

**ORDIN Nr. 3189/2017 din 8 decembrie 2017**  
**privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele**  
**Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice**  
**nr.2.844/2016**

**EMITENT: MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**PUBLICAT ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 1001 din 18 decembrie 2017**

În temeiul prevederilor art. 4 alin. (1) și ale art. 44 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,  
în baza art. 10 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, cu modificările și completările ulterioare,

ministrul finanțelor publice emite următorul ordin:

**ART. I**

Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.020 și 1.020 bis din 19 decembrie 2016, cu completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

1. După alineatul (2) al punctului 2 se introduce un nou alineat, alineatul (3), cu următorul cuprins:  
"(3) Persoanele prevăzute la alin. (1) răspund inclusiv pentru estimările efectuate, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, și pentru stabilirea naturii operațiunilor economico-financiare, în funcție de realitatea economică a acestora."

2. După punctul 106 se introduc cinci noi puncte, punctele 106<sup>1</sup> - 106<sup>5</sup>, cu următorul cuprins:  
"106<sup>1</sup>. - (1) Atunci când la evaluarea prețului tranzacției se estimează că suma convenită nu va fi încasată în totalitate, venitul aferent contractului se recunoaște la suma brută și, concomitent, se recunoaște o pierdere la nivelul sumei estimate a nu se recupera (articol contabil 6815 «Cheltuieli de exploatare privind ajustările aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral» = 4915 «Ajustări aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral»).

(2) Cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale, respectiv a raportărilor contabile, cheltuiala prevăzută la alin. (1) corectează valoarea venitului aferent.

106<sup>2</sup>. - (1) Cheltuielile reprezentând costuri marginale ale obținerii unui contract, respectiv costuri de îndeplinire a unui contract, și care, potrivit IFRS 15, îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active, se înregistrează după natura lor, cu reflectarea concomitentă a activului aferent (articol contabil 474 «Sume amânate aferente obținerii și îndeplinirii unui contract» = 713 «Venituri aferente costului obținerii și îndeplinirii unui contract»).

(2) Sumele prevăzute la alin. (1) urmează a se eșalona, potrivit prevederilor contractuale, fiind recunoscute drept cheltuieli ale perioadei (contul 6588 "Alte cheltuieli de exploatare"/analitic distinct).

106<sup>3</sup>. - (1) În cazul vânzărilor cu drept de retur entitatea înregistrează veniturile la valoarea brută a acestora, cu înregistrarea concomitentă a sumei estimate reprezentând datoria de rambursare, pentru veniturile aferente produselor care se preconizează că vor fi returnate (articol contabil 70x Cifra de afaceri netă\*1) = 4761 «Datorii de rambursare aferente vânzărilor cu drept de retur») și a activului corespunzător dreptului de a recupera produsul de la clienți, la valoarea aferentă costului estimat al activului care va fi recuperat de la aceștia (articol contabil 4762 «Creanțe aferente dreptului de a recupera produse de la clienți» = 711 «Venituri aferente costurilor stocurilor de produse» sau 60x Cheltuieli privind stocurile, după caz).

(2) Cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale, respectiv a raportărilor contabile, entitățile prezintă datoria de rambursare distinct de creanța reprezentând activul corespunzător dreptului de

a recupera produsul de la clienți.

(3) În cazul vânzărilor cu drept de retur nu se aplică prevederile pct. 122.

-----

\*1) Contul corespunzător în care a fost înregistrat venitul.

106<sup>4</sup>. - Pentru activele financiare evaluate la costul amortizat, atunci când entitatea nu are estimări rezonabile de recuperare a activului financiar parțial sau integral, recunoaște suma care nu mai poate fi recuperată ca o ajustare pentru deprecierea sau pierderea de valoare a acestora, și nu prin reducerea directă a valorii contabile brute a activului.

106<sup>5</sup>. - (1) La derecunoașterea unui activ financiar, urmată de primirea în schimb a oricărui alt activ, entitatea înregistrează distinct, pe seama cheltuielilor, derecunoașterea activului scos din evidență și primirea activului obținut în schimb.

(2) Fac excepție de la prevederile alin. (1) operațiunile de vânzare de investiții pe termen scurt, caz în care se înregistrează doar câștigul sau pierderea din cedare."

3. După punctul 145 se introduce o nouă secțiune, secțiunea 9.3<sup>1</sup> "Contabilizarea activelor primite prin transfer de la clienți și a operațiunilor privind conectarea utilizatorilor la rețelele de utilități", cu următorul cuprins:

#### "SECȚIUNEA 9.3<sup>1</sup>

Contabilizarea activelor primite prin transfer de la clienți și a operațiunilor privind conectarea utilizatorilor la rețelele de utilități

145<sup>1</sup>. - (1) Entitățile care primesc active de la clienții lor, sub formă de imobilizări corporale sau numerar care are ca destinație achiziția sau construirea de imobilizări corporale, pentru a-i conecta la o rețea de electricitate, gaze, apă sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, potrivit legii, evidențiază datoria corespunzătoare valorii activelor respective ca venit amânat în contul 478 «Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți».

(2) Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor respective.

145<sup>2</sup>. - (1) În cazul racordării utilizatorilor la rețeaua electrică, contravaloarea cheltuielilor suportate de utilizatori cu racordarea reprezintă imobilizări necorporale de natura drepturilor de utilizare și se evidențiază în contul 205 «Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare»/analitic distinct.

(2) Amortizarea imobilizărilor necorporale prevăzute la alin. (1) se înregistrează pe perioada pentru care entitatea are dreptul de a utiliza rețelele respective, dacă această durată este specificată în contractele încheiate sau, dacă nu este stabilită o asemenea durată, pe durata de viață a instalațiilor de utilizare de la locul de consum.

145<sup>3</sup>. - (1) Tratamentul contabil prevăzut la pct. 145<sup>2</sup> se aplică și în cazul cheltuielilor efectuate de entități pentru racordarea la rețeaua de apă, gaze sau alte utilități, dacă în contractele de racordare se prevede plata unor sume pentru racordarea la rețelele respective de distribuție.

(2) În toate cazurile se vor avea în vedere clauzele cuprinse în contractele încheiate între părți."

4. După alineatul (3) al punctului 146 se introduce un nou alineat, alineatul (3<sup>1</sup>), cu următorul cuprins:

"(3<sup>1</sup>) Activele financiare ce urmează a fi primite, pentru care se aplică contabilitatea la data decontării, prevăzută de IFRS 9, se înregistrează în contul 8039 «Alte valori în afara bilanțului»/analitic distinct."

5. Punctele 168 și 169 se modifică și vor avea următorul cuprins:

"168. - În capitalurile proprii se evidențiază distinct alte elemente de capitaluri proprii, respectiv:

- diferențele rezultate din modificarea valorii juste, aferente activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global (contul 1035 «Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global»);

- diferențele de curs valutar aferente activelor financiare nemonetare, în valută, evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global [contul 1036 «Diferențe de curs valutar

aferente activelor financiare nemonetare, în valută, evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global»];

- modificările de valoare justă ale instrumentelor de acoperire, aferente părții eficiente a operațiunii de acoperire, reprezentând diferențele din evaluarea instrumentelor de acoperire a fluxurilor de trezorerie [contul 1037 «Diferențe privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea eficientă)»];

- alte elemente de capitaluri proprii.

169. - (1) Diferențele favorabile sau nefavorabile din evaluarea ulterioară a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global se înregistrează în contul 1035 «Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global».

(2) Veniturile din dividende și asimilate, aferente activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global sunt înregistrate în contul 7623 «Venituri aferente activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global»/analitic distinct.

(3) La scoaterea din evidență a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, câștigurile sau pierderile reprezentând diferențe favorabile sau nefavorabile din evaluare, evidențiate anterior în contul 1035 «Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global», se înregistrează în contul 7623 «Venituri aferente activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global»/analitic distinct, respectiv 6613 «Cheltuieli aferente activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global»/analitic distinct."

6. Punctul 181 se modifică și va avea următorul cuprins:

"181. - (1) În conturile de cheltuieli se evidențiază distinct cheltuielile rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (contul 662 «Cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate și pierderi privind contabilitatea de acoperire»), respectiv:

- cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării;  
- pierderi privind contabilitatea de acoperire;  
- cheltuieli cu dobânzile aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscului de rată a dobânzii.

(2) În cazul operațiunilor de acoperire a fluxurilor de trezorerie, pierderile reprezentând diferențele de valoare justă ale instrumentului de acoperire aferente părții ineficiente a operațiunii de acoperire sunt înregistrate în contul 6622 «Pierderi privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea ineficientă)»."

7. După alineatul (2) al punctului 182 se introduce un nou alineat, alineatul (3), cu următorul cuprins:

"(3) Prevederile alin. (2) se aplică, de asemenea, și în cazul costurilor marginale ale obținerii unui contract, respectiv al costurilor de îndeplinire a unui contract, prevăzute la pct. 106<sup>2</sup> alin. (1)."

8. Punctul 185 se modifică și va avea următorul cuprins:

"185. - (1) În conturile de venituri se evidențiază distinct veniturile rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (contul 763 «Venituri din operațiunile cu instrumente derivate și câștiguri privind contabilitatea de acoperire»), respectiv:

- veniturile provenind din operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării;  
- câștigurile privind contabilitatea de acoperire;  
- venituri din dobânzi aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscului de rată a dobânzii.

(2) În cazul operațiunilor de acoperire a fluxurilor de trezorerie, câștigurile reprezentând diferențele de valoare justă ale instrumentului de acoperire aferente părții ineficiente a operațiunii de acoperire sunt înregistrate în contul 7632 «Câștiguri privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea ineficientă)»."

9. După punctul 194 se introduce un nou punct, punctul 194<sup>1</sup>, cu următorul cuprins:

"194<sup>1</sup>. - Pentru conturile aferente instrumentelor financiare entitățile dezvoltă analitice corespunzătoare naturii acestora, care să permită inclusiv identificarea modalității lor de evaluare."

10. În planul de conturi cuprins la punctul 196 se introduc conturile 332 "Servicii în curs de execuție (A)", 474 "Sume amânate aferente obținerii și îndeplinirii unui contract (A)", 476 "Decontări aferente vânzărilor cu drept de retur", 4761 "Datorii de rambursare aferente vânzărilor

cu drept de retur (P)", 4762 "Creanțe aferente dreptului de a recupera produse de la clienți (A)", 4911 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor față de clienți" (P)\*2), 4915 "Ajustări aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral (P)"\*3), 6615 "Pierderi aferente activelor financiare reclasificate", 6624 "Pierderi privind instrumentele acoperite în cadrul unei operațiuni de acoperire a valorii juste", 6625 "Pierderi privind instrumentele de acoperire a valorii juste", 6815 "Cheltuieli de exploatare privind ajustările aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral"\*4), 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție", 713 "Venituri aferente costului obținerii și îndeplinirii unui contract", 7625 "Câștiguri aferente activelor financiare reclasificate", 7634 "Câștiguri privind instrumentele acoperite în cadrul unei operațiuni de acoperire a valorii juste" și 7635 "Câștiguri privind instrumentele de acoperire a valorii juste".

-----  
\*2) Ajustările se constituie cu ocazia inventarierii creanțelor.

\*3) Ajustările se determină și se înregistrează atunci când la evaluarea prețului tranzacției se estimează că suma convenită nu va fi încasată în totalitate.

\*4) Contul se utilizează pentru înregistrarea sumei estimate, la data tranzacției, a nu se recupera de la clienți.

11. În planul de conturi cuprins la punctul 196, denumirea conturilor 1035, 1036, 2613, 2623, 2633, 661, 6613, 662, 6622, 762, 7623, 763 și 7632 se modifică astfel:

"1035. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global (A/P)

1036. Diferențe de curs valutar aferente activelor financiare nemonetare, în valută, evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global (A/P)

2613. Titluri evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global (A)

2623. Titluri evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global (A)

2633. Titluri evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global (A)

661. Cheltuieli și pierderi privind operațiunile cu titluri și alte instrumente financiare

6613. Cheltuieli aferente activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global

662. Cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate și pierderi privind contabilitatea de acoperire

6622. Pierderi privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea ineficientă)

762. Venituri și câștiguri din operațiunile cu titluri și alte instrumente financiare

7623. Venituri aferente activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global

763. Venituri din operațiunile cu instrumente derivate și câștiguri privind contabilitatea de acoperire

7632. Câștiguri privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea ineficientă)."

12. La capitolul 11 se introduce funcțiunea contului 476 «Decontări aferente vânzărilor cu drept de retur», cu următorul cuprins:

"Contul 476

Cu ajutorul contului 476 «Decontări aferente vânzărilor cu drept de retur» se ține evidența datoriilor de rambursare aferente contractelor cu drept de retur, respectiv a creanțelor aferente dreptului de a recupera produse de la clienți."

13. Funcțiunea conturilor 1035, 1036, 1037, 1038, 261, 262, 263, 478, 661, 662, 665, 762, 763 și 765, cuprinsă în capitolul 11, se modifică astfel:

"Contul 1035

În contul 1035 «Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global» se evidențiază diferențele rezultate din evaluarea

ulterioară a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.

#### Contul 1036

În contul 1036 «Diferențe de curs valutar aferente activelor financiare nemonetare, în valută, evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global» se evidențiază diferențele de curs valutar aferente activelor financiare nemonetare, în valută, evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.

#### Contul 1037

În contul 1037 «Diferențe privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (partea eficientă)» se evidențiază modificările de valoare justă ale instrumentelor de acoperire, aferente părții eficiente a operațiunii de acoperire, reprezentând diferențele din evaluarea instrumentelor de acoperire a fluxurilor de trezorerie.

#### Contul 1038

În contul 1038 «Alte elemente de capitaluri proprii» se evidențiază: diferențele dintre valoarea justă a activelor achiziționate în cazul unei tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni, contabilizată potrivit IFRS 2, și valoarea contabilă a instrumentelor de capitaluri proprii; diferențele din modificarea valorii juste, datorate riscului propriu de credit, aferente datoriilor financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere; alte diferențe privind contabilitatea de acoperire (diferențe din modificarea valorii juste aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a instrumentelor de capitaluri proprii evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, diferențe din modificarea valorii juste aferente instrumentelor de capitaluri proprii acoperite, care sunt evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global); alte elemente de capitaluri proprii.

#### Contul 261

Cu ajutorul contului 261 «Acțiuni deținute la filiale» se ține evidența acțiunilor deținute la filiale, cum ar fi: titluri contabilizate la cost, titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, titluri evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.

#### Contul 262

Cu ajutorul contului 262 «Acțiuni deținute la entități asociate» se ține evidența acțiunilor deținute la entități asociate, cum ar fi: titluri contabilizate la cost, titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, titluri evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.

#### Contul 263

Cu ajutorul contului 263 «Acțiuni deținute la entități controlate în comun» se ține evidența titlurilor pe care entitatea le deține în capitalul entităților controlate în comun, cum ar fi: titluri contabilizate la cost, titluri evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, titluri evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.

#### Contul 478

Cu ajutorul contului 478 «Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți» se ține evidența datoriei corespunzătoare valorii activelor primite de entitate de la clienții săi, sub formă de imobilizări corporale sau numerar, pentru a-i conecta, conform prevederilor legale, la o rețea de electricitate, gaze, apă sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri sau servicii.

#### Contul 661

Cu ajutorul contului 661 «Cheltuieli și pierderi privind operațiunile cu titluri și alte instrumente financiare» se ține evidența pierderilor rezultate din evaluarea activelor și datoriilor financiare prin contul de profit și pierdere, precum și a pierderilor rezultate din reclassificarea activelor financiare clasificate anterior ca fiind evaluate la costul amortizat, în categoria de evaluare a valorii juste prin profit sau pierdere, respectiv din reclassificarea activelor financiare clasificate anterior ca fiind

evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, în categoria de evaluare a valorii juste prin profit sau pierdere.

#### Contul 662

Cu ajutorul contului 662 «Cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate și pierderi privind contabilitatea de acoperire» se ține evidența pierderilor rezultate din evaluarea instrumentelor derivate prin contul de profit și pierdere, a pierderilor și a cheltuielilor cu dobânzile privind contabilitatea de acoperire.

#### Contul 665

Cu ajutorul contului 665 «Cheltuieli din diferențe de curs valutar» se ține evidența diferențelor nefavorabile de curs valutar recunoscute în contul de profit și pierdere, inclusiv a pierderilor aferente componentei valutare a instrumentelor de acoperire nederivate.

#### Contul 762

Cu ajutorul contului 762 «Venituri și câștiguri din operațiunile cu titluri și alte instrumente financiare» se ține evidența câștigurilor rezultate din evaluarea activelor și datoriilor financiare prin contul de profit și pierdere, precum și a câștigurilor rezultate din reclassificarea activelor financiare clasificate anterior ca fiind evaluate la costul amortizat, în categoria de evaluare a valorii juste prin profit sau pierdere, respectiv din reclassificarea activelor financiare clasificate anterior ca fiind evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, în categoria de evaluare a valorii juste prin profit sau pierdere.

#### Contul 763

Cu ajutorul contului 763 «Venituri din operațiunile cu instrumente derivate și câștiguri privind contabilitatea de acoperire» se ține evidența câștigurilor rezultate din evaluarea instrumentelor derivate prin contul de profit și pierdere, a câștigurilor și a veniturilor cu dobânzile privind contabilitatea de acoperire.

#### Contul 765

Cu ajutorul contului 765 «Venituri din diferențe de curs valutar» se ține evidența diferențelor favorabile de curs valutar recunoscute în contul de profit și pierdere, inclusiv a câștigurilor aferente componentei valutare a instrumentelor de acoperire nederivate."

#### ART. II

(1) Prezentul ordin intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2018.

(2) Entitățile care au ales un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic aplică prevederile prezentului ordin de la începutul primului exercițiu financiar astfel ales, care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2018.

#### ART. III

Prezentul ordin se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Ministrul finanțelor publice,  
Ionuț Mișa

București, 8 decembrie 2017.  
Nr. 3.189.