit de la clienți”		
418		
„Clienți - facturi de întocmit”		

3. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, aferente creanțelor comerciale în valuta, rezultate la decontarea acestora, cu ocazia evaluării acestora la sfârșitul lunii sau la închiderea exercițiului financiar:

665	=	%
„Cheltuieli din diferențe		4111
de curs valutar”		„Clienți”
		413
		„Efecte de primit de la clienți”
		418
		„Clienți - facturi de întocmit”

4. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de valoare, aferente creanțelor comerciale în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, la decontarea acestora, la evaluarea la sfârșitul lunii sau la închiderea exercițiului financiar:

668	=	%
„Alte cheltuieli financiare”		4111
		„Clienți”
		413
		„Efecte de primit de la clienți”
		418
		„Clienți - facturi de întocmit”

5. Înregistrarea reducerilor comerciale acordate clienților ulterior facturării:

709	=	4111
„Reduceri comerciale acordate”		„Clienți”

6. Înregistrarea clienților incerți sau în litigiu:

4118	=	4111
„Clienți incerți sau în litigiu”		„Clienți”

7. Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor comerciale, constatate cu ocazia inventarierii sau suplimentare acestora:

6814	=	491
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”

8. Înregistrarea diminuării sau anulării ajustărilor pentru depreciere, constituite anterior:

491	=	7814
„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”

9. Înregistrarea scăderii din evidență a creanțelor comerciale, ca urmare a imposibilității încasării lor, în baza documentației aprobate de consiliul de administrație (creanțe prescrise sau în litigiu):

654	=	4118
„Pierderi din creanțe și debitori diverși”		„Clienți incerți sau în litigiu”

și înregistrarea în contul de ordine și evidență

Debit 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”

Trezorerie și alte valori

a) Inventariere

(pct. 29 din OMPP nr. 2.861/2009)

Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiele, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria entităților se inventariază în conformitate cu prevederile legale.

În cazul entităților care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, sunt avute în vedere informațiile aferente ultimei zile a exercițiului financiar astfel ales.

Disponibilitățile în lei și în valută din casieria entității se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți privind exercițiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul și cu cele din contabilitate.

b) Prezentarea în bilanț

(pct. 90 alin. (1) – (3); pct. 94 lit. a); pct. 315 alin. (1) și (2))

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

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

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții și altele asemenea se face la valoarea lor nominală.

În cazuri unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

La fiecare dată a bilanțului elementele monetare exprimate în valută trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Prin **elemente monetare** se înțelege disponibilitățile bănești și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligația de a plăti un număr fix sau determinabil de unități monetare.

Tratamente contabile privind evaluarea lunară și la sfârșitul exercițiului financiar a disponibilităților în valută

1. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută:

%	=	765
5124		„Venituri din diferențe de curs valutar”
„Conturi la bănci în valută”		
5314		
„Casa în valută”		
5414		
„Acreditiv în valută”		

2. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților în valută:

665	=	%
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		5124
		„Conturi la bănci în valută”
		5314
		„Casa în valută”
		5414
		„Acreditiv în valută”

Investiții pe termen scurt

a) Inventariere

(pct. 30 din OMFP nr. 2.861/2009)

Inventarierea titlurilor pe termen scurt și lung se efectuează pe baza documentelor care atestă deținerea acestora (registrul acționarilor, documente care au stat la baza achiziției sau primirii cu titlu gratuit), cu respectarea legislației în vigoare.

b) Prezentarea în bilanț

(pct. 91 alin. (1); pct. 326 lit. b))

Evaluarea prevăzută la pct. 325 din reglementări (evaluare lunară) se aplică și în cazul depozitelor bancare constituite în valută (contul 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”).

Titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate, la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Tratamente contabile privind evaluarea la sfârșitul exercițiului financiar a investițiilor pe termen scurt

Înregistrarea diferențelor de curs valutar aferente depozitelor bancare pe termen scurt, în valută, la sfârșitul lunii sau la încheierea exercițiului financiar:

- diferențe favorabile de curs valutar

508	=	765
„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”		„Venituri din diferențe de curs valutar”

sau

- diferențe nefavorabile de curs valutar

665	=	508
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”

a) Evaluarea acțiunilor și a altor investiții financiare pe termen scurt tranzacționate la sfârșitul exercițiului, în vederea prezentării în bilanț:

-înregistrarea diferenței între valoarea de înregistrare și valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare în cazul titlurilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată

- diferență pozitivă:

%	=	768
501		„Alte venituri financiare”
„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		
508		
„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”		

- diferență negativă:

668	=	%
„Alte cheltuieli financiare”		501
		„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”
		508
		„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”

b) Evaluarea titlurilor neadmise la tranzacționare pe o piață reglementată

Nu se înregistrează plus de valoare.

Pentru pierderea de valoare se înregistrează ajustări pe seama cheltuielilor:

6864	=	59X
„Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante”		Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

Datorii pe termen scurt/lung

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când:

- a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau
- b) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.
(pct. 360 alin. (1) și (2) din OMFP nr. 1.802/2014)

a) Inventariere

(pct. 28 alin. (1) din OMFP nr. 2.861/2009)

Obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor creditoare ale conturilor de datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme și se sancționează potrivit legii.

b) Evaluarea la inventar

(pct. 89 alin. (1) și (3) din OMFP nr. 1.802/2014)

Evaluarea la inventar a datoriilor entității se face la valoarea lor probabilă de plată.

Evaluarea datoriilor entității exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar

Tratamente contabile privind evaluarea datoriilor la închiderea exercițiului financiar

1. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar la evaluarea la finele lunii, la închiderea exercițiului financiar și la decontare:

%	=	%
665		167
„Cheltuieli din diferențe		„Alte împrumuturi și datorii asimilate“
de curs valutar“		401
668		„Furnizori“
„Alte cheltuieli financiare“		404
		„Furnizori de imobilizări“
		462
		„Creditori diverși“

2. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar la evaluarea la finele lunii, la închiderea exercițiului financiar și la decontare:

%	=	%
167		765
„Alte împrumuturi și datorii asimilate“		„Venituri din diferențe de curs valutar”
401		768
„Furnizori”		„Alte venituri financiare”
404		
„Furnizori de imobilizări“		
462		
„Creditori diverși		

Provizioane

Recunoașterea provizioanelor

(pct. 369 alin. (1) și (2); pct. 370 alin. (1) și (2); pct. 371; pct. 372 alin. (1); pct. 373; pct. 374 alin. (1) - (3); pct. 375 alin. (1); pct. 376)

Definiție provizioane. Criterii de recunoaștere

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea. Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile.

Valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia.

Provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.

Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorii activelor.

Provizioanele se disting de ajustări ale valorii activelor prin faptul că reprezintă datorii și sunt prezentate distinct în bilanț și în notele explicative la situațiile financiare, spre deosebire de ajustări care se scad din valoarea activelor, astfel că activele sunt prezentate în bilanț la valoarea netă.

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare deoarece aceste pierderi viitoare nu corespund definiției unei datorii și nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a provizioanelor.

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Condiții pentru recunoașterea unui provizion:

- entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și

- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei.

Înregistrarea unui provizion presupune existența unei obligații curente legale sau implicate.

Obligația legală este obligația care rezultă dintr-un contract (în mod explicit sau implicit), din legislație sau alt efect al legii.

Obligația implicită – este obligația care rezultă din acțiunile entității în cazul în care:

- prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități; și

- ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea că își va onora acele responsabilități.

Distincția între provizioane și datorii contingente (pct. 359)

Distincția dintre provizioane și alte obligații este conferită de gradul de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei; nu se constituie provizioane decât pentru cheltuieli (ieșiri de beneficii) certe. Celelalte elemente reprezintă datorii contingente și se prezintă în notele explicative la situațiile financiare.

Datoriile contingente sunt:

- obligații posibile, apărute ca urmare a unor evenimente anterioare și a căror existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unui sau a mai multor evenimente incerte;

- obligații curente, care nu pot fi recunoscute deoarece nu este sigură necesitatea existenței unor resurse pentru stingerea lor sau pentru că nu pot fi evaluate fidel.

Prevederi specifice anumitor tipuri de provizioane

(pct. 232; pct. 379; pct. 381; pct. 382; pct. 383; pct. 384; pct. 385; pct. 386)

Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale

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

Provizioanele pentru pensii – se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajații au părăsit entitatea. Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabilește, de regulă, de către specialiști în domeniu. La determinarea lor se ține seama de vârsta, vechimea în muncă și rotația personalului în cadrul societății.

Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie.

Provizioanele pentru impozite – se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorii în relația cu statul.

Aceste provizioane pot fi constituite, pentru:

- diferențe de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate;
- impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanță;
- rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora;
- alte situații care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

Provizioane pentru terminarea contractului de muncă

Provizioanele pentru terminarea contractului de muncă se constituie pentru obligațiile asumate de entitate în relație cu angajații, pentru terminarea contractului de muncă, de exemplu, obligații rezultate din contractul colectiv de muncă, de a plăti o sumă în corelare cu numărul de ani lucrați în entitate.

Aceste provizioane se recunosc atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.

Provizioane în legătură cu acorduri de concesiune

Acest provizion se constituie atunci când operatorul unei infrastructuri operate în baza unui contract de cesiune are obligația de a întreține și reabilita infrastructura.

Provizioane pentru contracte cu titlu oneros

Dacă entitatea are un contract cu titlu oneros, obligația contractuală actuală prevăzută în contract trebuie recunoscută și evaluată ca provizion.

Un *contract cu titlu oneros* reprezintă un contract în care costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din contractul în cauză.

Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieșire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului și eventualele compensații sau penalități generate de neîndeplinirea contractului.

Provizioane pentru litigii, amenzi, penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte

Aceste provizioane se constituie pentru datorii existente la data bilanțului ca urmare a unor litigii încă nesoluționate, penalități contractuale în relația cu terții pe care societatea le datorează dar care sunt contestate sau fac obiectul unor acțiuni în instanță.

Provizioane pentru restructurare

Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situații:

- a) vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
- b) închiderea unor sedii ale entității;
- c) modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul activităților entității.

În cazul în care restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaște atât în situațiile financiare anuale individuale ale entității din grup afectate de restructurare, cât și în cele consolidate.

Provizioanele de restructurare, în cazul unei obligații legale, se constituie cu respectarea condițiilor generale de recunoaștere a provizioanelor și a prevederilor legale.

Entitatea are o obligație implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condițiile generale de recunoaștere a provizioanelor și entitatea:

a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puțin:

- activitatea sau partea de activitate la care se referă;
- principalele locații afectate de planul de restructurare;
- numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității, distribuția și posturile acestora;
- cheltuielile implicate; și
- data de la care se va implementa planul de restructurare; și

b) a provocat celor afectați o așteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării aceluși plan sau prin anunțarea principalelor sale caracteristici celor afectați de acesta.

În cazul în care entitatea începe un plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data bilanțului, dacă restructurarea este semnificativă și neprezentarea ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, este necesară prezentarea de informații în acest sens.

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, și anume cele care:

- sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare; și
- nu sunt legate de desfășurarea continuă a activității entității.

Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele legate de:

- recalificarea sau mutarea personalului permanent;
- marketing; sau
- investițiile în noi sisteme și rețele de distribuție.

Provizioane pentru prime reprezentând participarea personalului la profit constituite potrivit Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor.

Provizioane pentru garanții acordate în perioada de service și garanție constituite în baza contractelor sau a practicii societății în relația cu clienții.

Evaluarea provizioanelor

(pct. 370 alin. (1) și (2); pct. 387 alin. (1) – (3), (5); pct. 388 alin. (3); pct. 389)

Provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente.

Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care entitatea ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea obligației la data bilanțului sau pentru transferarea acesteia unei terțe părți la acel moment.

Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației.

Actualizarea provizioanelor se efectuează de către persoane specializate, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar pentru care se impune o asemenea actualizare. Rata de actualizare utilizată trebuie să reflecte evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei.

Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de legislația fiscală.

Câștigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare la evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului.

Principalele operațiuni privind evidențierea în contabilitate a provizioanelor

Înregistrarea în contabilitate a constituirii și majorării provizioanelor se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, iar diminuarea sau anularea acestora, pe seama conturilor de venituri. Fac excepție de la această regulă provizioanele constituite pentru costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizărilor corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului pe care sunt poziționate imobilizările corporale.

Înregistrarea provizioanelor constituite pe seama conturilor de cheltuieli:

- a) înregistrarea constituirii provizioanelor și a majorării valorii provizioanelor existente, pe feluri de provizioane:

6812	=	151X
„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		Provizioane

- b) înregistrarea diminuării sau anulării provizionului constituit, atunci când fie nu mai există datoria pentru care acesta a fost constituit, fie datoria a devenit certă și se înregistrează în contul corespunzător de datorii, respectiv cheltuieli (de exemplu: 6581 „Despăgubiri, amenzi și penalități” sau înregistrarea cheltuielilor cu primele din profit, cont 644 „Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit”):

151X	=	7812
Provizioane		„Venituri din provizioane”

- c) înregistrarea creanțelor reprezentând sume ce urmează a fi încasate de la terțe părți în legătură cu cheltuielile efectuate de societate, legate de provizioanele constituite (compensarea unor cheltuieli):

461	=	758
„Debitori diverși”		„Alte venituri din exploatare”

Înregistrarea creanței are loc atunci când societatea are dreptul de a încasa (nu la încasare).

Subvenții

Categorii de subvenții

(pct. 392 alin. (1), pct. 394 alin. (1) - (3), pct. 395, pct. 402 alin. (3), pct. 393)

În categoria subvențiilor se cuprind **subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor**. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate .

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.

În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit și pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subvenții se prezintă în contul de profit și pierdere ca o corecție a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții.

Reguli privind subvențiile:

(pct. 398 alin. (1), pct. 402 alin. (1), pct. 398 alin. (2), pct. 402 alin. (2), pct. 401, pct. 403, pct. 399 alin. (1), pct. 399 alin. (2), pct. 399 alin. (3), pct. 399 alin. (4), pct. 396 alin. (1), pct. 396 alin. (2), pct. 396 alin. (3), pct. 404 alin. (1), pct. 404 alin. (2), pct. 404 alin. (3), pct. 400, pct. 404 alin. (4))

- subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze;

- subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate

- în cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente;

- subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 "Subvenții pentru investiții"). Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor;

- subvențiile legate de terenuri pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligații. În acest caz, subvențiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligații. De exemplu, o subvenție pentru teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenția se recunoaște în contul de profit și pierdere pe parcursul duratei de viață a clădirii;

- în cazul terenurilor și clădirilor pentru care s-au primit subvenții și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora subvenția aferentă părții cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență;

- în cele mai multe situații, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaște cheltuielile legate de o subvenție guvernamentală sunt ușor identificabile. Astfel, subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă ca și cheltuiala aferentă. În mod similar, subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor și în proporția în care amortizarea acelor active este recunoscută;

- în cazul subvențiilor a căror acordare este legată de activitatea de producție sau prestări de servicii, recunoașterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoașterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenții;

- o subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță;

- în anumite circumstanțe, o subvenție guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entități. Astfel de subvenții pot fi limitate la o anumită entitate și pot să nu fie disponibile unei categorii întregi de beneficiari. În acest caz, recunoașterea subvenției în contul de profit și pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplinește condițiile pentru primirea subvenției;

- subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că: entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor și subvențiile vor fi primite;

- recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor. Astfel, doar primirea unei subvenții nu furnizează ea

însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite

- restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat, cu suma rambursabilă;

- restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor;

- în măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială;

- entitatea prezintă în notele explicative informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea subvențiilor, cât și informații privind condițiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvențiile guvernamentale și obligațiile ce derivă din neîndeplinirea acestora.

Capital și rezerve

(pct. 408)

Capitalul și rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor societății, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.

Capital social

(pct. 412 alin. (1) – (4))

Capitalul social subscris și vărsat (cont 1012 „Capital subscris vărsat”) – se înregistrează distinct în contabilitate (de cel nevărsat, cont 1011 „Capital subscris nevărsat”), pe baza actelor de constituire a societății și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.

Modificarea capitalului social se efectuează potrivit *Legii nr. 31/1990 privind societățile, republicată, cu modificările și completările ulterioare*.

Principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la **majorarea capitalului** social sunt: subscrierea și emisiunea de noi acțiuni, încorporarea rezervelor și alte operațiuni, potrivit legii. (pct. 412 alin. (3) din reglementările contabile)

Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la **micșorarea capitalului social** sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați, răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni, potrivit legii. (pct. 412 alin. (4) din reglementările contabile)

Scoaterea din evidență a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepția situațiilor prevăzute de legislația în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea legislației în vigoare. (pct. 412 alin. (5) din reglementările contabile)

Acțiuni proprii răscumpărate

(pct. 413; pct. 414 alin. (1) – (5); pct. 415)

Acțiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanț ca o corecție a capitalului propriu.

Câștigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității (acțiuni, părți sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere. Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operațiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii și se prezintă distinct în bilanț, respectiv Situația modificărilor capitalului propriu, astfel:

- câștigurile sunt reflectate în contul 141 "Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";

- pierderile sunt reflectate în contul 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

Nu reprezintă câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității diferențele de curs valutar dintre momentul subscrierii acțiunilor și momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Câștigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între prețul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii și valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate și valoarea lor de răscumpărare.

Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii și prețul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate și valoarea lor nominală.

Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct în capitalurile proprii (cont 149 "Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii") atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (cont 201 "Cheltuieli de constituire").

În notele explicative trebuie cuprinse informații referitoare la operațiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entității.

Prime de capital

(pct. 417 alin. (1) – (6))

Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport și de conversie.

Conturile corespunzătoare primelor legate de capital (ct. 104 „Prime de capital”) pot avea numai sold creditor.

Prima de emisiune (ct. 1041 „Prime de emisiune”) se determină ca diferență între prețul de emisiune de noi acțiuni și valoarea nominală a acestora.

Prima de fuziune (ct. 1042 „Prime de fuziune/divizare”) se determină ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante.

Prima de aport (ct. 1043 „Prime de aport”) se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

Prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni (ct. 1044 „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni”) se calculează ca diferență între valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatate și valoarea acțiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligațiunilor depășește valoarea acțiunilor corespunzătoare.

Primele de capital pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau acoperirea pierderilor contabile înregistrate de societățile comerciale.

Rezerve

Rezerve din reevaluare

(pct. 418 alin. (1) – (4); pct. 108)

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, după caz.

Evidențierea rezervelor din reevaluare se efectuează pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor subsecțiunii 3.4.1. „Reevaluarea imobilizărilor corporale” din reglementările contabile în vigoare.

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma evaluării pe baza costului de achiziție sau a costului de producție și valoarea rezultată în urma reevaluării trebuie prezentată în bilanț la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în „Capital și rezerve” (contul 105 „Rezerve din reevaluare”).

Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative.

Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, societățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

- a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
- b) diferențele din reevaluare transferate la rezultatul reportat în cursul exercițiului financiar;
- c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

Rezerve legale și alte rezerve

(pct. 419)

Contabilitatea rezervelor – se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale și alte rezerve.

Rezervele legale (cont 1061 „Rezerve legale”) se constituie anual din profitul societății, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege.

Rezervele legale pot fi utilizate numai în condițiile prevăzute de lege.

(Art. 183 din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare)

(1) Din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.

(2) Dacă fondul de rezervă, după constituire, s-a micșorat din orice cauză, va fi completat, cu respectarea prevederilor alin. (1).

(3) De asemenea, se include în fondul de rezervă, chiar dacă acesta a atins suma prevăzută la alin. (1), excedentul obținut prin vânzarea acțiunilor la un curs mai mare decât valoarea lor nominală, dacă acest excedent nu este întrebuințat la plata cheltuielilor de emisiune sau destinat amortizărilor.)

Rezervele statutare sau contractuale (cont 1063 „Rezerve statutare sau contractuale”) se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut (ct. 1068 „Alte rezerve”) pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale.

Rezultatul perioadei și repartizarea profitului

(pct. 420 alin. (1), (2); pct. 422 alin. (2))

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere (cont 121).

Închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere” și 129 „Repartizarea profitului” se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.

Rezultatul reportat, repartizarea profitului și acoperirea pierderii contabile

(pct. 422 alin. (3), pct. 421 alin. (1), (2); pct. 422 alin. (1), pct. 423 alin. (1))

În contul 117 „Rezultatul reportat” se evidențiază distinct:

- rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent, a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent (cont 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”);
- rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile (cont 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”);
- rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (cont 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”);
- rezultatul reportat provenit din surplusul realizat din rezerve din reevaluare (cont 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”);
- rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme directivele europene (cont 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme directivele europene”).

Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 „Repartizarea

profitului” = 106 „Rezerve”. Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat”, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale.

Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie să prezinte separat propunerea de repartizare a profitului net pe destinații, astfel:

- a) sumele repartizate la rezerve;
- b) sumele repartizate pentru acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;
- c) dividende;
- d) alte repartizări.

În contabilitate, rezultatul reportat provenit din exercițiile financiare precedente se urmărește distinct pe fiecare exercițiu financiar, deși în bilanț se prezintă soldul contului 117 „Rezultatul reportat”.

Pierdere contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii și cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale.

În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

Prevederi cuprinse în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare

Modul de distribuire a beneficiilor și de suportare a pierderilor – este cuprins în actul constitutiv al societății pe acțiuni. (art. 8 lit. k) din legea societăților)

Dacă se constată o pierdere a activului net, capitalul social subscris va trebui reîntregit sau redus înainte de a se putea face vreo repartizare sau distribuire de profit. (art. 69 din legea societăților)

Art. 153²⁴

(1) Dacă consiliul de administrație, respectiv directoratul, constată că, în urma unor pierderi, stabilite prin situațiile financiare anuale aprobate conform legii, activul net al societății, determinat ca diferență între totalul activelor și totalul datoriilor acesteia, s-a diminuat la mai puțin de jumătate din valoarea capitalului social subscris, va convoca de îndată adunarea generală extraordinară pentru a decide dacă societatea trebuie să fie dizolvată.

(2) Prin actul constitutiv se poate stabili ca adunarea generală extraordinară să fie convocată chiar și în cazul unei diminuări a activului net mai puțin semnificativă decât cea prevăzută la alin. (1), stabilindu-se acest nivel minim al activului net prin raportare la capitalul social subscris.

(3) Consiliul de administrație, respectiv directoratul, va prezenta adunării generale extraordinare întrunite potrivit alin. (1) un raport cu privire la situația patrimonială a societății, însoțit de observații ale cenzorilor sau, după caz, ale auditorilor interni. Acest raport trebuie depus la sediul societății cu cel puțin o săptămână înainte de data adunării generale, pentru a putea fi consultat de orice acționar interesat. În cadrul adunării generale extraordinare, consiliul de administrație, respectiv directoratul, îi va informa pe acționari cu privire la orice fapte relevante survenite după redactarea raportului scris.

(4) Dacă adunarea generală extraordinară nu hotărăște dizolvarea societății, atunci societatea este obligată ca, cel târziu până la încheierea exercițiului financiar ulterior celui în care au fost constatate pierderile și sub rezerva dispozițiilor art. 10, să procedeze la reducerea capitalului social cu un cuantum cel puțin egal cu cel al pierderilor care nu au putut fi acoperite din rezerve, dacă în acest interval activul net al societății nu a fost reconstituit până la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social.

(5) În cazul neîntrunirii adunării generale extraordinare în conformitate cu alin. (1) sau dacă adunarea generală extraordinară nu a putut delibera valabil nici în a doua convocare, orice persoană interesată se poate adresa instanței pentru a cere dizolvarea societății. Dizolvarea poate fi cerută și în cazul în care obligația impusă societății potrivit alin. (4) nu este respectată. În oricare dintre aceste cazuri, instanța poate acorda societății un termen ce nu poate depăși 6 luni pentru regularizarea situației. Societatea nu va fi dizolvată dacă reconstituirea activului net până la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social are loc până în momentul rămânerii irevocabile a hotărârii judecătorești de dizolvare.

A. CONTABILITATEA REZERVELOR

1. Înregistrarea rezervei legale și a rezervelor constituite în baza unor prevederi legale, din profitul net contabil realizat la închiderea exercițiului curent:

129	=	1061
„Repartizarea profitului”		„Rezerve legale”

2. Înregistrarea rezervelor statutare sau contractuale, precum și a altor rezerve, constituite din profitul net, conform hotărârii acționarilor:

117	=	%
„Rezultatul reportat”		1063
		„Rezerve statutare sau contractuale”
		1068

				„Alte rezerve”
--	--	--	--	----------------

3. Înregistrarea trecerii la rezerve a primelor de capital:

104	=	1068
„Prime de capital”		„Alte rezerve”

4. Înregistrarea acoperirii din rezerve a pierderilor contabile din exercițiile financiare precedente:

%	=	117
1063		„Rezultatul reportat”
„Rezerve statutare sau contractuale”		
1068		
„Alte rezerve”		

5. Înregistrarea majorării capitalului social din rezerve potrivit hotărârii AGA:

%	=	1012
1063		„Capital subscris vărsat”
„Rezerve statutare sau contractuale”		
1068		
„Alte rezerve”		

B. REZULTATUL REPORTAT

1. Înregistrarea pierderii contabile realizate în exercițiul financiar curent, transferată la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat:

1171	=	121
„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită ”		„Profit sau pierdere”

2. Înregistrarea utilizării rezervelor pentru acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente, conform hotărârii AGA:

106 „Rezerve”	=	117 „Rezultatul reportat”
------------------	---	------------------------------

3. Înregistrarea acoperirii pierderilor realizate în exercițiile precedente din profitul realizat în exercițiul curent transferat la rezultatul reportat potrivit hotărârii AGA:

1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	=	% 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile” 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile” 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”	/analitic pierdere exercițiu precedent
---	---	--	--

4. Înregistrarea acoperirii pierderilor din exercițiile financiare precedente, prin reducerea capitalului social, conform hotărârii AGA:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	117 „Rezultatul reportat”
-----------------------------------	---	------------------------------

5. Înregistrarea profitului net repartizat la dividende potrivit hotărârii AGA:

117	=	457
„Rezultatul reportat”		„Dividende de plată”

6. Înregistrarea profitului repartizat ca vărsăminte la bugetul de stat, potrivit legii și hotărârii acționarilor:

117	=	446
„Rezultatul reportat”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

7. Înregistrarea sumelor de natura cheltuielilor reprezentând corectarea erorilor contabile semnificative, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente:

1174	=	%
„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”		401 - pentru datorii comerciale
		„Furnizori”
		4411 - pentru diferențe de impozit pe profit
		„Impozitul pe profit”
		4481 - pentru penalități și dobânzi în relația cu instituțiile statului
		„Alte datorii față de bugetul statului”
		462 - pentru datorii în relația cu creditorii
		„Creditori diverși”

8. Înregistrarea sumelor de natura veniturilor reprezentând corectarea erorilor contabile semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, constatate în exercițiul financiar curent:

4XX	=	1174
Clienți și conturi asimilate		„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”

9. Înregistrarea efectelor modificării politicilor contabile pentru perioade anterioare exercițiului curent – se evidențiază în creditul sau debitul contului 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”.

Reglementările contabile atenționează asupra faptului că modificările de politici contabile trebuie efectuate cu prudență pentru perioade retroactive, analizându-se eventualele efecte fiscale.

LEGEA nr. 163/10.07.2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperației
- M. O. nr. 595/12.07. 2018-

1. Modificări și completări la Legea contabilității nr. 82/1991

- Repartizarea profitului → după aprobarea situațiilor financiare anuale;
- repartizări intermediare de dividende în cursul anului → creanțe ale societății față de acționari/asociați;
- Posibilitatea repartizării trimestriale a profitului către acționari:
- se poate repartiza profitul contabil net realizat trimestrial plus profituri repartizate și sume retrase din rezerve disponibile în acest scop, minus pierderile reportate și sume depuse în rezerve legale sau statutare;
- repartizarea trimestrială se face pe baza situațiilor financiare interimare aprobate de Adunarea Generală a Acționarilor sau Asociaților, după caz;
- după aprobarea situațiilor financiare anuale se efectuează regularizarea sumelor repartizate în cursul exercițiului financiar;
- dividendele repartizate și plățile în plus se restituie în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale;
- situațiile financiare interimare se supun auditului (obligatoriu sau opțional în funcție de criterii) sau verificării de către cenzori.

LEGEA nr. 31 din 16 noiembrie 1990 (republicată**) privind societățile**

Articolul 67

2) Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, opțional trimestrial pe baza situațiilor financiare interimare și anual, după regularizarea efectuată prin situațiile financiare anuale, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se pot plăti în mod opțional trimestrial în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, prin legile speciale, regularizarea diferențelor rezultate din distribuirea dividendelor în timpul anului urmând să se facă prin situațiile financiare anuale. Plata diferențelor rezultate din regularizare se face în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind

dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.

(2¹) În cazul distribuirii parțiale a dividendelor între asociați sau acționari în cursul anului financiar, situațiile financiare anuale vor evidenția dividendele atribuite parțial și vor regulariza diferențele rezultate, în mod corespunzător.

(2²) În cazul în care asociații sau acționarii datorează restituiri de dividende, în urma regularizării operate în situațiile financiare anuale, acestea se achită societății în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale. În caz contrar, asociații sau acționarii datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.

(3) Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii.

(4) Dividendele plătite contrar dispozițiilor alin. (2), (2¹), (2²) și (3) se restituie, dacă societatea dovedește că asociații au cunoscut neregularitatea distribuirii sau, în împrejurările existente, trebuia să o cunoască.

Articolul 117²

(1) Situațiile financiare anuale, raportul anual al consiliului de administrație, respectiv raportul directoratului și cel al consiliului de supraveghere, precum și propunerea cu privire la distribuirea de dividende și situația privind dividendele distribuite parțial în cursul anului fiscal se pun la dispoziția acționarilor la sediul societății, de la data convocării adunării generale. La cerere, acționarilor li se eliberează copii ale acestor documente. Sumele percepute pentru eliberarea de copii nu pot depăși costurile administrative implicate de furnizarea acestora.

(2) În cazul în care societatea deține o pagină de internet proprie, convocarea, orice alt punct adăugat pe ordinea de zi la cererea acționarilor, în conformitate cu art. 117¹, precum și documentele prevăzute la alin. (1) se publică și pe pagina de internet, pentru liberul acces al acționarilor.

Articolul 272¹

Se pedepsește cu închisoare de la un an la 5 ani fondatorul, administratorul, directorul general, directorul, membrul consiliului de supraveghere sau al directoratului ori reprezentantul legal al societății care:

a) răspândește știri false sau întrebuințează alte mijloace frauduloase care au ca efect mărirea ori scăderea valorii acțiunilor sau a obligațiunilor societății ori a altor titluri ce îi aparțin, în scopul obținerii, pentru el sau pentru alte persoane, a unui folos în paguba societății;

b) încasează sau plătește dividende, sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite în cursul exercițiului financiar pe baza situației financiare interimare și anual, pe baza situațiilor financiare anuale, sau contrar celor rezultate din acestea.