

## Politici contabile privind provizioanele

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

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.

Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

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

### Criteria de recunoaștere

Un provizion va fi recunoscut în contabilitate în momentul în care:

- societatea 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.

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.

Societatea poate constitui provizioane pentru:

- provizioane pentru litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- provizioane privind cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- 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.

Societatea are obligația 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.
- Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizărilor corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea imobilizării și în contul de provizioane corespondent - contul 1513 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea, articol contabil:

21	=	1513
Imobilizări corporale		Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea

Valoarea recunoscută a provizionului este reluată pe cheltuieli concomitent cu amortizarea imobilizării căreia îi este aferent provizionul.

Pentru recunoașterea provizioanelor sumele trebuie să fie estimate credibil și să existe obligația legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

- **Provizioane pentru impozite**

Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie.

Se constituie provizioane pentru impozite în cadrul operațiunilor de control nefinalizate la finele exercițiului financiar, impozite pentru care societatea are deschise procese în instanță, rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora.

- **Provizioane pentru prime** care urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale.

Provizioanele aferente primelor acordate potrivit legii, reprezentând participarea personalului la profit se recunosc atunci și numai atunci când:

- există o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare; și
- poate fi făcută o estimare certă a obligației.

Provizionul urmează a fi reluat în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

### Înregistrări contabile:

- Provizionul în exercițiul financiar căruia îi sunt aferente primele:

6812	=	1518
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		Alte provizioane

- Înregistrarea contabilă a primelor în exercițiul financiar în care se plătesc efectiv:

641	=	424
Cheltuieli cu salariile personalului		Prime reprezentând participarea personalului la profit

- Reluarea provizionului în exercițiul financiar în care acestea au fost plătite:

1518	=	7812
Alte provizioane		Venituri din provizioane

- **Provizioanele pentru pensii** și obligații similare se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajații au părăsit entitatea. Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabilește de către specialiști în domeniu. La determinarea lor se ține seama de vârsta, vechimea în muncă și rotația personalului în cadrul entității. Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie, atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.
- **Provizioane la terminarea contractului de muncă**

*În funcție de prevederile specifice ale contractelor individuale de muncă sau contractului colectiv de muncă aplicabil, beneficiile plătite angajaților pentru terminarea contractului de muncă, ca rezultat al deciziei societății de a încheia contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare sau al deciziei unui angajat de a accepta în mod voluntar plecarea în somaj, în schimbul acelor beneficii.*

### Provizioane în legătură cu acorduri de concesiune

În cazul în care entitatea devine operatorul unui acord de concesiune a serviciilor și are o obligație contractuală de a întreține infrastructura la un anumit nivel de utilizare înainte de a fi predată concedentului la sfârșitul acordului, aceste obligații se vor recunoaște drept provizion.

## Provizioane pentru contracte cu titlu oneros

În cazul contractelor cu titlu oneros, entitatea va recunoaște ca provizion obligația contractuală actuală prevăzută în contract.

## Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor

Tratamentul contabil diferă în funcție de modelul de evaluare utilizat pentru imobilizarea corporală. Se poate utiliza modelul bazat pe cost sau modelul reevaluării.

- ✓ Dacă activul este evaluat la cost:
  - modificările datoriilor trebuie adăugate la costul activului sau trebuie deduse din costul acestuia în perioada curentă;
  - valoarea dedusă din costul activului nu trebuie să depășească valoarea sa contabilă. Dacă o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere;
  - dacă ajustarea generează o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie să analizeze dacă activul este supraevaluat. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să analizeze dacă este necesară contabilizarea vreunei pierderi din depreciere.

Ca urmare a modificării valorii activului, se recalculează cheltuiala cu amortizarea.

- ✓ Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul **reevaluării**:
  - modificările datoriei ajustează *rezerva din reevaluare*, astfel:
    - scădere a datoriei majorează rezervă din reevaluare din capitalurile proprii, cu excepția cazului în care ea trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere, în măsura în care reia o reducere din reevaluarea aceluiași activ, care a fost recunoscut anterior drept cheltuială;
    - o creștere a datoriei trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere, exceptând cazul în care reduce rezervă din reevaluare din capitalurile proprii, în limita oricărui sold creditor existent pentru acel activ;
    - în cazul în care o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost contabilizat conform modelului bazat pe cost, excedentul trebuie recunoscut imediat în contul de profit și pierdere.

### *a) Modelul bazat pe cost (ajustarea imobilizărilor corporale) – note contabile*

- Modificările provizionului trebuie adăugate la cost:

21XX	=	1513
Conturi de imobilizări corporale		Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea

- Sau modificările provizionului trebuie scăzute din cost:

1513	=	21X
Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea		Venituri din provizioane

Valoarea dedusă nu trebuie să fie mai mare decât valoarea contabilă a imobilizării.

Dacă o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă a imobilizării, diferența se recunoaște în contul de profit și pierdere, imediat. Dacă ajustarea generează o creștere a costului imobilizării, societatea trebuie să analizeze dacă este necesară efectuarea ajustării.

#### b) Modelul bazat pe reevaluare – note contabile

- Pentru prima reevaluare, dacă rezultatul reevaluării este nefavorabil:
- Înregistrarea reevaluării nefavorabile:

655	=	21
Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale		Imobilizări corporale

- Pentru a doua reevaluare, dacă rezultatul reevaluării este favorabil:
  - din reevaluarea favorabilă se înregistrează mai întâi venitul corespunzător reevaluării nefavorabile anterioare, diferența se înregistrează la rezerve din reevaluare;
  - capitalizarea rezervei din reevaluare se face cu ajutorul unui nou cont 1175.

#### Note contabile:

21XX	=	%
Imobilizări corporale		105
		Rezerve din reevaluare
		755
		Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale

105	=	1175
Rezerve din reevaluare		Rezultat reportat reprezentând surplus realizat din rezerve din

		reevaluare
--	--	------------

- Efectul trecerii timpului asupra provizioanelor este imputat unei cheltuieli financiare:

6861	=	1513
Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor		Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea

- **Alte provizioane se pot constitui pentru:**

- cheltuielile legate de protecția mediului înconjurător pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deșeurilor, protejarea solului, a apelor subterane și a apelor de suprafață; protejarea biodiversității și a peisajului; alte activități de protejare a mediului înconjurător;
- obligații asumate în comun cu terții.

### **Evaluarea provizionului**

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

Dacă se estimează că o parte sau toate cheltuielile legate de un provizion vor fi rambursate de către o terță parte, rambursarea este considerată ca operație separată. Activul aferent este recunoscut numai în momentul în care este sigur că va fi primit.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate. Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile, inclusiv cele care apar între data bilanțului și data aprobării situațiilor financiare anuale.

Provizioanele se revizuiesc la data fiecărui bilanț și se ajustează pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul se anulează prin reluare la venituri.