



Situațiile financiare pentru anul 2023: modul de întocmire și prezentare a acestora. Principalele modificări operate în actele normative în domeniul contabilității

La întocmirea situațiilor financiare pentru anul 2023 se ține cont de prevederile **Legii contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017** (în continuare - Legea). În funcție de categoria entității și necesitățile informaționale ale acesteia, entitatea care ține contabilitatea în partidă dublă este obligată să întocmească și prezinte anual unul dintre următoarele *seturi de rapoarte* (art. 21 alin. 2-4 din Lege):

Nr. ord	Setul de situații financiare	Componența situațiilor financiare
I.	Situațiile financiare prescurtate	a) bilanțul prescurtat; b) situația de profit și pierdere prescurtată; c) nota explicativă.
II.	Situațiile financiare simplificate	a) bilanțul; b) situația de profit și pierdere; c) nota explicativă.
III.	Situațiile financiare complete	a) bilanțul; b) situația de profit și pierdere; c) situația modificărilor capitalului propriu; d) situația fluxurilor de numerar; e) nota explicativă

Formatul și modul de întocmire a situațiilor financiare prescurtate, simplificate și complete sunt reglementate de SNC "Prezentarea situațiilor financiare". Entitățile de interes public și alte entități care aplică IFRS întocmesc situații financiare conform standardelor respective.

Potrivit art. 4 al Legii la principalele categorii de entități se referă:

Categoriile de entități	Criteriul de clasificare
Entitatea micro este entitatea care, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii	a) totalul activelor – 5 600 000 de lei; b) veniturile din vânzări – 11 200 000 de lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune 10 .
Entitatea mică este entitatea care, nefiind entitate micro, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii:	a) totalul activelor – 63 600 000 de lei; b) veniturile din vânzări – 127 200 000 de lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune -50.
Entitatea mijlocie este entitatea care, nefiind entitate micro sau entitate mică, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii:	a) totalul activelor – 318 000 000 de lei; b) veniturile din vânzări – 636 000 000 de lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 250.
Entitatea mare este entitatea care, la data raportării, depășește limitele a două dintre următoarele criterii:	a) totalul activelor – 318 000 000 de lei; b) veniturile din vânzări – 636 000 000 de lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 250.

Entitatea sau grupul trece dintr-o categorie în alta dacă, **la data raportării, pentru ultimele două perioade de gestiune, depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre criteriile categoriei la care se atribuie**. Criteriile de atribuire a categoriei se aplică în scopul contabilității și raportării financiare și nu se aplică entităților enumerate la art. 2 lit. d)–f) din Legea 287/2017, precum și entităților de interes public.

Setul de situații financiare fiecare entitate îl alege de către de sine stătător, reieșind din categoria acesteia (art. 4 și 5 din Lege) și necesitățile informaționale ale utilizatorilor de informații.

Potrivit art. 5 alin. (10) din Lege, **trecerea de la un set de situații financiare la altul** se efectuează începând cu următoarea perioadă de gestiune.

La analiza criteriilor utilizate pentru determinarea categoriei este necesar să se țină cont de definițiile prevăzute de Legea nr. 287 din 15 decembrie 2017.

Conform articolului 3 din această lege, *venituri din vânzări* – veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, din prestarea serviciilor, executarea lucrarilor, din contracte de construcție, contracte de leasing, primele de asigurare, dividendele, participațiile, dobânzile, precum și alte venituri aferente activităților principale ale entității. Această definiție este, de asemenea, în concordanță cu prevederile Planului general de conturi, conform cărora contul 611 „Venituri din vânzări” include, pe lângă veniturile din vânzarea de bunuri sau servicii, și alte venituri aferente activității principale a entității.

Dacă o entitate are statutul de persoană fizică ce desfășoară activități de întreprinzător, atunci *înainte de înregistrarea ca plătitor de TVA*, contabilitatea se ține în baza sistemului contabil în partidă simplă folosind metoda contabilității de casă, fără întocmirea de situații financiare. De asemenea, p. (7) art. 5 din Legea nr.287 din 15.12.2017 prevede că entitatea care are obligația să țină contabilitatea în partidă simplă poate ține contabilitatea în partidă dublă, începând cu următoarea perioadă de gestiune.

Potrivit p. (8) art. 4 din Legea nr.287 din 15 decembrie 2017, o entitate sau un grup trece de la o categorie la alta dacă, la data de raportare, în ultimele două perioade de raportare, depășește sau încetează să depășească limitele a două criterii ale categoriei. căruia îi aparține. Această prevedere a legii dă dreptul entităților care au obligația de a ține evidența contabilă de a trece de la o categorie de entități la alta, cu referire la indicatorii din ultimele două perioade de raportare.

Exemplul 1. *Entitatea la 31 decembrie 2022 are următorii indicatori de performanță: total active - 55.420.000 lei; venituri din vânzări - 117.800.000 lei; numărul mediu de salariați în perioada de raportare este de 61. Datorită faptului că sunt îndeplinite condițiile de nedepășire a limitelor a două dintre cele trei criterii prevăzute la art. 4 din Legea nr. 287 din 15 decembrie 2017, în politicile contabile pentru anul 2023 s-a stabilit că contabilitatea se ține în partidă dublă cu întocmirea situațiilor financiare simplificate în conformitate cu SNC.*

Să presupunem că la 31 decembrie 2023, indicatorii de performanță ai entității sunt: total active - 75.420.000 lei; venituri din vânzări - 180.650.000 lei; numărul mediu de angajați în perioada de raportare este de 58. În această situație, subiectul este îndreptățit să stabilească în politici contabile și pentru anul 2024 contabilitatea prin partidă dublă cu întocmirea situațiilor financiare simplificate conform SNC sau din moment ce au fost depășite limitele prevăzute pentru entitățile mici este obligat să țină evidența prevăzută pentru entitățile mijlocii cu întocmirea situațiilor financiare complete potrivit SNC?

Pe baza datelor din exemplul 1, la alegerea modului de ținere a contabilității și aplicarea standardelor de contabilitate se iau în considerare datele din ultimele două perioade de raportare. Entitatea are dreptul de a trece de la o categorie la alta, dacă la data raportării în ultimele două perioade de raportare depășește sau încetează să depășească limitele a două criterii ale categoriei căreia îi aparține. Prin urmare, chiar dacă, la 31 decembrie 2023, subiectul a depășit indicatorii prevăzuți pentru entitățile mici, se iau în considerare nu doar datele anului 2023, ci și 2024. Presupunând că, la 31 decembrie 2024, activitatea indicatorilor entității „M” va depăși criteriile prevăzute pentru entitățile mici, începând cu 01.01.2025 entitatea va fi obligată să aplice regulile contabile prevăzute pentru entitățile mijlocii sau mari.

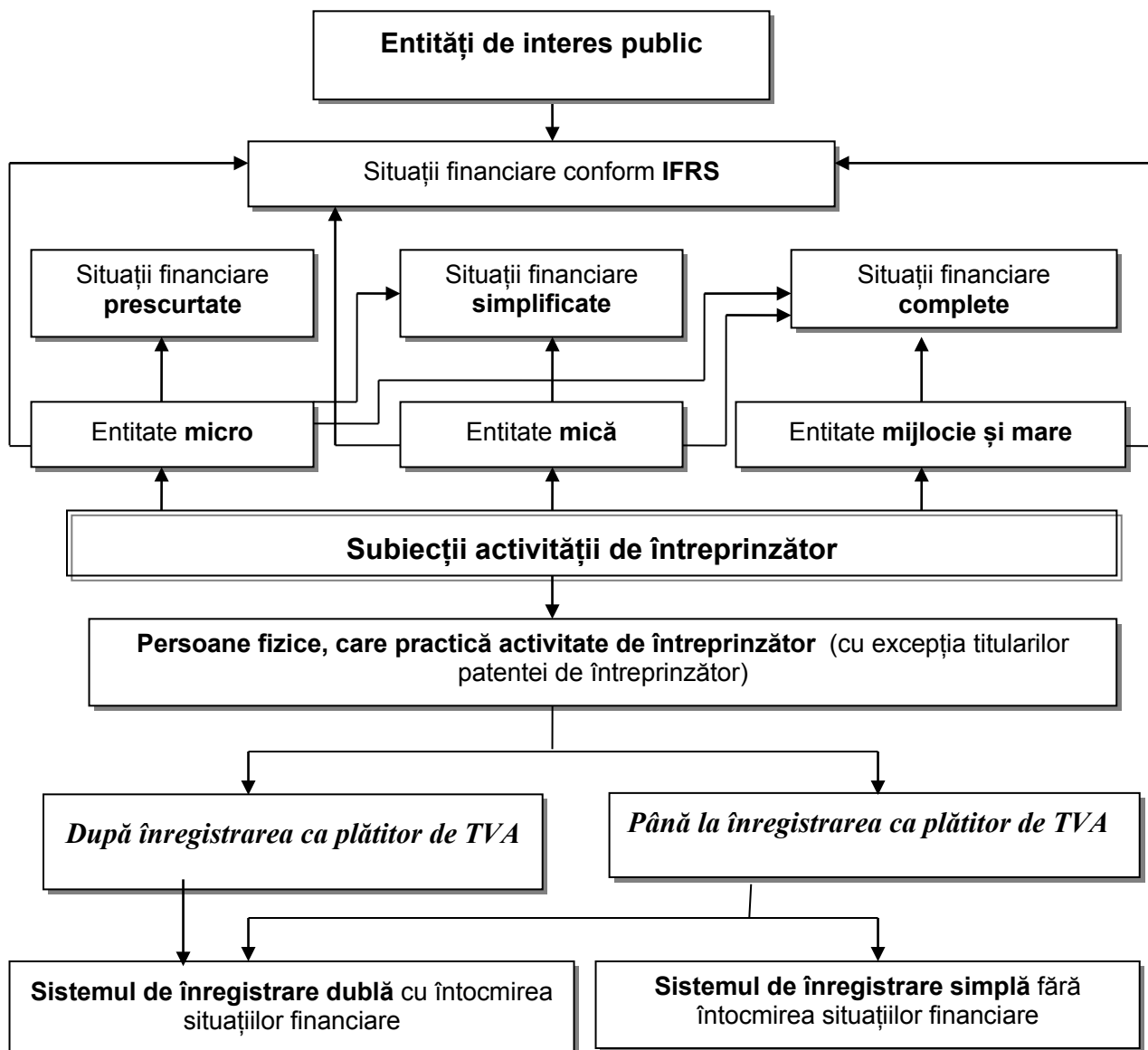


Figura 1. Modul de ținere a contabilității și aplicarea standardelor de contabilitate

Pentru prima perioadă de gestiune, **entitățile nou-create**, cu excepția entităților de interes public, pot întocmi situațiile financiare prevăzute la alin. (2), (3) sau (4) din Lege în funcție de necesitățile informaționale proprii. Pentru următoarea perioadă de gestiune, entitatea întocmește situații financiare în funcție de criteriile prevăzute la art. 4, determinate în perioada de gestiune precedentă, și conform art. 5 din Lege.

Noi reglementări privind contabilitatea și auditul situațiilor financiare

Prin Legea nr. 320/2023 pentru modificarea unor acte normative (prezentarea de către unele entități a informațiilor privind impozitul pe venit) au fost aprobate modificări la Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017. Potrivit principalelor dintre acestea, alin. (1) al art. 3 va fi completat cu noțiunile „entitate autonomă” și „entitate-mamă de cel mai înalt rang”, iar entitățile autonome cu venituri din vânzări ce depășesc 15,75 miliarde de lei (cu excepția celor care își desfășoară activitatea de întreprinzător doar în Republica Moldova) vor include în raportul conducerii un capitol separat privind impozitul pe venit.

Totodată, noua lit. c) alin. (3) al art. 28 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271/2017 stabilește că, în cazul auditului la entitățile de interes public, la entitățile mari și mijlocii, raportul auditorului va conține concluzia privind obligația entității auditate de a prezenta și a publica informații

privind impozitul pe venit pentru perioada de gestiune anterioară perioadei pentru care se efectuează auditul situațiilor financiare. Modificările menționate vor intra în vigoare la 1 ianuarie 2025.

⊕ **Perioada de gestiune**

Perioada de gestiune pentru toate entitățile care întocmesc și prezintă situații financiare este anul calendaristic, care cuprinde perioada de la 1 ianuarie pînă la 31 decembrie, cu excepția:

- ↳ cazurilor de reorganizare și de lichidare a entităților;
- ↳ entităților care aplică altă perioadă de gestiune ce coincide cu perioada de raportare financiară a entității-mamă;
- ↳ entităților pentru care Ministerul Finanțelor, în funcție de particularitățile activității acestora, stabilește o perioadă de gestiune care nu coincide cu anul calendaristic;
- ↳ entităților nou-create pentru care prima perioadă de gestiune cuprinde perioada de la data înregistrării de stat pînă la data de 31 decembrie a aceluiași an calendaristic sau ultima zi a perioadei de gestiune.

Data întocmirii situațiilor financiare este ultima zi calendaristică a perioadei de gestiune, cu excepția cazurilor de reorganizare și de lichidare a entității.

⊕ **Data întocmirii situațiilor financiare** este ultima zi calendaristică a perioadei de gestiune, cu excepția cazurilor de reorganizare și de lichidare a entității.

Situațiile financiare trebuie întocmite cu claritate, în conformitate cu prevederile prezentei legi și ale standardelor de contabilitate, oferind o **imagine fidelă** a poziției financiare, a performanței financiare și a altor informații aferente activității entității.

Informațiile din situațiile financiare trebuie să corespundă caracteristicilor calitative fundamentale și celor amplificatoare.

Caracteristicile calitative fundamentale sînt:

a) *relevanța* – prevede că informațiile trebuie să fie importante pentru utilizatori și să-i ajute să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările anterioare ale acestora;

b) *reprezentarea exactă* – prevede că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie complete, imparțiale și fără erori.

Caracteristicile calitative amplificatoare sînt:

a) *comparabilitatea* – presupune că situațiile financiare trebuie să conțină informații comparative, aferente perioadei precedente, pentru toate elementele contabile raportate ale perioadei de gestiune curente, dacă standardele de contabilitate nu prevăd altfel;

b) *verificabilitatea* – constă în asigurarea posibilității utilizatorilor de a verifica direct sau indirect informațiile din situațiile financiare;

c) *oportunitatea* – presupune că informațiile sînt disponibile utilizatorilor într-un timp util pentru a le influența deciziile;

d) *inteligibilitatea* – prevede că informațiile trebuie clasificate, caracterizate și prezentate în mod clar și concis.

Situațiile financiare includ indicatorii privind activitatea tuturor filialelor, reprezentanțelor și a subdiviziunilor interne ale entității.

Situațiile financiare reflectă valoarea elementelor contabile pentru perioada de gestiune curentă și cea precedentă. Dacă această valoare nu este comparabilă, datele perioadei precedente se ajustează. Lipsa comparabilității și toate ajustările se reflectă în nota explicativă.

În cazuri excepționale, dacă aplicarea unei prevederi din prezenta lege ori din standardele de contabilitate contravine prevederilor alin. (1), se recurge la derogare de la prevederea respectivă pentru

oferirea unei imagini fidele în sensul alin. (1). Toate derogările, motivele și efectele acestora asupra pozițiilor financiare, performanței financiare și asupra altor informații aferente activității entității se reflectă în nota explicativă. Entitatea care întocmește situații financiare prescurtate nu este în drept să aplice derogarea prevăzută la alineatul dat.

Contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe următoarele principii generale:

- a) **continuitatea activității** – presupune că entitatea își va continua în mod normal funcționarea pe o perioadă de cel puțin 12 luni din data raportării, fără intenția sau necesitatea de a-și lichida sau reduce în mod semnificativ activitatea;
- b) **contabilitatea de angajamente** – prevede recunoașterea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă;
- c) **permanența metodelor** – constă în aplicarea politicilor contabile în mod consecvent de la o perioadă de gestiune la următoarea;
- d) **prudența** – prevede neadmiterea supraevaluării activelor și a veniturilor și/sau a subevaluării datoriilor și a cheltuielilor;
- e) **intangibilitatea** – presupune că totalul bilanțului la începutul perioadei de gestiune curente trebuie să corespundă cu totalul bilanțului la sfârșitul perioadei de gestiune precedente;
- f) **separarea patrimoniului și datoriilor** – prevede prezentarea în situațiile financiare doar a informațiilor despre patrimoniul și datoriile entității, care trebuie contabilizate separat de patrimoniul și datoriile proprietarilor și ale altor entități;
- g) **necompensarea** – prevede contabilizarea și prezentarea distinctă în situațiile financiare a activelor și datoriilor, a veniturilor și cheltuielilor. Compensarea reciprocă a activelor și datoriilor sau a veniturilor și cheltuielilor nu se admite, cu excepția cazurilor prevăzute de prezenta lege și de standardele de contabilitate;
- h) **prioritatea conținutului asupra formei** – presupune că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte mai curând esența și conținutul faptelor economice, decât forma juridică a acestora;
- i) **evaluarea la cost de intrare** – prevede că elementele contabile prezentate în situațiile financiare sânt evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție, cu excepția cazurilor prevăzute de standardele de contabilitate;
- j) **importanța relativă** – prevede că nu este necesară îndeplinirea cerințelor privind recunoașterea și evaluarea elementelor contabile, privind prezentarea, publicarea și consolidarea informațiilor

La întocmirea și prezentarea situațiilor financiare se ține cont de următoarele etape:

I. efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare și anume:

- 1. inventarierea generală a elementelor contabile;*
- 2. decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune;*
- 3. determinarea și reflectarea diferențelor de curs valutar;*
- 4. întocmirea înregistrărilor de corectare;*
- 5. determinarea cotei curente a activelor imobilizate și datoriilor pe termen lung etc.;*

II. completarea formularelor situațiilor financiare;

III. întocmirea notelor/notelor explicative la situațiile financiare;

IV. aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare;

V. reformarea bilanțului.

I. Inventarierea generală a elementelor contabile

Inventarierea reprezintă principalul procedeu al contabilității care are drept scop verificarea elementelor de activ și datorii, cât și compararea rezultatelor actuale cu ultimele rezultate ale inventarierii.

În rezultatul acesteia se examinează elementele patrimoniale (materiale, OMVSD etc.) care trebuie revizuite, înlocuite, casate etc.

Potrivit p. 80 și 81 din Regulamentul privind inventarierea (în continuare Regulament) *plusurile* constatate cu ocazia inventarierii se evaluează:

- ✦ **imobilizările necorporale și corporale, stocurile și alte active curente** – la valoarea justă la data constatării;
- ✦ **mijloacele și documentele bănești** – la valoarea nominală.

Lipsurile și pierderile din deteriorarea bunurilor se evaluează:

- ✦ imobilizările necorporale și corporale – la valoarea contabilă la momentul constatării acestora;
- ✦ stocurile și alte active circulante – la valoarea contabilă (costul efectiv, costul de intrare, valoarea realizabilă netă);
- ✦ bunurile deteriorate parțial – la suma pierderilor efective stabilite de comisia de inventariere sau experții independenți.

Totodată potrivit p. 82–84 din Regulament se permite **compensarea reciprocă a plusurilor cu lipsuri** pentru:

- ✦ aceeași perioadă de gestiune,
- ✦ același gestionar,
- ✦ aceeași subdiviziune și
- ✦ la aceeași denumire.

Pentru efectuarea compensărilor reciproce pentru cantități egale între plusuri și lipsuri, persoanele responsabile prezintă comisiei de inventariere explicații detaliate privind cauzele resortului bunurilor. Comisia de inventariere prezintă propuneri privind posibilitatea efectuării compensării reciproce. Decizia definitivă o ia conducătorul entității în baza propunerilor prezentate.

În scopuri fiscale, plusurile de active se recunosc ca venituri impozabile la determinarea rezultatului în scopuri de impozitare, iar potrivit art. 24 alin. (13) din CF - deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale **se permite în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor**, dar fără a depăși limitele stabilite de către Ministerul Sănătății pentru produsele din tutun de la pozițiile tarifare 240210000, 240220, 240290000, 2403,2404 și limitele stabilite de către Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare pentru produsele din alcool etilic de la pozițiile tarifare 2207 și 2208, precum și limitele stabilite de Ministerul Infrastructurii și Dezvoltării Regionale pentru produsele petroliere. Suma TVA se restabilește la decontările cu bugetul în cazul în care a fost dedusă și dacă depășește limitele stabilite (art. 102 alin. (4) din CF).

Suma prejudiciului material se reflectă în contabilitate doar în cazul în care acesta este recunoscut de către persoana vinovată sau adjudecat de către instanța judecătorească. Potrivit SNC „Creanțe și investiții financiare” suma dată se recunoaște ca venituri curente (contul 612), iar dacă este semnificativă și va fi recuperată în perioadele viitoare – ca venituri anticipate (conturile 424, 535) – acest aspect trebuie indicat în politicile contabile.

Potrivit art. 341 din Codul muncii **mărimea prejudiciului material cauzat angajatorului** se determină conform pierderilor reale, calculate în baza datelor de evidentă contabilă:

- ✦ în cazul sustragerii, pierderii, distrugerii sau deteriorării bunurilor angajatorului atribuite la **mijloacele fixe**, mărimea prejudiciului material se calculează pornindu-se de la costul de

inventar (*prețul de cost*) al valorilor materiale, minus uzura, conform normelor stabilite;

- ↳ în caz de sustragere, lipsă, distrugere sau deteriorare intenționată a **valorilor materiale** (cu excepția celor menționate la alin. (2), prejudiciul se stabilește pornindu-se de la *prețurile din localitatea respectivă la data cauzării prejudiciului, conform datelor statistice*.

Sumele diminuării/majorării creanțelor și datoriilor se evaluează la valoarea nominală a acestora. Aceste sume se reflectă în contul 331 dacă există documentele ce confirmă apariția acestora în perioadele precedente. În cazul majorării datoriei față de buget aferente perioadelor precedente se reflectă: Dt 331; Ct 534, în caz contrar – formula inversă.

Creanțele compromise depistate la inventariere se decontează la cheltuielile curente (conturile 712, 714) sau pe seama corecțiilor (provizioanelor) constituite anterior (contul 222).

Suma datoriilor cu termenul de prescripție expirat constatate la inventariere se decontează la veniturile curente (contul 612).

Inventarierii se supun toate tipurile de creanțe și datorii ale entității privind decontările:

- cu cumpărătorii și beneficiarii;
- cu furnizorii și antreprenorii;
- cu bugetul;
- cu instituțiile financiare;
- cu organele de asigurări sociale și de asistență medicală;
- cu fondatorii și alți participanți;
- cu părțile legate;
- cu personalul, inclusiv titularii de avans și deponenții;
- cu alți debitori și creditori.

În cazul depistării *creanțelor compromise și a datoriilor cu termen de prescripție expirat* se întocmește Nota informativă, cu indicarea explicațiilor persoanelor responsabile.

Soldurile efective ale creanțelor și datoriilor trebuie să fie confirmate prin documente primare, iar pentru debitorii și creditorii cu care decontările nu se efectuează prin sistemul „incaso”- prin INV-9 „Extras de cont” (Anexa 13 din regulament). Extrasele de cont se întocmesc și se remit entităților pentru confirmare. Entitățile care primesc extrasele din cont sunt obligate să confirme în decurs de 5 zile lucrătoare din ziua primirii extraselor soldul creanțelor/datoriilor și/sau să comunice obiecțiile lor.

În cadrul decontărilor cu salariații se verifică suma salariilor neridicate, precum și sumele și motivele apariției plății în plus efectuată salariaților. Inventarierea avansurilor aferente titularilor de avans se verifică în baza documentului primar care conține informația privind eliberarea avansurilor pe fiecare titular, data eliberării și destinația utilizării.

Rezultatele inventarierii creanțelor și datoriilor se înscriu în INV -10 „Lista de inventariere a creanțelor și datoriilor” (Anexa 14 din regulament) în baza datelor din extrasul de cont confirmate de debitori sau creditori, iar în caz de neconfirmare - în baza documentelor primare.

În cazul depistării divergențelor între datele inventarierii și cele contabile, acestea se indică în formularul INV-11 „Registrul de verificare a rezultatelor inventarierii” (Anexa 15 din regulament).

Forma INV-10 „Lista de inventariere a creanțelor și datoriilor” (Anexa 14 din Regulament) - servește ca document pentru confirmarea creanțelor și datoriilor rezultate din decontările cu debitorii și creditorii. Pe prima pagină se reflectă sumele debitoare, iar pe a doua pagină (verso) – sumele creditoare. Se întocmește într-un exemplar în baza extraselor de cont sau, după caz, a documentelor primare.

Astfel, potrivit p.74 -79 din Regulamentul privind inventarierea drept **documente confirmative la decontarea creanțelor și datoriilor cu termenul de prescripție expirat**, depistate în cadrul inventarierii anuale a patrimoniului, servesc:

- ☞ *ordinul (decizia) conducătorului entităţii;*
- ☞ *lista de inventariere a creanţelor şi datoriilor (formularul INV-10, anexa 14 la Regulament);*
- ☞ *registru de verificare a rezultatelor inventarierii (anexa 15 la Regulament);*
- ☞ *procesul-verbal al comisiei de inventariere;*
- ☞ *actul respectiv al instanţei de judecată;*
- ☞ *notele informative.*

În cazul neîntocmirii documentelor prevăzute de Regulament, entitatea va fi sancţionată în conformitate cu normele art. 295 alin. (9) din Codul contravenţional nr. 218/2008.

În scopuri fiscale, sumele micşorării creanţelor şi majorării datoriilor aferente perioadei de gestiune curente se includ în componenţa venitului impozabil, iar sumele majorării acestor creanţe şi micşorării datoriilor se recunosc ca deduceri în scopuri fiscale.

În cazul depistării operaţiunilor privind modificarea veniturilor/cheltuielilor din anii precedenţi, se întocmeşte Declaraţia VEN corectată pe anii la care se referă aceste erori. În cazul nerespectării acestor prevederi pot fi aplicate sancţiuni potrivit art. 261 alin. (4), precum şi penalitate conform art. 228 din CF.

Penalităţile şi alte sancţiuni privind impozitele şi taxele aferente sumelor diminuării veniturilor/cheltuielilor se trec la contul 714 şi se recunosc ca cheltuieli, indiferent de faptul pentru care perioadă fiscală au fost aplicate.

2. Decontarea cheltuielilor şi veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune

Cheltuielile anticipate (contul 261) şi veniturile anticipate (contul 424, 535) se decontează la costurile/cheltuielile şi veniturile curente în termenele prevăzute de politicile contabile (lunar sau trimestrial). Mărimea acestor cheltuieli /venituri aferentă perioadei de gestiune curente se determină, de regulă, liniar sau prin altă metodă prevăzută de actele normative sau politicile contabile ale entităţii.

Potrivit pct. 64 din SNC „Capital propriu şi datorii” decontarea veniturilor anticipate se efectuează uniform sau conform altei metode acceptate de entitate şi se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente.

Pct. 8 din SNC „Cheltuieli” prevede că pe măsura survenirii perioadelor corespunzătoare, cheltuielile anticipate se decontează la cheltuielile curente prin metoda liniară sau prin altă metodă stabilită de entitate.

Exemplul 2. *Entitatea care se ocupă de transportarea mărfurilor periculoase a suportat în luna decembrie 2022 costuri de certificare privind corespunderea instalaţiei de transportare cerinţelor tehnice pe următorii patru ani. Factura fiscală şi actul de primire-predare aferente lucrărilor de certificare a patru autovehicule (dintre care două autovehicule sunt proprii şi două sunt primite în leasing operaţional) cuprind:*

- *elaborarea programului de lucrări pentru prelungirea termenului de exploatare a instalaţiei – 5 939 de lei;*
- *examinarea interioară şi exterioară a instalaţiei – 10 944 de lei;*
- *încercarea hidraulică a recipientului – 9 972 lei;*
- *expertiza stării tehnice a instalaţiei – 10 885 de lei.*

Suma totală a lucrărilor a constituit 37 740 de lei, inclusiv TVA – 6 290 de lei.

Conform politicilor contabile, entitatea recunoaşte costurile de certificare a autovehiculelor proprii ca cheltuieli anticipate pe termen lung, iar a celor primite în leasing operaţional– în limita termenului rămas al contractului de leasing – 2 ani.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
decembrie 2022				
1	Reflectarea cheltuielilor de certificare a autovehiculelor ce transportă mărfuri periculoase	31 450	171	521
2	Deducerea sumei TVA aferente cheltuielilor de certificare a autovehiculelor	6 290	534	521
3	Includerea cotei cheltuielilor anticipate pe termen lung aferente autovehiculelor proprii în costul serviciilor de transport (31 450 lei/4 ani/12 luni)	327,60	811, 821	171
4	Reflectarea la data raportării a cotei curente a cheltuielilor de certificare aferente autovehiculelor proprii [(31 450 lei/4 ani)/4 autovehicule x 2 autovehicule]	3 931,25	261	171
5	Includerea cotei cheltuielilor anticipate pe termen lung aferente autovehiculelor primite în leasing operațional în costul serviciilor de transport (31 450 lei/2 ani/12 luni)	1 310,42	811, 821	171
6	Reflectarea la data raportării a cotei curente a cheltuielilor de certificare aferente autovehiculelor primite în leasing [(31 450 lei/2 ani)/4 autovehicule x 2 autovehicule]	7 862,50	261	171
anul 2023				
7	Includerea lunară a cotei cheltuielilor anticipate curente aferente autovehiculelor proprii în costul serviciilor de transport (3 931,25/12 luni)	327,60	811, 821	261
8	Includerea lunară a cotei cheltuielilor anticipate curente aferente autovehiculelor primite în leasing operațional în costul serviciilor de transport (7 862,50/12 luni)	655,21	811, 821	261

În contextul datelor prezentate în exemplu, se observă că suma lunară atribuită la costuri în cazul autovehiculelor primite în leasing operațional va fi mai mare (655,21 lei) decât suma autovehiculelor proprii (327,60 lei) pe motiv că durata rămasă a contractului este mai mică decât perioada de certificare la care acestea se referă.

De menționat că, în cazul în care entitatea are certitudinea că durata contractului de leasing va fi prelungită (pornind de la practica anterioară), modul de trecere lunară la costuri a cheltuielilor anticipate pe termen lung aferente serviciilor de certificare pentru autovehiculele primite în leasing operațional și cele proprii va fi identic.

3. Determinarea și reflectarea diferențelor de curs valutar și de sumă

Aspectele privind recunoașterea și reflectarea în contabilitate a diferențelor de curs valutar sunt prevăzute în SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”.

Astfel potrivit pct.7 **operațiunile în valută străină se contabilizează inițial în monedă națională prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data înregistrării inițiale**, care se determină în funcție de tipul operațiunii:

1) operațiunile bancare și de casă

- data încasării (eliberării) numerarului;

2) exportul/importul de active, servicii, lucrări, alte operațiuni de comerț internațional:

- data întocmirii declarației vamale, sau

- data întocmirii documentului primar care confirmă trecerea dreptului de proprietate

asupra activelor sau prestarea serviciilor, lucrărilor, sau

- altă dată prevăzută de legislația în vigoare;

Pct.8. din standard prevede că **achitarea creanțelor și datoriilor în valută străină** se înregistrează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data achitării. Diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile care apar la data achitării creanțelor și datoriilor se recunosc ca venituri sau cheltuieli curente.



Potrivit p. 11 al SNC “Diferențe de curs valutar și de sumă” la întocmirea situațiilor financiare elementele monetare în valută străină (numerarul, creanțele, datoriile, cu excepția avansurilor acordate și primite, investițiile financiare, cu excepția acțiunilor și cotelor părți etc.) se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării.

Elementele nemonetare în valută străină (imobilizările necorporale și corporale, goodwill-ul, stocurile, avansurile acordate/primite pentru procurări/livrări de active și servicii ((conturile 163, 224, 423, 523))), elementele de capital propriu, etc.) nu se supun recalculării la data raportării și se înregistrează în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale a acestora.

Contabilitatea diferențelor de sumă este reglementată de p. 17-27 din SNC «Diferențe de curs valutar și de sumă». Operațiunile exprimate în valută străină sau unități convenționale inițial se înregistrează în monedă națională prin aplicarea cursului de schimb conform contractului încheiat (cursului oficial al leului moldovenesc sau cursului de schimb stabilit de părțile contractante.

În cazul aplicării **cursului de schimb la data achitării** activelor (prestării serviciilor) apar diferențe de sumă favorabile sau nefavorabile care se reflectă conform pct. 20 din SNC «Diferențe de curs valutar și de sumă.

În cazul aplicării **cursului de schimb la data livrării** activelor (prestării serviciilor) sau a unui curs stabilit de părți în mărime fixă, diferențe de sumă nu apar, deoarece vânzătorul și cumpărătorul recunosc creanțele și datoriile în baza aceluiași curs de schimb (pct. 21 din SNC «Diferențe de curs valutar și de sumă).

Potrivit pct. 22 din SNC «Diferențe de curs valutar și de sumă» **la data raportării**, creanțele/datoriile aferente operațiunilor cu rezidenții RM exprimate în valută străină sau unități convenționale, nu se recalculează.

În cazul efectuării **plății în avans parțiale și aplicării cursului de schimb la data achitării** creanțelor și datoriilor, diferențe de sumă apar doar din mărimea neachitată a creanțelor și datoriilor ca rezultat al modificării cursului de schimb la data livrării activelor (prestării serviciilor) și data achitării finale. Astfel de diferențe se contabilizează conform pct. 20 din standard (pct. 25 din SNC «Diferențe de curs valutar și de sumă).

În cazul efectuării **plății în avans integrale și aplicării cursului de schimb la data livrării** activelor (prestării serviciilor) diferențe de sumă nu apar, dar sunt necesare decontări suplimentare între vânzător și cumpărător. Astfel, la creșterea cursului de schimb cumpărătorul îi achită vânzătorului o sumă suplimentară, iar la scăderea cursului de schimb vânzătorul îi restituie cumpărătorului o parte din avansul primit (pct. 26 din SNC «Diferențe de curs valutar și de sumă).

Exemplul 3: Entitatea a procurat marfa de la un rezident al RM în baza facturii fiscale din data de 17.03.2023 cu stipularea valorii mărfii în valută conform contractului de vânzare-cumpărare și aplicarea cursului de schimb valutar de la data achitării. Valoarea mărfii constituie 12.900 euro. La data de 05.03.2023, s-a achitat un avans de 7.000 euro, cursul BNM pentru 1 euro - 20,2520 lei. Cursul BNM din 17 martie 2023 pentru 1 euro = 20,4570 lei. Diferența a fost achitata în data de 22.03.2023: 1 euro = 20,7530 lei

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

Data	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Corespondența conturilor	
			Debit	Credit
05.03.2023	Avansul acordat furnizorului în contul livrării ulterioare (7 000 euro x 20,2520 lei/ euro)	141 764	224	242
17.03.2023	Reflectarea costului de intrare al mărfurilor procurate (141 764 + 5 900 euro x 20,4570 lei/ euro) = 262 460,3/120*100	218 716,92	217	5211
17.03.2023	Reflectarea sumei TVA aferente diferenței de sumă	43 743,38	5344	5211
17.03.2023	Stingerea datoriei furnizorului din contul avansului acordat anterior	141 764	5211	224
22.03.2023	Achitarea datoriei față de furnizor (5 900 euro x 20,7530 lei/ euro)	122 442,7	5211	242
22.03.2023	Reflectarea diferenței de sumă fără TVA 5 900 euro x (20,7530 lei/ euro - 20,4570 lei/ euro) /120*100	1 455,33	722	5211
22.03.2023	Reflectarea sumei TVA aferente diferenței de sumă	291,07	5344	5211

La data raportării pentru confirmarea creanțelor și datoriilor în valută la tranzacțiile economice între rezidenți ai Republicii Moldova entitatea emitentă întocmește un „Act de confirmare a creanțelor și datoriilor în valută privind tranzacțiile economice între rezidenții Republicii Moldova” și este o formă tipizată a actului primar conform Ordinului MF 71/2014.

Cu referire la **aporturile în valută străină la capitalul social** trebuie de ținut cont de că toate elementele de capital propriu, inclusiv capitalul nevărsat au fost incluse în componența elementelor nemonetare.

Entitatea poate recalcula elementele monetare atât la data raportării, cât și cu o altă periodicitate prevăzută în politicile contabile (lunar, trimestrial, etc.).

În scopuri fiscale, diferențele de curs valutar se iau în calcul la determinarea venitului impozabil în mărirea sumelor recunoscute și confirmate documentar în contabilitatea financiară (la conturile 622, 722).

4. Întocmirea înregistrărilor de corectare

Potrivit p.10 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, *necompensarea* – constă în prezentarea distinctă în situațiile financiare a activelor și datoriilor, veniturilor și cheltuielilor. Compensarea reciprocă a activelor și datoriilor sau a veniturilor și cheltuielilor nu se admite, cu excepția cazurilor în care compensarea este permisă de SNC. În acest sens, la data raportării, este necesar de întocmit înregistrările contabile de corectare care au la bază respectarea principiului necompensării și pot apărea în următoarele cazuri:

- ↳ decontările cu debitorii și creditorii s-au reflectat într-un singur cont în loc de două conturi prevăzute de Planul general de conturi contabile (226, 532 etc.);
- ↳ s-au înregistrat supraplăți pe conturile de evidență a creanțelor și datoriilor (221, 521 etc.).

5. Determinarea cotei curente a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung

Potrivit p.28 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, la data raportării entitatea determină cota curentă a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung, care se reflectă în bilanț, respectiv în componența activelor circulante și/sau datoriilor curente. De asemenea, în funcție de gradul de lichiditate, activele se divizează în active circulante și active imobilizate, iar în funcție de gradul exigibilității, datoriile se împart în datorii curente și datorii pe termen lung.

La clasificarea datoriilor trebuie să se respecte și p. 27 din standard, care prevede că datoriile comerciale și cele față de angajați care sînt înregistrate ca parte componentă a ciclului normal de activitate sunt datorii curente, chiar fiind exigibile într-un termen ce depășește 12 luni din data raportării.

Potrivit pct. **64 din SNC „Capital propriu și datorii”** decontarea veniturilor anticipate se efectuează uniform sau conform altei metode acceptate de entitate și se contabilizează ca diminuare a datoriilor și majorare a veniturilor curente.

Pct. 8 din **SNC „Cheltuieli”** prevede că pe măsura survenirii perioadelor corespunzătoare, cheltuielile anticipate se decontează la cheltuielile curente prin metoda linară sau prin altă metodă stabilită de entitate.

📁 Verificarea documentației aferente perioadei de raportare

Potrivit art. 11 alin. 9 din **Legea nr. 287/2017** în cazul în care **documentele primare**, cu excepția documentelor primare cu regim special, **sunt întocmite în formă electronică**, semnătura nu constituie un element obligatoriu. În astfel de cazuri, modalitatea de identificare a persoanelor care au inițiat, dispus și/sau aprobat efectuarea faptelor economice respective se stabilește prin **proceduri interne**.

Documentele de casă, de plată și cele privind decontările pot fi semnate unilateral, de către conducătorul entității, ori de două persoane cu drept de semnătură, prima semnătură aparținând conducătorului sau altei persoane împuternicite, iar a doua – contabilului-șef sau altei persoane împuternicite.

Legea 845/1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi

Potrivit articolului 6 întreprinderea, în conformitate cu legislația în vigoare, are dreptul să efectueze în raport cu întreprinderi plăți în numerar în sumă ce nu depășește 10 000 de lei pentru fiecare tranzacție, dar nu mai mult de 100 000 de lei lunar (numerar se are în vedere cash sau prin terminale de plata, dacă achitați cu bussines cardul deschis pe numele companiei - nu se considera numerar), precum și să încaseze de la cetățeni plăți în numerar în sumă ce nu depășește 100 000 de lei pentru fiecare tranzacție pentru bunurile sau serviciile comercializate;

Întreprinderea în conformitate cu legislația în vigoare, este obligată să păstreze mijloacele bănești în bănci și/sau societăți de plată și să se achite cu bugetul public național, angajații, creditorii, precum și să onoreze celelalte obligații de plată prin sistemul financiar-bancar și/sau sistemele de plăți, în modul stabilit de actele normative ale Băncii Naționale a Moldovei. BNM nu a emis vreun act normativ privind păstrarea numerarului în casieria entității și codul contravențional nu prevede amenzi în acest sens.

Remarcăm că prin HG nr. 326/2023 (în vigoare din 09.12.2023), a fost abrogată HG nr. 764/1992 privind aprobarea Normelor pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova, care prevedea modul de întocmire a documentelor aferente operațiunilor de casă, a registrului de casă etc. Astfel, modalitatea de identificare a persoanelor care au responsabilitatea de aprobare și executare a faptelor economice respective se stabilește prin proceduri interne – politici contabile, regulamente interne etc. (art. 11 alin. (9) din Legea nr. 287/2017).

Decontările în numerar vor fi reglementate de o lege nouă

În vederea reducerii numerarului în circulație și orientării spre efectuarea plăților prin virament, Ministerul Finanțelor a elaborat și a prezentat pentru consultări publice proiectul de lege prin care va fi creat un nou cadru normativ de reglementare a tranzacțiilor în numerar. Se propune determinarea obligatorie de către entități a necesarului de numerar minim pentru efectuarea decontărilor pe parcursul a trei zile lucrătoare și predarea obligatorie de către entități băncilor/prestatorilor serviciilor de plată a surplusurilor ce depășesc necesarul minim. Totodată, sunt stabilite limitele de efectuare a decontărilor în numerar, cazurile permissive de efectuare a decontărilor în numerar nelimitat, condițiile de eliberare a numerarului din casieria entității, sancțiunile pentru nerespectarea prevederilor noii legi.

Precizăm doar că entitățile vor putea utiliza nelimitat mijloacele bănești în numerar pentru:

- retribuirea muncii și efectuarea altor plăți generate de relațiile de muncă;

- onorarea obligațiilor aferente creditelor contractate cu entitățile financiare;
- efectuarea decontărilor cu instituțiile și autoritățile publice;
- achitarea obligațiilor fiscale, plăților și amenzilor față de bugetul public național.

Documentele primare, cu excepția celor prevăzute la alin. (14), **pot fi corectate**, cu indicarea datei efectuării corectării, numelui, prenumelui contabilului-șef și/sau ale persoanei responsabile și cu aplicarea semnăturii.

Documentele primare, registrele contabile, situațiile financiare și alte documente aferente organizării și tinerii contabilității **sunt sistematizate și păstrate** conform regulilor și termenelor stabilite în Indicatorul documentelor-tip și al termenelor lor de păstrare pentru organele administrației publice, instituțiile, organizațiile și întreprinderile Republicii Moldova, aprobat prin Ordinul Serviciului de Stat de Arhivă nr. 57/2016.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor contabile, entitatea este obligată să le restabilească în termen de 3 luni de la data constatării faptului respectiv.

Potrivit pct. 10 din **SNC „Cheltuieli”** conform **principiului contabilității de angajamente**, cheltuielile se recunosc în perioada în care au fost suportate, indiferent de momentul plății numerarului sau compensării sub altă formă.

În practica contabilă apar situații când facturile fiscale pentru luna decembrie 2023 se emit în ianuarie 2024, de exemplu, în cazul serviciilor de energie electrică, gaze etc.

Dacă ambele date din factura fiscală (data eliberării/livrării) se referă la ianuarie 2024, dar serviciile se atribuie la decembrie 2023 în contabilitate consumul lunar pe decembrie se reflectă conform datelor contoarelor sau a altor instrumente de verificare ca Dt 811, 821, 713, etc. Ct 541. La primirea facturii fiscale, datoria preliminară se decontează la datoria curentă: Dt 541 Ct 521 – la suma fără TVA, D 5344 ct 521 – la suma TVA. Astfel, în contul 541 la 31.12.2023 va fi sold.

Deprecierea activelor

Potrivit pct. 7 din **SNC „Deprecierea activelor”** entitatea trebuie să determine **la fiecare dată de raportare** dacă există sau nu indicii ai deprecierei unui activ (grup de active).

Dacă există indicii ai deprecierei activelor, entitatea determină valoarea justă minus costurile de vânzare a acestora.

Dacă nu există nici un indiciu al deprecierei activelor, valoarea justă minus costurile de vânzare nu se determină, cu excepția activelor indicate în pct. 12 din prezentul standard.

Documente justificative: *Ordin de depreciere, proces-verbal de depreciere, raport privind rezultatele testării la depreciere* etc.

Potrivit pct. 44–49 **SNC „Stocuri”** la data raportării stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea realizabilă netă. Valoarea realizabilă netă se determină prin una dintre următoarele metode:

- 1) metoda categoriilor (elementelor);
- 2) metoda grupelor omogene;
- 3) metoda volumului total.

În condițiile crizei economice, în aproape toate sectoarele economiei, într-o măsură mai mare sau mai mică, se poate observa deprecierea valorii mijloacelor fixe și altor active, de aceea necesitatea în obținerea informațiilor de înaltă calitate crește continuu.

Întrucât odată cu reducerea volumelor afacerilor costurile de întreținere și utilizare a unor active depășesc veniturile primite din utilizarea acestora, acestea din urmă devin ineficiente. Astfel, este necesar să se monitorizeze procesul de depreciere a activelor și să se reflecte în situațiile financiare,

astfel încât administratorii și proprietarii entității să poată lua în timp util decizii adecvate cu privire la utilizarea ulterioară a obiectelor respective sau la vânzarea acestora.

Exemplul 4: Entitatea deține un echipament tehnologic utilizat în procesul de producție al cărui cost de intrare constituie 300.000 lei, durata de utilizare - 5 ani. În luna decembrie 2023 când amortizarea acumulată a utilajului a constituit 220.000 lei s-a stabilit că valoarea justă a acestui obiect minus costurile estimate de vânzare este de 50.000 lei. Deoarece valoarea contabilă a echipamentului de 80.000 lei a depășit valoarea justă minus costurile de vânzare, conducerea a decis să recunoască o pierdere din depreciere în valoare de 30.000 lei. În luna ianuarie 2024, echipamentul a fost vândut cu 45.000 lei (fără TVA).

Nr. crt	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Dt	Ct
	<i>Decembrie 2023</i>			
1.	Reflectarea deprecierei echipamentului vândut	30 000	721	129
	<i>Ianuarie 2024</i>			
1.	Reflectarea valorii de vânzare a echipamentului, fără TVA	45 000	234	621
2.	Reflectarea sumei TVA a echipamentului deteriorat vândut	9 000	234	5344
3.	Decontarea valorii contabile a echipamentului vândut	50 000	721	123
4.	Decontarea amortizării acumulate a echipamentului vândut	220 000	124	123
5.	Decontarea deprecierei echipamentului vândut	30 000	129	123
6.	Reflectarea sumei TVA recalulate (art. 97 alin. 5)	1 000	714	5344

Ca urmare, valoarea contabilă a echipamentului la 31.12.2023 va fi 50.000 lei (300.000 lei - 220.000 lei - 30.000 lei). La determinarea venitului impozabil pe anul 2023, în conformitate cu alin. (18) art. 24 din Codul fiscal, pierderile din depreciere ale echipamentului reprezintă cheltuieli nedeductibile și se ajustează în rd. 03041 din Declarația VEN 12.

Reevaluarea imobilizărilor corporale

În scopurile contabilității financiare reevaluarea imobilizărilor corporale se consideră a fi evaluare ulterioară a acestora. Dacă în politicile contabile entitatea a indicat că pentru anumite clase de mijloace fixe se aplică modelul reevaluării, se vor lua în considerare prevederile pct. 18 – 18⁹ din SNC „Imobilizări necorporale și corporale” (în continuare – SNC „INC”). Modul de înregistrare a ecartului din reevaluare depinde de metoda aplicată (metoda modificării sau metoda eliminării) conform pct. 18⁴ din SNC „INC” și se indică în politicile contabile.

Începând cu anul 2020, pentru evidența acestuia este destinat contul **343 „Rezerve din reevaluare”** și corespunzător, cu aceeași sumă, valoarea mijloacelor fixe reevaluate în contabilitate se majorează. În cazul reducerii de reevaluare se aplică contul 721.

La ieșirea obiectului rezerva de reevaluare (surplusul) se decontează din contul 343 la contul 332.

În scopuri fiscale, potrivit art. 26¹ alin. (15) din CF, diferențele din reevaluarea mijloacelor fixe nu se recunosc.

Potrivit pct.18⁹ din SNC „INC” - prin derogare de la cerințele pct.18/1, entitatea poate reevalua obiectele de imobilizări complet amortizate, separat de clasa din care acestea fac parte, cu stabilirea acestora unei noi valori și a unei noi durate de utilizare corespunzătoare perioadei estimate rămase de utilizare. Prin urmare, în cazul în care entitatea dispune de imobilizări complet amortizate, decizia privind necesitatea reevaluării acestora aparține entității. Totodată, după cum s-a menționat, în scopuri fiscale diferențele din reevaluarea mijloacelor fixe nu se recunosc.

Revizuirea și ajustarea provizioanelor

Potrivit pct. 87 din SNC „**Capital propriu și datorii**” provizioanele se revizuiesc la fiecare dată de raportare și se ajustează pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

Modalitatea de revizuire și evaluare a provizioanelor diferă în funcție de tipul provizionului.

Provizionul se utilizează doar în scopul pentru care a fost constituit. Provizionul se anulează prin decontarea la veniturile curente în cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice.

Nu se mai impozitează provizioanele neutilizate și trecute la veniturile perioadei care anterior au fost nededuse la creare - Dt 538 Ct 612 (art. 20 p. z ¹⁷) – modificat prin Legea № 171/2019, art. I p. 7.

În cazul formării provizioanelor se va ține cont de p. 85/1 din SNC “**Capital propriu și datorii**” Provizioanele se contabilizează în cadrul următoarelor categorii:

1) *provizioane pentru beneficiile angajaților* care se constituie pentru datoriile entității față de personal privind concediile de odihnă, pensiile, recompensele pentru rezultatele activității anuale și alte plăți rezultate din contractele colective și individuale de muncă;

Dt 811, 812, 821, 712, 713 Ct 538

2) *provizioanele pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor*, care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparații și deservirii în cursul perioadei de garanție a activelor vândute, pentru returnările și reducerile de preț la bunurile vândute și pentru alte garanții care rezultă din contractele încheiate cu cumpărătorii/clientii.

Dt 712 Ct 538

3) *provizioane pentru impozite* care se constituie pentru diferențele de impozite rezultate din operațiunile de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanțele judecătorești, precum și în alte situații care pot genera datorii aferente impozitelor și taxelor;

Dt 713, 714 Ct 538

4) *alte provizioane care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor legate de litigii, de protecția mediului, de ieșirea imobilizărilor corporale, de restructurarea entității și în alte scopuri* stabilite de legislație și/sau de conducerea entității.

Dt 713, 714, 721 Ct 538

Elaborarea și/sau aprobarea politicilor contabile pentru anul 2024

Potrivit pct. 5 din SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, politicile contabile se selectează în baza sistemului de reglementare normativă a contabilității care prevede diferite variante de recunoaștere, evaluare și contabilizare a elementelor (obiectelor) contabile și se aprobă (printr-un document de dispoziție, precum hotărâre, dispoziție, ordin etc.) pentru fiecare perioadă de gestiune de către persoana responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară.

În scopuri interne este oportun de a elabora proceduri sau regulamente ce țin de organizarea contabilității reieșind din specificul activității entității.

Entitatea nou-creată aprobă politicile contabile până la prezentarea situațiilor financiare pentru prima perioadă de gestiune.

Erorile contabile

Erorile depistate la efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare se corectează modul prevăzut de SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

Erori contabile – omisiunile sau prezentările incorecte a informațiilor în contabilitate și/sau în situațiile financiare ale entității.

SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” evidențiază patru cauze posibile de apariție a erorilor contabile:

- aplicării incorecte a prevederilor sistemului de reglementare normativă a contabilității și politicilor contabile;
- comiterii Erorilor de calcul;
- neînregistrării, înregistrării multiple și/sau interpretării greșite a faptelor economice;
- fraudelor și delapidărilor.

Erorile depistate la întocmirea situațiilor financiare se corectează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.



Nu se tratează ca erori modificările politicilor și estimărilor contabile; lipsurile și plusurile de active și datorii constatate la inventariere; sumele amenzilor, penalităților și despăgubirilor pentru prejudiciul cauzat; pierderile aferente producției rebutate care a fost fabricată în anii precedenți; sumele creanțelor compromise și datoriilor expirate decontate; abaterile costului efectiv al activelor de la cel normativ; primele calculate spre plată în perioada de gestiune curentă conform rezultatelor activității entității în anii precedenți; pierderile aferente returnării activelor livrate în anii precedenți; sumele reducerilor de preț, discounturilor și rabaturilor acordate/primite în perioada de gestiune pentru livrările/achizițiile efectuate în anii precedenți.

O eroare contabilă se tratează ca semnificativă dacă ea individual sau în comun cu alte erori din aceeași perioadă de gestiune *poate influența deciziile economice ale utilizatorilor* luate în baza situațiilor financiare.

Pragul de semnificație se stabilește în politicile contabile ale entității ca un criteriu unic aplicabil pentru toate elementele situațiilor financiare, sau ca câteva criterii pentru grupe separate de elemente.



Situațiile financiare se consideră conforme cu standardele naționale de contabilitate în cazul în care nu conțin fie erori semnificative, fie erori ne semnificative comise în mod intenționat pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de numerar.

Modul de corectare a erorilor depinde de perioada comiterii și perioada depistării acestora:

- ❖ *eroarea comisă și depistată în aceeași perioadă de gestiune se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea;*
- ❖ *eroarea comisă în perioadă de gestiune curentă și depistată după sfârșitul acestei perioade, dar pînă la semnarea situațiilor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima lună a acestei perioade;*
- ❖ *eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune actuală și depistată pînă la sfârșitul perioadei de gestiune curente (dar după semnarea situațiilor financiare pentru perioada în care s-a comis eroarea), se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea;*
- ❖ *eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune actuală și depistată după sfârșitul perioadei de gestiune curente dar pînă la semnarea situațiilor financiare, se corectează prin înregistrări de ajustare pentru ultima lună a perioadei de gestiune curente.*

Corectarea erorilor comise în perioadele de gestiune precedente nu determină modificarea și prezentarea repetată a situațiilor financiare ale anilor precedenți, precum și nu cere corectarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare ale perioadei de gestiune curente.

În cazul erorii semnificative informațiile comparative corectate prin retratarea retroactivă se prezintă în notele la situațiile financiare, dacă efectul retratării retroactive este semnificativ.

❖ **Imobilizările necorporale (IN)**

La întocmirea acestui compartiment a situațiilor financiare este necesar de a verifica:

- existența documentelor necesare recunoașterii imobilizărilor necorporale, prin perfectarea Procesului verbal respectiv;
- verificarea documentelor legate de trecerea la intrări a activului și calculul amortizării acestora cu registrele contabile și Cartea Mare;
- petrecerea testului de depreciere, perfectarea documentară corespunzătoare și în cazul existenței indiciilor de depreciere de reflectat rezultatele în contabilitate.

❖ **Imobilizări corporale pe termen lung**

La acest compartiment se verifică:

- prezența documentelor necesare pentru recunoașterea prin perfectarea Procesului verbal de primire - predare a mijloacelor fixe (MF);
- dacă au fost trecute în componența mijloacelor fixe imobilizări corporale în curs de execuție în baza Procesului verbal de executare a lucrărilor;
- corectitudinea trecerii activelor în componența mijloacelor fixe, investițiilor imobiliare în funcție de destinația utilizării acestuia. Nu se includ în componența mijloacelor fixe și se raportează la investiții imobiliare sau la stocuri de mărfuri și materiale - clădirile, construcțiile speciale și alte obiecte pe care entitatea nu le utilizează în activitatea sa operațională și sunt destinate pentru scopuri investiționale ș.a;
- corectitudinea evaluării imobilizărilor pe termen lung;
- contabilizarea mijloacelor fixe primite în gestiune economică în corespundere cu prevederile SNC;
- corectitudinea perfectării cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe, cât și modul de reflectare a acestora în contabilitate;
- petrecerea testului de depreciere, perfectarea documentară corespunzătoare și în cazul existenței indiciilor de depreciere de reflectat rezultatele în contabilitate.

Exemplul 5. Entitatea "X" SA deține un depozit care este utilizat pentru depozitarea materialelor. Costul de intrare este de 1.240.000 lei, iar valoarea amortizării acumulate este de 606.220 lei. În luna aprilie 2023, entitatea a decis să transfere depozitul în leasing operațional pentru o perioadă de 4 ani. În conformitate cu politicile contabile ale entității SA "X", se efectuează transferul bunurilor imobile în/din categoria investițiilor imobiliare:

- opțiunea 1 - la valoarea contabilă;
- opțiunea 2 - la costul istoric.

După transfer, amortizarea lunară a obiectului a fost de 2 300 lei.

Contabilitatea operațiunilor de transfer a imobilului în categoria investițiilor imobiliare la entitatea "X" SA

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor			
			varianta 1		varianta 2	
			debit	credit	debit	credit
1	Casarea amortizării acumulate a depozitului la transferul acestuia	606 220	124	123	-	-

2	Decontarea valorii contabile a depozitului transferat în leasing operațional (1 240 000 lei - 606 220 lei)	633 780	151	123	-	-
3	Reflectarea costului de intrare a depozitului transferat în leasing operațional	1 240 000	-	-	151	123
4	Reflectarea amortizării acumulate a depozitului transferat în leasing operațional	606 220	-	-	151	123
5.	Reflectarea amortizării lunare a depozitului	2 300	811	1521	811	1521

❖ **Alte active imobilizate**

De verificat:

- la contul 171 trebuie să existe o evidență analitică distinctă pe tipuri de cheltuieli anticipate, cât și legătura acestora cu evidența sintetică;
- decontarea cotei acestor cheltuieli la costurile sau cheltuielile perioadei cu verificarea corectitudinii soldului rămas la acest cont.

❖ **Stocurile de mărfuri, materiale**

La acest compartiment se verifică:

- corectitudinea evaluării SMM în corespundere cu prevederile SNC. De verificat modul de contabilizare a costurilor de transport - aprovizionare, în special, atunci când determinarea acestora nu este posibilă la momentul intrării SMM, cu elucidarea modului de decontare a acestora în politicile contabile;
- aplicarea metodelor de evidență curentă în conformitate cu prevederile politicilor contabile;
- se ține cont de prevederile SNC „Stocuri” referitor la modul de prezentare a stocurilor la data raportării;
- corectitudinea organizării evidenței pieselor de schimb, în special a autovehiculelor;
- modul de calculare a uzurii și corectitudinea decontării obiectelor de mică valoare și scurtă durată;
- corectitudinea calculării costului producției sau serviciilor în curs de execuție;
- calcularea costului produselor sau serviciilor în conformitate cu metoda stipulată în politicile contabile;
- corectitudinea evaluării și evidenței rebutului de producție, deșeurilor, stocurilor deteriorate, cu termenul expirat, lipsurilor în limita/peste limita perisabilității acestora.

Erori tipice:

- ↳ În componența costurilor sau cheltuielilor se includ costuri/cheltuieli care nu se referă la perioada de gestiune;
- ↳ Modul de evidență a bunurilor cu o pondere nesemnificativă (de exemplu, a rechizitelor de birou, a cartușelor) în totalul stocurilor;
- ↳ Modul de evaluare a stocurilor importate nu corespunde SNC „Stocuri”;
- ↳ Reflectarea în componența stocurilor a bunurilor primite în custodie, spre prelucrare, la comisie, pentru transmitere altor beneficiari;
- ↳ Reflectarea în componența mărfurilor a terenurilor și/sau a clădirilor achiziționate, a căror destinație nu a fost încă determinată;
- ↳ Raportarea la cheltuielile curente a costurilor suportate pentru aducerea stocurilor în forma și în locul utilizării după destinație, cum ar fi: prelucrarea, sortarea, împachetarea;

↳ Includerea în costul de intrare al stocurilor a reducerilor comerciale și a rabaturilor acordate de către furnizori în momentul procurării stocurilor;

↳ Determinarea costului de intrare al stocurilor importate conform cursului oficial al leului moldovenesc la altă dată care nu coincide cu cea stabilită în politicile contabile conform SNC;

↳ Ajustarea costului de intrare al stocurilor procurate cu mărirea diferențelor de sumă;

↳ Calcularea uzurii construcțiilor speciale provizorii neprevăzute în lista de titluri în mărime de 50 % din valoarea acestora la transmiterea în exploatare și 50 % – la ieșirea (casarea) lor;

↳ Transferarea investițiilor imobiliare în componența stocurilor (mărfurilor) până la începerea procesului de pregătire (amenajare, reconstruire etc.) a acestora pentru vânzare sau în cazul vânzării fără o pregătire prealabilă;

↳ Reflectarea incorectă a operațiunilor cu obiectele de mică valoare și scurtă durată etc.

❖ **Creanțele comerciale și alte creanțe curente**

La întocmirea acestui compartiment a situațiilor financiare este necesar de a verifica:

- existența documentelor primare (facturi fiscale, contracte etc.) privind livrarea activelor, termenele de plată etc.;
- evidența analitică pe termene de scadență;
- efectuarea actelor de verificare/extraselor de cont cu clienții în conformitate cu prevederile legislației în vigoare;
- închiderea avansurilor acordate, cât și datoriiilor cu semnul „-” la creanțele corespunzătoare;
- modul de perfectare și reflectare a reducerilor de prețuri;
- corectitudinea evidenței mărfurilor returnate de la clienți;
- corectitudinea recalculării creanțelor în valută străină în conformitate cu prevederile SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”;
- rezultatele inventarierii creanțelor cu titularii de avans etc.

Erori tipice:

↳ Lipsa sau verificarea parțială a decontărilor cu debitorii;

↳ Necoresponderea soldurilor la contul decontările cu bugetul etc.

Începând cu anul 2020 în SNC „Venituri” este prevăzut aspectul privind modul de ajustare a veniturilor din prestarea serviciilor. Astfel, în conformitate cu pct. 27¹ din standard, veniturile sus-menționate se ajustează prin stornarea valorii serviciilor cu valoarea serviciilor neacceptate și/sau suma reducerii prețurilor acestora în cazul în care prestarea și neacceptarea/reducerea prețurilor serviciilor au avut loc **în aceeași perioadă de gestiune**.

Relatăm că conform explicațiilor aferente clasei 6 „Venituri” din Planul general de conturi, entitatea poate să ajusteze veniturile pe parcursul perioadei de gestiune, inclusiv veniturile din prestarea serviciilor, nu doar prin stornare, ci și prin întocmirea formulelor contabile inverse. În acest caz, suma ajustărilor se reflectă în debitul conturilor de evidență a veniturilor. Posibilitatea întocmirii formulelor contabile inverse este prevăzută și în pct. 33 din SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. Varianta concretă de ajustare a veniturilor se selectează de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia.

În cazul în care prestarea și neacceptarea sau reducerea prețurilor serviciilor au avut loc **în perioade de gestiune diferite**, veniturile nu se ajustează, iar pierderile rezultate se înregistrează ca cheltuieli curente sau se recuperează din contul provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri.

Exemplul 6. În noiembrie 2023, entitatea „A” a prestat altei întreprinderi servicii valoarea de vânzare a cărora constituie 50 000 de lei (fără TVA), iar costul efectiv reflectat în contul 811 „Activități de bază” – 34 700 de lei. Valoarea serviciilor a fost achitată integral de către beneficiar în aceeași lună.

Conform Actului de reducere a prețurilor la serviciile prestate, întocmit la 15 decembrie 2023 (varianta 1) și 05 ianuarie 2024 (varianta 2), prestatorul și beneficiarul au convenit să reducă prețurile la serviciile prestate în valoare totală de 12 000 de lei (inclusiv TVA). Această sumă a fost rambursată beneficiarului în luna întocmirii actului menționat. În conformitate cu politicile contabile, pierderile din reducerea prețurilor la serviciile prestate se înregistrează ca cheltuieli curente fără aplicarea unui cont de gestiune.

Contabilitatea operațiunilor de prestare a serviciilor și de reducere a prețurilor acestora

Nr. crt.	Temei pentru înregistrare	Conținutul operațiunii	Suma, în lei	Conturi corespondente	
				debit	credit
noiembrie 2023					
1	Factura fiscală	Reflectarea valorii de vânzare (fără TVA) a serviciilor prestate	50 000	221	611
2	Factura fiscală	Calcularea TVA de la valoarea de vânzare a serviciilor prestate	10 000	221	534
3	Nota contabilă	Decontarea costului efectiv al serviciilor prestate	34 700	711	811
4	Ordinul de plată, extrasul de cont	Încasarea mijloacelor bănești de la beneficiar pentru serviciile prestate	60000	242	221
decembrie 2023 (varianta 1)					
5	Actul de reducere a prețurilor la serviciile prestate, factura fiscală	Stornarea sumei reducerii prețurilor (fără TVA) la serviciile prestate	(10 000)	221, 544	611
6	Factura fiscală	Stornarea TVA de la suma reducerii prețurilor la serviciile prestate (12000 lei : 6)	(2 000)	221, 544	534
7	Ordinul de plată, extrasul de cont	Rambursarea mijloacelor bănești beneficiarului pentru reducerea prețurilor la serviciile prestate	12 000	221, 544	242
ianuarie 2024 (varianta 2)					
8	Actul de reducere a prețurilor la serviciile prestate, factura fiscală	Reflectarea sumei reducerii prețurilor (fără TVA) la serviciile prestate	10 000	712	544
9	Factura fiscală	Stornarea TVA de la suma reducerii prețurilor la serviciile prestate	(2 000)	544	534
10	Ordinul de plată, extrasul de cont	Rambursarea mijloacelor bănești beneficiarului pentru reducerea prețurilor la serviciile prestate	12000	544	242

Creanțele compromise rezultă în cazul când termenele de prescripție a acestora au expirat, nu dispun de garanții și nu pot fi recuperate. Prin *termen de prescripție* se subînțelege perioada când poate fi prezentată pretenția către debitor, ca rezultat a neîndeplinirii îndatoririlor sale contractuale. Conform art. 391-408 din **CC** termenul general de prescripție este de 3 ani, 6 luni - acțiunile privind repararea

prejudiciului cauzat prin încălcarea dreptului la judecarea în termen rezonabil a cauzelor sau a dreptului la executarea în termen rezonabil a hotărârilor judecătorești și 10 ani acțiunile privind:

a) drepturile reale care nu sînt declarate prin lege imprescriptibile ori nu sînt supuse altui termen de prescripție;

b) repararea prejudiciului adus mediului.

Începutul curgerii termenului de prescripție este stipulat în art. 395 din **CC**, suspendarea acestuia – art. 398-400 din **CC**, iar întreruperea cursului prescripției extinctive - art. 400 din **CC**.

Potrivit art. 391 alin. 1) din Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107/2002 (CC), termenul general pe parcursul căruia o persoană poate, pe calea intentării unei acțiuni în instanța de judecată, să-și apere dreptul încălcat constituie 3 ani. Potrivit art. 395 alin. 1) din CC - termenul de prescripție extintivă începe să curgă de la data nașterii dreptului la acțiune. Un astfel de drept apare atunci când persoana a aflat sau trebuia să afle despre încălcarea dreptului său. Totodată, conform alin. (3) - în cazul raporturilor juridice în care **nu este stipulat termenul executării obligației sau în care executarea poate fi cerută oricând, termenul de prescripție extintivă începe să curgă de la data la care creditorul a cerut executarea.**

Dacă dreptul subiectiv este afectat de un termen suspensiv sau de o condiție suspensivă, termenul de prescripție extintivă începe să curgă de la data survenirii termenului ori a realizării condiției. De exemplu, în contractul de vânzare-cumpărare poate fi inclusă cerința: „Cumpărătorul” se obligă să achite valoarea mărfii prin transfer bancar sau în numerar, pe parcursul a 30 zile calendaristice din momentul livrării produsului”. Astfel, termenul de prescripție extintivă de 3 ani se va calcula după expirarea a 30 zile calendaristice prevăzute pentru achitare.

Decontarea creanțelor compromise de regulă, trebuie efectuată după expirarea termenului de prescripție, dar există situații când aceasta se casează înainte de expirarea acestui termen (falimentul debitorului, insolvabilitate, deces etc.) Pentru creanțele la care a expirat termenul de prescripție, se întocmește o *notă informativă* în care se indică *persoanele vinovate de omiterea acestor termene.*

Decontarea creanțelor compromise se reflectă în contabilitate poate fi prin aplicarea contului 222 sau prin trecerea directă la cheltuielile perioadei.

Decontarea creanțelor compromise în rezultatul inventarierii acestora

№ ord.	Conținutul tranzacției contabile	Corespondența conturilor	
		Debit	Credit
1.	Decontarea creanțelor comerciale compromise (fără TVA)	712, 222	221, 223
2.	Decontarea creanțelor privind avansurile acordate, personalului, leasingul operațional, dividendele etc. (fără TVA)	714	224, 226, 231, 232, 233, 234
3.	Decontarea TVA recunoscut în scopuri fiscale: prin stornare (reg. livrărilor cu (-))	221,223, 231, 234	5344
4.	Decontarea TVA nerecunoscut în scopuri fiscale	714	221,223,226,231, 234

Creanțele compromise decontate se reflectă în debitul contul extrabilanțier **919 „Creanțe compromise decontate”**. Astfel se va urmări posibilitatea încasării creanțelor decontate în cazul ameliorării situației financiare a debitorilor, de regulă, 5 ani, termen menționat în Planul general de conturi contabile aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119/2013 sau entitatea poate stabili și alt termen cu indicarea acestuia în politicile contabile ale acesteia.

Restabilirea creanțelor compromise se reflectă la venituri în funcție de tipul de cheltuieți la care s-au decontat anterior (712, 714 sau 222 - 612 sau 222). În scopuri fiscale creanțele compromise se deduc conform art. 5 alin. (32), art. 31 alin (1), iar TVA aferent acestora - art. 116 din CF.

❖ **Capitalul propriu**

De verificat:

- reflectarea operațiilor la contul 311 doar în baza documentului eliberat de Camera Înregistrării de Stat (Agenția Servicii Publice);
- corectitudinea atribuirii pe conturi a operațiilor aferente modificării capitalului social în conformitate cu legislația în vigoare, în special, în cazul efectuării vărsămintelor în natură;
- ieșirea activelor în natură (vânzare, casare, schimb etc.) depuse inițial în scopul majorării capitalului social, de regulă, se reflectă obișnuit la venituri sau cheltuieli, fără afectarea conturilor clasei a 3-a (deoarece nu se modifică cota fondatorilor în capitalul social);
- modul de determinare și reflectare a diferențelor de curs valutar privind vărsămintele în valută străină la capitalul entității;
- utilizarea profitului utilizat în timpul anului la contul 333;
- corectitudinea închiderii conturilor 331,333,334 la reformarea bilanțului.

Erori tipice:

- ✘ Existența soldului la contul 313, 314 mai mult de termenul prevăzut de legislație.
- ✘ Nu se formează rezerva prevăzută de legislație/statutară.
- ✘ Corectarea erorilor anilor precedenți prin intermediul contului 332 etc.

La *reformarea bilanțului contabil* trebuie de atras atenție la următoarele aspecte:

- reformarea bilanțului trebuie efectuată după aprobarea situațiilor financiare și prezentarea acestora;
- se închid conturile 334, 333, 331 și ca rezultat la începutul perioadei viitoare aceste conturi nu vor avea sold.

La întocmirea situațiilor financiare este necesar să se acorde atenție faptului că, dacă valoarea profitului utilizat din anul curent depășește valoarea profitului net, subiectul are o pierdere netă care urmează a fi reflectată la debitul de cont 332. Astfel, în baza prevederilor art. 40 din Legea SRL nr. 135-XVI din 14 iunie 2007, o societate nu are dreptul să decidă asupra distribuirii profitului net între membrii săi dacă valoarea activelor nete ale societății va fi mai mică decât mărimea capitalului social și a capitalului de rezervă ca urmare a distribuirii profitului net.

Profitul net achitat prin încălcarea acestei prevederi urmează a fi returnat societății (articolul 40 alin. (4) din lege). Sumele plătite, de regulă, ar trebui restituite în perioadele următoare și reflectate la contul 313. În acest caz, trebuie înregistrate următoarele formule contabile:

- 1) valoarea pierderilor care trebuie rambursate de către fondatori: Dt 313 Ct 332,
- 2) valoarea activelor primite ca compensație pentru pierderile din anii anteriori: Dt 242 etc. Ct 313.

Acoperirea pierderilor este importantă atunci când valoarea activelor nete este mai mică decât mărimea capitalului social. Având în vedere art. 39 alin. (6) din **Legea privind SA** nr. 1134/1997, dacă, la expirarea a 3 ani financiari consecutivi, cu excepția primului an financiar, valoarea activelor nete ale societății, potrivit bilanțului anual al societății, va fi mai mică decât mărimea capitalului social, orice acționar al societății este în drept să ceară adunării generale anuale a acționarilor adoptarea uneia din următoarele hotărâri:

- a) *cu privire la reducerea capitalului social;*
- b) *cu privire la majorarea valorii activelor nete prin efectuarea de către acționarii societății a unor aporturi suplimentare în modul prevăzut de statutul societății;*
- c) *cu privire la dizolvarea societății;*
- d) *cu privire la transformarea societății în altă formă juridică de organizare.*

În art. 35 alin. (3) din **Legea privind SRL nr. 135/2007** dacă, în urma reducerii valorii activelor nete, aceasta va fi sub cuantumul minim al capitalului social stabilit de prezenta lege, asociații sînt obligați să lichideze societatea dacă nu vor acoperi pierderile.

Sursele de acoperire a pierderilor din anii precedenți pot fi capitalul de rezervă (articolul 46 alin. (4) din Legea nr.1344 / 1997, art.31 alin. (2) din Legea nr.135 / 2007) profitul net (Legea nr. 1134/1997), precum și contribuțiile suplimentare ale participanților sub formă de numerar sau de active nemonetare. De asemenea, contribuțiile suplimentare pot fi și împrumuturile acordate anterior societății de către acționarul / participantul, dacă s-a decis conversia datoriei într-o contribuție la capitalul social. Decizia de a acoperi pierderile societății trebuie luată de adunarea generală a acționarilor / participanților (art.50 alin. (3) lit. j) din Legea nr. 1134/1997, art. 49 p. (2) p. g) din Legea nr. 135/2007).

De la data de 2 iunie 2023 a intrat în vigoare Legea nr. 70/2023 care are drept scop **eficientizarea activității de audit în cadrul entităților de interes public**. Astfel, au fost operate modificări în Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134/1997, Legea privind societățile cu răspundere limitată nr. 135/2007, Legea cu privire la întreprinderea de stat și întreprinderea municipală nr. 246/2017, Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271/2017. Potrivit noii legi, entitățile menționate urmează să constituie *în mod obligatoriu comitete de audit care vor funcționa conform prevederilor legislației, statutului societății și regulamentului comitetului de audit al societății*.

Atenționăm, de asemenea, că prin HG nr. 210/2023 a fost aprobat Regulamentul privind selectarea candidaților pentru funcția de membru al comitetului de audit pentru entități de interes public cu capital de stat și al comisiei de cenzori/cenzorului întreprinderilor de stat și societăților comerciale cu capital integral/majoritar de stat și condițiile de remunerare a acestora.

Începând cu data de 22 octombrie 2023, au intrat în vigoare noile norme care reglementează **relațiile dintre asociații/fondatorii societăților comerciale**. Modificările respective au fost operate prin Legea nr. 229/2023 și vizează, în special, **Legea privind societățile cu răspundere limitată nr. 135/2007**. Astfel, este prevăzută formarea capitalului de stimulare a personalului angajat, excluderea limitei maxime privind numărul de asociați în societate, încheierea contractului privind modul de realizare a unor drepturi și de exercitare a unor obligații ale asociaților etc.

În afară de aceasta, Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134/1997 a fost completată cu art. 23¹ care reglementează contractul corporativ.

❖ **Datoriile pe termen lung și curente**

La acest compartiment se verifică:

- perfectarea actelor de verificare a datoriilor la data întocmirii situațiilor financiare;
- trecerea la venituri a datoriilor cu termenul de prescripție expirat;
- determinarea diferențelor de curs valutar și a celor de sumă privind decontările în valută străină,
- verificarea corectitudinii soldului contului 535 cu specificarea analiticii acestuia;
- reflectarea corectă a soldului la conturile 531, 533;
- verificarea corectitudinii reflectării analiticii la contul 534, ceea ce facilitează completarea notelor informative la anexa la bilanțul contabil;
- calcularea provizioanelor la contul 538, 426 fără stipularea în politicile contabile a modului de determinare a acestuia;
- analitica contului 544 și corectitudinea soldurilor, ținând cont de prevederile principiului necompensării.

Datoriile cu termenul de prescripție expirat presupun urmărirea termenului de prescripție a acestora în mod similar creanțelor compromise. Datoria poate fi decontată și înainte de expirarea termenului de prescripție cu condiția respectării cerințelor de constatare a venitului conform SNC

„Venituri”, precum și în cazul dacă entitatea este sigură, că creditorul nu va prezenta o reclamație în organul de judecată privind revendicarea datoriei (în cazul falimentului, morții creditorului etc.).

Decontarea datoriilor cu termen de prescripție expirat se efectuează în baza documentelor: listă de inventariere a datoriilor, decizia comisiei de inventariere, ordinul conducătorului entității.

La decontarea datoriilor cu termen de prescripție expirat în baza deciziei comisiei de inventariere se întocmesc formule contabile în modul prezentat în tabelul de mai jos:

Decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat în rezultatul inventarierii acestora

№ ord.	Conținutul tranzacției contabile	Correspondența conturilor	
		Debit	Credit
1.	Decontarea datoriilor cu termen de prescripție expirat privind creditele, împrumuturile, leasingul etc. (fără TVA)	511, 512, 521,522, 523 531, 532, 533, 534, 544 etc.	612
2.	Decontarea TVA dedus în scopuri fiscale: - prin stornare (reg. procurărilor)	5344	521,522,544
3.	Decontarea TVA privind avansurile primite prin stornare (reg. livrărilor)	2252	5344

Restabilirea datoriilor cu termen de prescripție expirat se reflectă la cheltuieli 714. Restabilirea TVA se efectuează în baza facturii fiscale primite anterior și se va deduce dacă corespunde prevederilor art. 102 din **CF**. În scopuri fiscale aceste cheltuieli sunt deductibile, deoarece anterior la trecerea la venituri au fost incluse în componența venitului impozabil.

Prin Legea nr. 126/2023 (MO nr. 210 – 212/23.06.2023) s-au produs modificări la **Legea privind procedura notarială nr. 246/2018**. Acestea vizează actele notariale electronice și actele notariale întocmite prin comunicarea la distanță și vor intra în vigoare odată cu crearea condițiilor tehnice necesare.

Este de menționat, de asemenea, că noile norme ale Legii securității și sănătății în muncă nr. 186/2008, prevăd aplicarea regulilor respective și în cazul salariaților care lucrează la distanță, fiind specificată expres responsabilitatea în acest domeniu a managerului entității.

Evenimentele ulterioare datei raportării

Evenimentele ulterioare datei raportării includ toate evenimentele care au loc între data raportării și data semnării situațiilor financiare care au influențat sau pot influența poziția financiară, performanța financiară sau fluxul de numerar al entității.

Evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare confirmă faptul că la data raportării activul sau datoria deja exista, însă după această dată au apărut circumstanțe care exercită o influență semnificativă asupra mărimii acestora. Drept *exemple* de evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare pot fi menționate:

1. soluționarea după data raportării a unui litigiu care confirmă că entitatea avea o datorie existentă la data raportării. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaște un nou provizion;
2. declararea insolvenței unui client, survenită ulterior datei raportării, care confirmă că la data raportării exista deja o pierdere aferentă creanței acestuia. În acest caz entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanțelor comerciale la data raportării cu suma creanței clientului declarat insolvent prin constituirea (ajustarea) unui provizion privind creanțele compromise;
3. vânzarea stocurilor după data raportării, care indică faptul că valoarea realizabilă netă la sfârșitul perioadei de gestiune a fost determinată incorect;
4. depistarea după data raportării a unor fraude sau erori semnificative care arată că situațiile financiare sunt incorecte.

Evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare presupun că entitatea nu trebuie să ajusteze situațiile financiare pentru reflectarea evenimentelor ulterioare datei raportării care indică condițiile apărute în perioada de gestiune următoare și nu sînt legate de situația activelor și datoriilor la data raportării. Informațiile privind evenimentele ulterioare semnificative se prezintă în note la situațiile financiare.

Exemple de evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt:

1. adoptarea unei decizii de reorganizare sau restructurare a entității;
2. anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități;
3. tranzacții de proporții cu imobilizări corporale, investiții imobiliare și alte active;
4. modificări semnificative a cursului de schimb valutar sau a prețurilor activelor;
5. începerea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimente ulterioare perioadei de gestiune etc.

Nota explicativă la situațiile financiare individuale

La întocmirea notei explicative la situațiile financiare individuale se respectă ordinea în care sînt prezentate elementele contabile în bilanț și în situația de profit și pierdere.

Nota explicativă conține informații suplimentare care nu sînt incluse în situațiile financiare. *Volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de entitate de sine stătător, în funcție de categoria acesteia, de dimensiunea, forma juridică de organizare, domeniul/profilul de activitate al acesteia, de necesitățile informaționale proprii și de cerințele prezentei legi.*

Pe lângă celelalte informații prevăzute de prezenta lege, nota explicativă conține, în mod obligatoriu, informații privind:

a) politicile contabile adoptate;

b) în cazul evaluării ulterioare a activelor imobilizate conform modelului reevaluării:

- *valoarea reevaluată pe fiecare categorie de imobilizări la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;*
- *modificarea diferențelor din reevaluare pe parcursul perioadei de gestiune, cu explicarea tratamentului fiscal al acestora; și*
- *valoarea contabilă, în cazul în care imobilizările nu ar fi fost reevaluate;*

c) în cazul evaluării ulterioare la valoarea justă a instrumentelor financiare și altor categorii de active:

- *metodele folosite la determinarea valorii juste și informațiile care au stat la baza aplicării acestora;*
- *valoarea justă pe fiecare categorie la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune și modificările diferențelor de valoare provenite din ajustările valorii juste decontate la cheltuielile sau veniturile perioadei de gestiune;*
- *tipul și natura instrumentelor financiare derivate, inclusiv termenele și condițiile semnificative care afectează valoarea, calendarul și certitudinea fluxurilor de numerar viitoare;*
- *mișcarea rezervelor de valoare justă pe parcursul perioadei de gestiune;*

d) valoarea totală a angajamentelor financiare, a garanțiilor sau activelor și datoriilor contingente neincluse în bilanț, indicându-se natura și forma oricărei garanții care a fost acordată; angajamentele privind pensiile și cele către entitățile afiliate sau asociate sînt prezentate separat;

e) sumele avansurilor și împrumuturilor acordate membrilor consiliului, ai organului executiv și ai celui de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, condițiilor principale de acordare a

acestora, sumelor rambursate, precum și a angajamentelor asumate în numele lor sub garanții de orice fel;

- f) *cuantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență neordinară;*
- g) *sumele datoriiilor cu un termen de achitare mai mare de 5 ani și valoarea totală a datoriiilor acoperite cu garanții, cu indicarea naturii și formei garanțiilor;*
- h) *răscumpărarea părților sociale și a acțiunilor proprii, în cazul în care entitatea nu întocmește raportul conducerii;*
- i) *elementele individuale de active sau datorii care au legătură cu mai mult de un element din structura bilanțului, dacă nu sînt prezentate distinct în bilanț;*
- j) *numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune.*

Suplimentar la informațiile prevăzute la alin. (3), nota explicativă a entității mijlocii, a entității mari și a entității de interes public conține, în mod obligatoriu, informații prevăzute de alin 4.

Entitatea își întocmește **situațiile financiare pe o bază continuă**, cu excepția cazului în care conducerea intenționează fie să lichideze entitatea, fie să își întrerupă activitatea sau nu are o alternativă realistă decât să o facă. Atunci când conducerea entității deține informații despre o incertitudine cu privire la evenimente sau condiții care pot pune îndoială semnificativă privind capacitatea entității de a avea continuitate, entitatea trebuie să *dezvăluie acest fapt în nota explicativă*.

Drept evenimentele care pot fi o condiție prealabilă sau dovezi ale inaplicabilității principiului continuității activității și prezintă o gamă largă de factori din care se pot distinge:

- ↳ *pierderi semnificative ca urmare a impactului războiului din Ucraina, creșterea prețurilor la resursele energetice etc.;*
- ↳ *probleme persistente de solvabilitate,*
- ↳ *planuri de rambursare a datoriiilor și surse potențiale de refinanțare,*
- ↳ *pierderea unor importante piețe de vânzare, franciză, și, în consecință, o scădere considerabilă a vânzărilor,*
- ↳ *capital insuficient pentru dezvoltare continuă,*
- ↳ *perspective negative privind fluxurile de numerar,*
- ↳ *lipsa mijloacelor importante pentru desfășurarea procesului de producție,*
- ↳ *riscuri de depreciere a activelor, care nu numai că pot agrava starea întregului bilanț, dar pot duce și la încălcarea condițiilor restrictive ale acordurilor cu băncile și alte instituții de credit etc.*

În cazul în care **continuarea activității este adecvată**, dar totuși există o incertitudine semnificativă a activității continue, conducerea ar trebui să dezvăluie în mod adecvat în notele la situațiile financiare condițiile sau evenimentele care pot ridica îndoiele semnificative cu privire la capacitatea companiei de a continua ca activitate continuă, precum și planurile conducerii în legătură cu aceste condiții sau evenimente;

Dacă **principiul continuității activității nu mai este adecvat**, potrivit pct. 45 din SNC «Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare», entitatea va întocmi situațiile financiare în baza altor principii și metode și nu va recurge la ajustarea elementelor recunoscute în situațiile financiare conform metodelor acceptate inițial. Astfel, dacă entitatea planifică să-și înceteze activitatea în următoarele 12 luni de la data raportării aceasta trebuie:

- 1) să transfere toate activele imobilizate în cele circulante și datoriiile pe termen lung în cele curente;
- 2) să evalueze toate activele la valoarea de piață;

3) să recunoască datoriile contingente în legătură cu rezilierea contractelor și posibilele sancțiuni care îi pot fi aplicate de către persoanele terțe etc.

Raportul conducerii

Raportul conducerii este prevăzut în art. 23 al legii. Acesta conține o prezentare fidelă a poziției entității, a dezvoltării și a performanței activităților acesteia și prezintă o analiză corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților desfășurate.

Categoriile de entități/rapoarte	Entitățile micro și mici	Entitățile mijlocii	Entitățile mari	Entitățile de interes public
Raportul conducerii	pe bază benevolă	obligatoriu	obligatoriu	obligatoriu

Raportul conducerii conține o prezentare fidelă a poziției entității, a dezvoltării și a performanței activităților acesteia și prezintă o analiză corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților desfășurate.

Raportul conducerii include, cel puțin, informații privind:

- a) *indicatorii financiari de performanță;*
- b) *indicatori nefinanțari de performanță, relevanți pentru activitatea entității;*
- c) *perspectivele de dezvoltare ale entității;*
- d) *activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;*
- e) *răscumpărarea părților sociale și a acțiunilor proprii;*
- f) *filialele entității;*
- g) *principalele riscuri și incertitudini cu care se confruntă entitatea;*
- h) *protecția mediului și oportunitățile profesionale ale angajaților;*
- i) *în cazul în care utilizarea instrumentelor financiare este semnificativă pentru evaluarea poziției și a performanței financiare:*
 - *obiectivele și politicile în gestiunea riscului financiar pentru fiecare tip major de tranzacție prognozată pentru care se utilizează metode de acoperire împotriva riscurilor;*
 - *gradul de expunere a entității la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar.*

Raportul conducerii conține, după caz, referiri și explicații suplimentare la informațiile prezentate conform prevederilor alin. (3) lit. a) și b) și sumele prezentate în situațiile financiare.



Entitatea de interes public care corespunde criteriilor stabilite pentru entitățile mari și al cărei număr mediu al salariaților în perioada de gestiune este mai mare de 500 este obligată să includă în raportul conducerii o declarație nefinanciară.

Declaratia nefinanciară include informații privind aspectele de mediu, cele sociale și de personal, privind respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și cuprinde, prin prisma acestora:

- a) *descrierea succintă a modelului de afaceri al entității;*
- b) *descrierea politicilor adoptate și a procedurilor aplicate, precum și rezultatele obținute de entitate;*
- c) *principalele riscuri și modul în care acestea sunt gestionate.*

Dacă entitatea nu aplică politici privind aspectele de mediu, cele sociale și de personal, privind respectarea drepturilor omului și combaterea corupției, declarația nefinanciară oferă o explicație clară și motivată în acest sens.

Entitatea mare și entitatea de interes public, care sunt entități din industria extractivă sau din domeniul exploatarea forestiere, includ în raportul conducerii un capitol separat privind plățile către

stat, care cuprinde suma achitată, în numerar sau în natură, sub formă de taxe pentru resursele naturale, impozitul pe venit, redevențele, dividendele, taxele pentru licență, dacă cel puțin una din plățile respective depășește suma de 1 700 000 de lei în perioada de gestiune. Informațiile privind plățile către stat includ:

- a) *suma totală a plăților, inclusiv pe tipuri, efectuate către stat;*
- b) *plățile în natură către stat, prezentate în expresie cantitativă și valorică, cu justificarea modului de determinare a valorii respective.*

✍ Auditul situațiilor financiare

Auditului obligatoriu sînt supuse:

- a) *situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii și entităților mari, ale entităților de interes public și ale altor entități, conform legislației în vigoare;*
- b) *situațiile financiare consolidate ale grupurilor, conform prevederilor art. 27.*

Situațiile financiare supuse auditului obligatoriu, raportul conducerii entităților respective și raportul auditorului se plasează pe pagina web a entității (art. 33 alin. 5 Legea 287/2017).

✍ Semnarea situațiilor financiare

Situațiile financiare individuale și cele consolidate se semnează de către persoanele indicate la art. 18 alin. (2) pînă la prezentarea și publicarea acestora conform prevederilor art. 33 din Legea 287/2017. Astfel, din 01.01.2019 este prevăzut că semnătura contabilului-șef pe situațiile financiare nu este obligatorie.

✍ Prezentarea și publicarea situațiilor financiare

Articolul 33 al legii 287/2017 prevede că entitatea prezintă, pe suport de hîrtie sau în formă electronică, situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului:

- ↳ *proprietarilor (asociaților, acționarilor, fondatorilor, membrilor) și*
- ↳ *Biroului Național de Statistică.*

Entitatea prezintă situațiile financiare individuale și altor autorități publice, instituții financiare și utilizatori interesați conform legislației în vigoare sau în baza acordului cu entitatea.

Entitatea de interes public este obligată să prezinte situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului *în termen de 120 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune*.

Entitatea, cu excepția entității de interes public, este obligată să prezinte situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului, după caz, *în termen de 150 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune*.

Data prezentării situațiilor financiare se consideră data expedierii acestora prin poșta electronică, încărcării în sistemul Depozitarului public al situațiilor financiare sau data depunerii la Biroul Național de Statistică.

Situațiile financiare supuse auditului obligatoriu, raportul conducerii entităților respective și raportul auditorului se plasează *pe pagina web a entității*.

Situațiile financiare consolidate, raportul consolidat al conducerii și raportul auditorului, după caz, se prezintă și se publică de către entitatea-mamă conform prevederilor alin. (1)–(5) din Legea 287/2017.

Membrii consiliului, ai organului executiv și ai celui de supraveghere, în limita competențelor prevăzute de legislație și de actele de constituire, sînt obligați să se asigure că situațiile financiare individuale și raportul conducerii, situațiile financiare consolidate și raportul consolidat al conducerii sînt întocmite, prezentate și publicate în conformitate cu prezenta lege și standardele de contabilitate.

