

Particularități privind contabilitatea provizioanelor

Prof. univ. dr. Corina-Graziella BÂTCĂ-DUMITRU

Academia de Studii Economice din București

Abstract

In this article, we aim to present the definition and recognition of provisions, the summary of accounting regulations concerning the accounting of provisions, the accounting of various operations and events regarding provisions, as well as the information related to provisions disclosed in the notes to the financial statements, all of these issues being presented through a case study.

Keywords: provisions, recognition, cancellation, present value, financial statements, explanatory notes

Termeni-cheie: provizioane, recunoaștere, anulare, valoare actualizată, situații financiare, note explicative

Clasificare JEL: M41, M48, M49

To cite this article: Bâtcă-Dumitru, C.-G. (2025), *Particularități privind contabilitatea provizioanelor*, CECCAR Business Review, Nº 6, pp. 11-19, <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2025.06.02>

➔ Introducere

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă, acesta fiind destinat 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, conform pct. 373 și 369 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **categoriile de provizioane**, potrivit pct. 377 alin. (1) din reglementarea menționată, provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- acțiunile de restructurare;
- pensii și obligații similare;
- impozite;
- terminarea contractului de muncă;
- prime ce urmează să se acorde personalului în funcție de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- alte provizioane.

➔ Sinteza reglementărilor contabile privind contabilitatea provizioanelor

Probleme abordate	OMFP nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare
Recunoașterea provizioanelor	Pct. 374 alin. (1) – Condițiile recunoașterii unui provizion Pct. 374 alin. (2) – Definirea obligației curente Pct. 374 alin. (3) – Definirea obligației legale și a obligației implicite Pct. 375 alin. (1) – Diferențierea provizioanelor de alte datorii
Evaluarea provizioanelor	Pct. 370 alin. (1) și pct. 387 alin. (1)-(2) – Valoarea unui provizion Pct. 387 alin. (3)-(5) – Actualizarea provizioanelor Pct. 388 alin. (1) – Revizuirea și ajustarea provizioanelor la data fiecărui bilanț Pct. 388 alin. (2) – Utilizarea provizioanelor
Rambursarea provizioanelor	Pct. 389 – Recunoașterea câștigurilor rezultate din cedarea preconizată a activelor Pct. 390 – Recunoașterea rambursării provizioanelor
Provizioanele pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	Pct. 226 alin. (6) și pct. 233 alin. (1) – Recunoașterea provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea Pct. 235 alin. (1) – Contabilizarea modificărilor în evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul bazat pe cost Pct. 236 – Contabilizarea modificărilor în evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul reevaluării
Provizioanele pentru restructurare	Pct. 379 alin. (1) – Situațiile în care se pot constitui provizioane pentru restructurare Pct. 379 alin. (4) – Condițiile care trebuie îndeplinite în vederea constituirii provizioanelor pentru restructurare Pct. 380 alin. (1) – Costurile care se includ în valoarea unui provizion pentru restructurare Pct. 380 alin. (2) – Costurile care nu se includ în valoarea unui provizion pentru restructurare
Provizioanele pentru pensii	Pct. 381 alin. (1) – Definirea și condițiile recunoașterii provizioanelor pentru pensii Pct. 381 alin. (2) – Valoarea provizioanelor pentru pensii Pct. 381 alin. (3) – Perioada de recunoaștere a provizioanelor pentru pensii
Provizioanele pentru impozite	Pct. 382 alin. (2) – Exemple de constituire a provizioanelor pentru impozite
Provizioanele pentru terminarea contractului de muncă	Pct. 383 alin. (1)-(2) – Constituirea și recunoașterea provizioanelor pentru terminarea contractului de muncă
Provizioanele în legătură cu acorduri de concesiune	Pct. 384 – Recunoașterea drept provizion și evaluarea obligațiilor contractuale de a întreține sau de a reabilita infrastructura în cazul unui acord de concesiune
Provizioanele pentru contracte cu titlu oneros	Pct. 385 alin. (1) – Recunoașterea și evaluarea obligației aferente unui contract cu titlu oneros Pct. 385 alin. (2) – Definirea contractelor cu titlu oneros Pct. 385 alin. (3) – Recunoașterea pierderii din deprecierea activelor alocate unui contract cu titlu oneros înainte de constituirea provizionului pentru contractul în cauză
Alte provizioane	Pct. 386 alin. (1) – Aria de cuprindere Pct. 386 alin. (2) – Descrierea în notele explicative

➔ Exemplu privind contabilizarea provizioanelor

Entitatea Alfa efectuează următoarea secvență de operațiuni:

a) În anul N-1 a calculat și contabilizat un impozit pe profit de 3.000 lei. Organele de control fiscal au decis că impozitul datorat este de 5.000 lei. Pentru soluționare, entitatea a deschis, în același an, un proces judecătoresc pentru suma de 2.000 lei. Acesta s-a finalizat în anul curent, respectiv N, instanța stabilind, în urma unei expertize contabile, că impozitul datorat este de 3.700 lei.

b) Conform prevederilor contractului colectiv de muncă, are obligația de a plăti prime reprezentând participarea salariaților la profit în valoare de până la 5% din profitul distribuibil, de achitat în 45 de zile de la aprobarea de către AGA a situațiilor financiare. Ca atare, în anul precedent, N-1, s-a decis acordarea de prime în valoare de 5.000 lei. Acestea sunt plătite în anul curent, N, 500 lei fiind contribuțiile angajatorului.

c) Vinde produse însoțite de certificate de garanție pentru 12 luni. La data de 01.01.N, provizioanele pentru garanții aferente produselor vândute în anul N-1 erau în sumă de 4.600 lei. În cursul anului N s-au înregistrat cheltuieli în sumă de 2.500 lei pentru remedierea produselor vândute în anul N-1. În exercițiul financiar N s-au vândut 30 de produse. Experiența întreprinderii și estimările indică pentru anul care urmează că 60% din produsele vândute în anul N nu vor înregistra niciun fel de problemă, 36% vor avea nevoie de reparații minore, cu un cost mediu de 500 lei/produs, iar 4% vor avea nevoie de înlocuire completă, la un cost de 3.500 lei/produs.

d) Achiziționează componente electronice de la întreprinderea Beta. În procesul de producție, firma assemblează componentele și obține calculatoare, pe care le vinde ca mărfuri, principalul client fiind societatea Gama. În cursul anului N, Gama constată că o parte din calculatoare sunt de proastă calitate și îi intenționează entității Alfa un proces. Consilierii juridici estimează pierderea procesului și necesitatea plății, peste 3 ani, a unei amenzi de 30.000 lei. Rata de actualizare este de 5%. Firma își dă seama că proasta calitate a calculatoarelor vândute nu se datorează asamblării efectuate de aceasta, ci componentelor pe care le-a achiziționat de la Beta. Prin urmare, îi cere societății Beta o despăgubire pentru acoperirea plății amenzii. Beta își asumă responsabilitatea și decide să îi ramburseze 25.000 lei în acest scop.

e) În procesul de restructurare a activității, Consiliul de administrație al entității a decis să închidă una dintre fabricile sale. La data de 03.12.N, el a aprobat un plan detaliat legat de acest eveniment, au fost trimise scrisori clienților pentru a identifica alte surse de aprovizionare, iar personalul unității respective a fost informat cu privire la restructurare. Pentru închiderea fabricii se estimează următoarele cheltuieli și venituri:

- despăgubiri ce vor fi plătite clienților pentru neonorarea unor comenzi – 4.000 lei;
- despăgubiri ce vor fi plătite furnizorilor pentru renunțarea la contractele de aprovizionare – 2.000 lei;
- salarii compensatorii pentru personalul disponibilizat – 4.500 lei;
- cheltuieli cu recalificarea personalului rămas care va fi mutat la o altă fabrică ce aparține tot entității Alfa – 1.800 lei;
- renunțarea la utilizarea în procesul de producție a anumitor materiale, care vor fi vândute la prețul de 3.000 lei, costul de achiziție fiind de 4.600 lei;
- costuri de demontare a unor utilaje care vor fi mutate într-o altă fabrică ce aparține entității Alfa – 6.000 lei;
- câștig realizat din vânzarea clădirilor fabricii – 25.000 lei;
- modificarea sistemului informatic existent pentru a fi utilizat într-o altă fabrică și deci adaptat fluxului acesteia – 3.800 lei;
- dezvoltarea rețelei actuale de distribuție – 1.800 lei.

f) Acordă pentru unele produse aflate la promoție tichete valorice care pot fi folosite ulterior pentru reducerea sumei datorate în cazul unor achiziții. În luna septembrie N s-au vândut produse aflate la promoție în valoare de 60.000 lei și s-au acordat tichete valorice în sumă de 1.000 lei. În luna octombrie N, un client a

achiziționat bunuri în valoare de 20.000 lei folosind tichetele valorice de 500 lei pe care le deținea. Cota de TVA este de 19%.

g) La 31.12.N, înregistrează datorii aferente concediului de odihnă neefectuat ca urmare a încetării contractului de muncă pentru un salariat care primește o remunerație fixă de 3.000 lei/lună plus un bonus trimestrial și o primă anuală. Bonusul se calculează după încheierea trimestrului, iar prima, după întocmirea situațiilor financiare anuale. Din datele estimate, aceste venituri suplimentare sunt de 1.500 lei. La data bilanțului nu se cunoaște valoarea totală a veniturilor aferente ultimului trimestru din anul N. Situația salariatului este următoarea: zile de concediu anuale – 25, luni lucrate în cursul anului N – 10 și zile de concediu efectuate în cursul anului – 10.

h) la în concesiune un teren și clădirile aferente, durata contractului fiind de 20 de ani. În acordul de concesiune se prevede că la sfârșitul contractului entitatea va trebui să predea terenul și clădirile în starea inițială. Se estimează că aducerea acestora la starea pe care o aveau la data începerii contractului va angaja costuri totale de aproximativ 935.000 lei. Rata de actualizare este de 7%.

Pe baza sintezei din tabelul de mai sus, ne propunem:

1. să contabilizăm diferitele operațiuni cu provizioane;
2. să prezentăm un extras din notele la situațiile financiare.

1. Contabilizarea operațiunilor

a1) În anul N-1, constituirea unui provizion pentru impozite pentru suma de 2.000 lei, pentru care entitatea a deschis procesul:

2.000 lei	6812	=	1516	2.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru impozite”	

a2) În anul N:

a2.1) Recunoașterea datoriei rămase de plată (3.700 lei – 3.000 lei):

700 lei	691	=	4411	700 lei
	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

a2.2) Anularea provizionului pentru soldul lui:

2.000 lei	1516	=	7812	2.000 lei
	„Provizioane pentru impozite”		„Venituri din provizioane”	

b1) În anul N-1, constituirea unui provizion pentru primele datorate salariaților:

5.000 lei	6812	=	1518	5.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Alte provizioane” / Prime de participare a salariaților la profit	

b2) În anul N:

b2.1) Acordarea primelor:

5.000 lei	644	=	424	5.000 lei
	„Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit”		„Prime reprezentând participarea personalului la profit”	

b2.2) Reținerile:

500 lei	424	=	43x	500 lei
	„Prime reprezentând participarea personalului la profit”		Datorii angajator	

b2.3) Plata primelor nete:

4.500 lei	424	=	512	4.500 lei
	„Prime reprezentând participarea personalului la profit”		„Conturi curente la bănci”	

b2.4) Anularea provizionului pentru soldul lui:

5.000 lei	1518	=	7812	5.000 lei
	„Alte provizioane” / Prime de participare a salariaților la profit		„Venituri din provizioane”	

c) În anul N:

c1) Cheltuielile pentru remedierea produselor vândute în anul N-1:

2.500 lei	611	=	512	2.500 lei
	„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„Conturi curente la bănci”	

c2) Diminuarea provizionului prin reluarea la venituri:

2.500 lei	1512	=	7812	2.500 lei
	„Provizioane pentru garanții acordate clienților”		„Venituri din provizioane”	

c3) Calculul provizionului necesar la sfârșitul anului N:

Specificare	Calcul	Cost (lei)
60% din produsele vândute nu vor avea defecte.	60% x 30 produse x 0 lei/produs	0
36% din produsele vândute vor avea defecte minore.	36% x 30 produse x 500 lei/produs	5.400
4% din produsele vândute vor avea defecte majore.	4% x 30 produse x 3.500 lei/produs	4.200
Total		9.600

Provizion existent = 4.600 lei (sold inițial) – 2.500 lei (reluare) = 2.100 lei

Provizion necesar = 9.600 lei

Deci provizionul va fi majorat cu 7.500 lei (9.600 lei – 2.100 lei).

c4) La 31.12.N, majorarea provizionului existent:

7.500 lei	6812	=	1512	7.500 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru garanții acordate clienților”	

d) Calculul valorii actualizate:

	N	N+1	N+2	N+3
Valoarea provizionului	$30.000 \text{ lei} / (1 + 5\%)^3 = 25.915 \text{ lei}$	$30.000 \text{ lei} / (1 + 5\%)^2 = 27.210 \text{ lei}$	$30.000 \text{ lei} / (1 + 5\%) = 28.571 \text{ lei}$	30.000 lei

Prin urmare, cheltuiala cu provizionul este de 915 lei (25.915 lei – 25.000 lei) (valoarea rambursării recunoscute ca activ).

25.915 lei	%	=	1511	25.915 lei
915 lei	6812		„Provizioane pentru litigii”	
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”			
25.000 lei	461			
	„Debitori diverși”			

e1) Analiza condițiilor de recunoaștere a unui provizion:

Există o obligație implicită de restructurare deoarece entitatea:

- are aprobat un plan oficial detaliat pentru restructurare;
- a generat o așteptare justificată prin comunicarea principalelor caracteristici ale planului celor care vor fi afectați de procesul de restructurare: clienți, personal.

Este probabilă apariția unei ieșiri de resurse pentru a onora obligațiile legate de restructurare.

Concluzie: se poate recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a cheltuielilor cu restructurarea.

e2) Se includ în provizion următoarele:

- costurile ocazionate de disponibilizarea salariaților, respectiv plata salariilor compensatorii – 4.500 lei;
- despăgubirile ce vor fi plătite clienților pentru neonorarea unor comenzi – 4.000 lei;
- despăgubirile care vor fi plătite furnizorilor pentru renunțarea la contractele de aprovizionare – 2.000 lei;
- pierderile generate de renunțarea la utilizarea anumitor materiale în producție – 1.600 lei (4.600 lei – 3.000 lei).

Prin urmare, se recunoaște provizionul pentru cheltuielile directe aferente restructurării (4.500 lei + 4.000 lei + 2.000 lei + 1.600 lei):

12.100 lei	6812	=	1514	12.100 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru restructurare”	

f1) Vânzarea mărfurilor în luna septembrie N și încasarea contravalorii lor:

TVA aferentă vânzării = 60.000 lei x 19/119 = 9.580 lei

Venit din vânzarea mărfurilor recunoscut = 60.000 lei – 9.580 lei = 50.420 lei

60.000 lei	4111	=	%	60.000 lei
	„Clienți”		707	50.420 lei
			„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
			4427	9.580 lei
			„TVA colectată”	

– Și încasarea facturii:

60.000 lei	5121	=	4111	60.000 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

– Concomitent se constituie un provizion pentru valoarea tichetelor acordate:

1.000 lei	6812	=	1518	1.000 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Alte provizioane” / Tichete valorice	

f2) Vânzarea mărfurilor în luna octombrie N și încasarea contravalorii lor:

Sumă de încasat de la client ca urmare a folosirii tichetelor valorice = 20.000 lei – 500 lei = 19.500 lei

TVA aferentă vânzării = 20.000 lei x 19/119 = 3.193 lei

Venit din vânzarea mărfurilor recunoscut = 20.000 lei – 3.193 lei = 16.807 lei

20.000 lei	4111	=	%	<u>20.000 lei</u>
	„Clienți”		707	16.807 lei
			„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
			4427	3.193 lei
			„TVA colectată”	

– Contabilizarea reducerii comerciale acordate:

(500) lei	4111	=	%	<u>(500) lei</u>
	„Clienți”		709	(420) lei
			„Reduceri comerciale acordate”	
			4427	(80) lei
			„TVA colectată”	

– Și încasarea facturii:

19.500 lei	5121	=	4111	19.500 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

– Concomitent, provizionul aferent reducerii se reia la venituri:

500 lei	1518	=	7812	500 lei
	„Alte provizioane” / Tichete valorice		„Venituri din provizioane”	

g) Salariu brut aferent ultimelor 3 luni = 3.000 lei/lună x 3 luni = 9.000 lei

Remunerație totală = 9.000 lei + 1.500 lei (venituri suplimentare) = 10.500 lei

Număr de zile lucrătoare în ultimele 3 luni (presupunând că fiecare lună are 30 de zile, din care 4 sâmbete și 4 duminici) = 3 luni x 30 zile – 3 luni x 8 zile libere = 66 zile

Medie zilnică = 10.500 lei/66 zile = 159 lei

Număr de zile de concediu la care are dreptul salariatul, corespunzător perioadei lucrate = 25 zile x 10 luni/12 luni = 21 zile

Concediu neefectuat = 21 zile – 10 zile de concediu efectuate = 11 zile

Valoare estimată de plată pentru zilele de concediu neefectuate = 159 lei/zi x 11 zile = 1.749 lei

1.749 lei	6812	=	1517	1.749 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Provizioane pentru terminarea contractului de muncă”	

h) Dat fiind faptul că efectul trecerii timpului este semnificativ, se procedează la recunoaşterea provizionului la valoarea actualizată:

$$\text{Valoarea provizionului} = 935.000 \text{ lei} / (1 + 0,07)^{20} = 241.622 \text{ lei}$$

241.622 lei	6812	=	1518	241.622 lei
	„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Alte provizioane” / Provizioane pentru acorduri de concesiune	

2. Prezentarea informațiilor

În legătură cu prezentarea informațiilor, OMFP nr. 1.802/2014 prevede următoarele:

✓ Provizioanele incluse la „Alte provizioane” trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative (pct. 386 alin. (2)).

✓ În notele explicative la situațiile financiare se vor include, în cazul recunoaşterii în bilanț a unui provizion pentru impozite, informații referitoare la soldul aferent acestuia la închiderea exercițiului financiar și la mișcările acestor solduri în cursul exercițiului financiar (pct. 471 lit. f)) (pentru entitățile mijlocii și mari).

În rest, reglementarea nu prezintă un format al notelor la situațiile financiare privind provizioanele. Totuși, o raportare financiară de calitate, pe baza datelor de mai sus, presupune prezentarea cel puțin a următoarelor informații:

Provizioane pentru litigii:

În anul N s-a constituit un provizion pentru litigii pentru cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei probabile reprezentate de amendă. Totodată, întrucât efectul valorii-timp a banilor a fost semnificativ, provizionul a fost actualizat. Deoarece s-a estimat că o parte din cheltuielile legate de acest provizion vor fi rambursate, rambursarea s-a recunoscut ca activ.

Provizioane pentru garanții acordate clienților:

Legat de acest provizion s-au efectuat următoarele transferuri:

- din cont: 2.500 lei, reprezentând cheltuielile cu remedierea produselor vândute realizate efectiv în anul curent;
- în cont: 7.500 lei, constituind cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei probabile reprezentate de probabilitatea defectării produselor și plății garanției.

Provizioane pentru restructurare:

În anul N s-a constituit un provizion pentru restructurare pentru cea mai bună estimare a cheltuielilor cu restructurarea.

Provizioane pentru impozite:

Provizionul pentru impozite a fost constituit în anul precedent pentru impozitul pe profit pentru care firma avea deschis proces judecătoresc. În anul N, odată cu soluționarea procesului și recunoaşterea datoriei de impozit, nu mai este probabilă o ieșire de resurse și provizionul este anulat prin reluarea la venituri.

Provizioane pentru terminarea contractului de muncă:

Sumele reprezentând concediile de odihnă neefectuate la sfârșitul anului s-au recunoscut pe seama provizioanelor, deoarece valoarea lor nu a fost determinată pe baza statelor de salarii sau a altor documente.

Indemnizația de concediu de odihnă reprezintă media zilnică a drepturilor salariale din ultimele 3 luni anterioare celei în care este efectuat concediul, multiplicată cu numărul de zile de concediu.

Alte provizioane:

1. În anul N, odată cu plata primelor nete reprezentând participarea salariaților la profit, nemaifiind probabilă o ieșire de resurse, provizionul a fost anulat prin reluarea la venituri.

2. Tichetele valorice s-au înregistrat la venituri curente pentru suma totală și concomitent s-a constituit un provizion de 1.000 lei aferent costurilor estimate că vor fi suportate pentru onorarea obligațiilor asumate.

3. Obligațiile contractuale de a reabilita terenul și clădirile la terminarea contractului de concesiune s-au recunoscut drept provizion și s-au evaluat la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi necesară pentru a deconta obligația actuală la data bilanțului. Deoarece efectul trecerii timpului a fost semnificativ, provizionul s-a recunoscut la valoarea actualizată, rata de actualizare fiind de 7%.

Situația provizioanelor:

- lei -

Denumirea provizionului	Sold la începutul exercițiului financiar	Transferuri		Sold la sfârșitul exercițiului financiar
		În cont	Din cont	
	(1)	(2)	(3)	(4) = (1) + (2) – (3)
Total, din care:	11.600	289.886	10.000	291.486
Provizioane pentru litigii	-	25.915 (d)	-	25.915
Provizioane pentru garanții acordate clienților	4.600	7.500 (c4)	2.500 (c2)	9.600
Provizioane pentru restructurare	-	12.100 (e2)	-	12.100
Provizioane pentru impozite	2.000 (a1)	-	2.000 (a2.2)	0
Provizioane pentru terminarea contractului de muncă	-	1.749 (g)	-	1.749
Alte provizioane – total, din care:	5.000	242.622	5.500	242.122
Pentru participarea personalului la profit	5.000 (b1)	-	5.000 (b2.4)	0
Pentru tichete valorice	-	1.000 (f1)	500 (f2)	500
Pentru acorduri de concesiune	-	241.622 (h)	-	241.622

Bibliografie

1. Ministerul Finanțelor (2016), *Ghid privind aplicarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, <https://mfinante.gov.ro/documents/35673/218917/GHIDVAR11aprilie2016.pdf>.
2. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.

✎ Acest articol este preluat din lucrarea *Contabilitate financiară*, ediția a II-a, revizuită, autori Corina-Graziella Bâtcă-Dumitru, Daniela-Nicoleta Sahlian și Alina-Mihaela Irimescu, apărută la Editura CECCAR în anul 2025.