



Situațiile financiare pe anul 2020: modul de întocmire și prezentare. Etapile premergătoare întocmirii situațiilor financiare: prevederi noi, erori tipice și recomandări

La întocmirea situațiilor financiare pentru anul 2020 entitatea trebuie să se bazeze pe prevederile cap. IV din **Legea contabilității și raportării financiare Nr. 287 din 15.12.2017**. 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.

În funcție de categoria entității și necesitățile informaționale ale acesteia, entitatea care aplică SNC întocmește și prezintă anual unul dintre următoarele seturi de rapoarte:

a) situații financiare prescurtate;

b) situații financiare simplificate;

c) situații financiare complete.

Situațiile financiare prescurtate includ:

a) bilanțul prescurtat;

b) situația de profit și pierdere prescurtată;

c) nota explicativă.

Situațiile financiare simplificate includ:

a) bilanțul;

b) situația de profit și pierdere;

c) nota explicativă.

Situațiile financiare complete includ:

a) bilanțul;

b) situația de profit și pierdere;

c) situația modificărilor capitalului propriu;

d) situația fluxurilor de numerar;

e) nota explicativă.

Noul format, spre deosebire de cel precedent, nu prevede anexe și, în special, Nota informativă privind veniturile și cheltuielile clasificate după natură, precum și cu privire la relațiile cu nerezidenții. Începând cu 1 ianuarie 2020, aceste anexe nu sunt incluse în situațiile financiare.

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

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) 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 prevederilor art. 5. Potrivit art. 4 al Legii 287/2017 la principalele categorii de entități și grupuri 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.

Legea 287/2017 a inclus cerințe noi privind ținerea contabilității și aplicarea standardelor de contabilitate.

Categoriile de entități	Sistemul de contabilitate	Cadrul normativ SNC/ IFRS	Variante alternative
Entitățile de interes public	Contabilitatea în partidă dublă	Situații financiare conform IFRS	-
Entitățile mijlocii și entitățile mari în contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare complete conform SNC	Contabilitatea în partidă dublă	Situații financiare complete conform SNC	IFRS
Entitățile mici	Contabilitatea în partidă dublă	Situații financiare simplificate conform SNC	Situații financiare complete conform SNC sau situații financiare conform IFRS
Entitățile micro și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, după înregistrarea acestora ca plătitori ai taxei pe valoare adăugată	Contabilitatea în partidă dublă	Situații financiare prescurtate conform SNC, cu excepția societăților de investiții, societăților financiare holding, societăților financiare holding mixte, societăților financiare nonbancare și societăților holding	Situații financiare simplificate sau complete conform SNC
Organizațiile necomerciale și reprezentanțele entităților nerezidente în contabilitatea în partidă dublă și întocmesc situații financiare conform indicațiilor metodice aprobate de către Ministerul Finanțelor	Contabilitatea în partidă dublă	Situații financiare conform indicațiilor metodice aprobate de către Ministerul Finanțelor	-
Persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, pînă la înregistrarea acestora în calitate	Contabilitatea în partidă simplă în baza	Fără întocmirea situațiilor financiare, conform indicațiilor metodice aprobate de către	Contabilitatea în partidă dublă

de plătitori ai taxei pe valoare adăugată, persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și birourile înființate de acestea	contabilității de casă	Ministerul Finanțelor	
--	------------------------	-----------------------	--

Entitatea care are obligația să țină contabilitatea în partidă simplă poate ține contabilitatea în partidă dublă, începând cu următoarea perioadă de gestiune.

În "Monitorul oficial al Republicii Moldova" din 22 martie 2019, (101-107) a fost publicat Ordinul nr. 148 din 12.03.2019 cu privire la aprobarea modificărilor la Ordinul ministrului finanțelor nr. 118/2013 prin care **SNC „Prezentarea situațiilor financiare”** a fost expus într-o redacție nouă. Modificările au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2020. Ulterior în acest ordin au fost introduse unele modificări prin Ordinul MF 171 din 19.12.2019.

Contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe următoarele principii generale:

- 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;
- contabilitatea de angajamente** – prevede recunoașterea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă;
- permanența metodelor** – constă în aplicarea politicilor contabile în mod consecvent de la o perioadă de gestiune la următoarea;
- prudența** – prevede neadmiterea supraevaluării activelor și a veniturilor și/sau a subevaluării datoriilor și a cheltuielilor;
- intangibilitatea** – presupune că totalul bilanțului la începutul perioadei de gestiune curente trebuie să corespundă cu totalul bilanțului la sfârșitul perioadei de gestiune precedente;
- 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;
- 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;
- 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;
- evaluarea la cost de intrare** – prevede că elementele contabile prezentate în situațiile financiare sînt evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție, cu excepția cazurilor prevăzute de standardele de contabilitate;
- importanța relativă** – prevede că nu este necesară îndeplinirea cerințelor privind recunoașterea și evaluarea elementelor contabile, privind prezentarea, publicarea și consolidarea informațiilor aferente acestora atunci cînd efectele îndeplinirii cerințelor respective sînt ne semnificative.

La întocmirea situațiilor financiare pe anul 2020 trebuie de ținut cont de:

- ☞ **reflectarea ajustărilor din deprecierea activelor circulante în contul 218** (până la 01.01.2020, aceste ajustări erau reflectate direct în conturile de stocuri);
- ☞ **recunoașterea și reflectarea primelor de capital la contul 317 cu același nume** (până la 01.01.2020, aceste prime au fost contabilizate ca capital suplimentar pozitiv);
- ☞ **dobânzile la credite și împrumuturi primite în contul 722** (până la 01.01.2020, aceste dobânzi au fost înregistrate în contul 714);
- ☞ **reflectarea diferențelor pozitive și negative între cursul oficial de schimb al BNM și ratele de cumpărare și vânzare a valutei străine, respectiv, în conturile 612 și 714** (până la 01.01.2020, procedura contabilă pentru aceste diferențe nu a fost reglementată sub aspect normativ);
- ☞ **reflectarea cheltuielilor pentru TVA și accize rambursabile în contul 714 comparativ cu 713, care a fost aplicat înainte de 01.01.2020;**
- ☞ **recunoașterea valorii activelor circulante și pe termen lung primite gratuit ca parte a venitului anticipat** (în conturile 424 și 535) cu amortizarea ulterioară a costurilor / cheltuielilor curente (până la 01.01.2020, valoarea activelor primite gratuit a fost recunoscută integral ca venit curent - 622);
- ☞ **posibilitatea trecerii integrale la costuri/cheltuieli a valorii anvelopelor și acumulatele achiziționate separat de autovehicule, la transmiterea lor în exploatare în funcție de prevederile politicilor contabile;**
- ☞ **reflectarea cheltuielilor din ajustările valorii investițiilor financiare pe termen lung și curente la contul 722, care anterior erau contabilizate respectiv în conturile 721 și 714.**

La întocmirea și prezentarea situațiilor financiare se țin 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 datorilor 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

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 experți 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,
- ↳ în cazul când se transmit bunuri de la un gestionar la altul fără întocmirea documentelor primare.

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.

Valoarea activelor constatate lipsă la inventariere trebuie să se deconteze la contul 714, iar plusurile obținute la contul 612.

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 lipsurilor și pierderilor se permite în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor. Suma TVA se restabilește la decontările cu bugetul în cazul în care a fost trecută în cont la intrarea acestora 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 adjuocat 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.

În conformitate cu p. 71-74 din Regulament, inventarierii se supun toate tipurile de creanțe și datorii ale entității. Soldurile efective ale creanțelor și datorilor trebuie să fie confirmate prin extrase de conturi și/sau acte de verificare a decontărilor reciproce. Rezultatele inventarierii creanțelor și datorilor se înscriu în lista de inventariere a creanțelor și datorilor în baza datelor din extrasele de cont confirmate de debitori sau creditori, iar în caz de neconfirmare – în baza documentelor primare.

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

Rezultatele inventarierii creanțelor și datorilor se înscriu în INV -10 „Lista de inventariere a creanțelor și datorilor” (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).

În baza prevederilor art.11 alin.(2), lit.a) din Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.27-34, art.61), cu modificările ulterioare, art.21 alin.(2) din Legea

privind reglementarea valutară nr.62-XVI din 21.03.2008 cu modificările ulterioare, și în scopul asigurării unei prezentări relevante în situațiile financiare a diferențelor de curs valutar aferente creanțelor, datoriilor, inclusiv avansurilor primite/acordate înregistrate în valută străină, ca urmare a operațiunilor efectuate între rezidenții Republicii Moldova, cu excepția operațiunilor la care una dintre părți este o bancă licențiată a fost elaborat formularul tipizat *“Act de confirmare a creanțelor și datoriilor în valută străină aferente operațiunilor economice între rezidenții Republicii Moldova”* și instrucțiunea de completare a acestuia.

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.

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.

În scopuri fiscale, sumele micșorării creanțelor și majorării datoriilor aferente perioadei de gestiune curente se includ în componența venitului impozabil, iar sumele majorării acestor creanțe și micșorării datoriilor se recunosc ca deduceri în scopuri fiscale.

Conform art. 188 din Codul fiscal, în cazul depistării operațiunilor privind modificarea creanțelor și datoriilor din anii precedenți, se întocmește Declarația VEN corectată pe anii la care se referă creanțele și datoriile respective. În cazul nerespectării acestor prevederi, pot fi aplicate amenzi potrivit art. 260 alin. (3) și art. 261 alin. (4), precum și penalitate conform art. 228 din CF.

Penalitățile și alte sancțiuni privind impozitele și taxele aferente sumelor diminuării creanțelor și/sau majorării datoriilor se trec la contul 714 și se recunosc ca cheltuieli, indiferent de faptul pentru care perioadă fiscală au fost aplicate.

Menționăm că Anexa 4 Componența altor cheltuieli ale activității operaționale din SNC „Cheltuieli” s-a completat cu pct. **9/2. TVA și accizele nerecuperabile**

Exemplul 1: La inventariere s-a constatat lipsa unui obiect de mijloace fixe, costul de intrare 45 000 lei, amortizarea acumulată – 40 000 lei. Gestionarul nu a recunoscut vina.

Înregistrările contabile vor fi următoarele:

Dt 124 Ct 123 – la suma amortizării acumulate - 40 000 lei

Dt 714 Ct 123 – la valoarea contabilă - 5 000 lei

Dt 714 Ct 534 – la suma TVA - 1 000 lei (5 000 * 20%)

2. Decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune

Cheltuielile anticipate (contul 261) și veniturile anticipate (contul 535) se decontează la costurile/cheltuielile și 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 entității.

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. 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, inclusiv avansurile 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, capitalul social etc.) nu se supun recalculării și se înregistrează în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale a acestora.

Exemplul 2: Entitatea importat materiale în baza invoice-ului nr.25 din 20.05.2020. Cantitatea importată - 1 500 buc., preț de achiziție 20 euro / buc. Declarația vamală a fost întocmită la data de 24.05.2020. Entitatea rezidentă a transferat următoarele avansuri:

10.01.2020 - 5 000 euro, cursul BNM 19,4250 lei
20.02.2020 - 15 000 euro, cursul BNM 19,5560 lei
25.03.2020 - 15 000 euro, cursul BNM 19,4520 lei
Cursul BNM la 24.05.2020: 1 Euro=19,5285 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

Data	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Dt	Ct
10.01.2020	Avansul acordat furnizorului în contul livrării ulterioare 5000 x 19.4250	97 125	2242	243
20.02.2020	Avansul acordat furnizorului în contul livrării ulterioare 15 000 x 19,5560	293 340	2242	243
25.03.2020	Avansul acordat furnizorului în contul livrării ulterioare 15 000 x 19,4520	291 780	2242	243
24.05.2020	Prețul de achiziție al mărfurilor importate 1500 x 20 euro x 19.5285	585 855	217	5212
24.05.2020	Stingerea datoriei furnizorului din contul avansului acordat 5000 x 19.4250 = 97 125 15 000 x 19,5560 = 293 340 10 000 x 19,4520 = 194 520	584 985	5212	2242
24.05.2020	Reflectarea diferenței de curs valutar (585 855 lei – 584 985 lei)	870	5212	622

Exemplul 3: Entitatea a semnat cu nerezidentul „C” un contract de montare și instalare a unui utilaj. Suma contractului este de 13 200 Euro. Actul de primire-predare al serviciilor a fost semnat la 7 noiembrie 2020. Nerezidentul a prezentat Certificat de rezidență. Achitarea pentru serviciul dat a avut loc la 15.01.2021.

Cursul BNM:

la 07.11.2020- 19,2610 lei/1 Euro;

la 31.12.2020 - 19,0925 lei /1 Euro

la 15.01.2021 –19,2244 lei /1 Euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

Nr crt	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Dt	Ct
1	Acceptarea serviciului 07.09.2020 13 200 euro x 19.2610	254 245.20	121	521
2	Reevaluarea datoriei 31.12.2020 13 200 euro x (19.2610 – 19.0925)o	2 224.20	521	622
3	Achitarea datoriei 15.01.2021 (13200 euro x 19.2244)	253 762,08	521	243
4	Reflectarea diferenței de curs valutar 15.01.2021 13200 euro x (19.2244 – 19.0925)	1 741.08	722	521

Regulile de recalculare a avansurilor acordate/primate în valută străină, prevăzute în noua redacție a pct. 12 din SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”, pot fi aplicate doar față de avansurile acordate/primate începând cu 1 ianuarie 2020. Avansurile acordate/primate până la această dată, care au fost reflectate în bilanțul entității pe anul 2019, urmează a fi decontate pe parcursul anului 2020 și/sau reflectate în bilanțul întocmit pentru acest an la cursul oficial al leului moldovenesc la 31 decembrie 2019.

Modul de contabilizare a avansurilor primite până la 01.01.2020 și decontate în 2020 se prezintă în exemplul de mai jos.

Exemplul 4. Entitatea a prestat lucrări unei entități nerezidente în valoare de 7 400 euro. Clauzele contractuale prevăd efectuarea plății în avans în mărime de 50% din valoarea livrării. Achitarea avansului a fost efectuată la 4 noiembrie 2019.

Invoice-ul și procesul verbal de primire-predare a lucrărilor au fost întocmite la 20 ianuarie 2020, iar încasarea restului creanței a avut loc la 24 ianuarie 2020. Costul efectiv al lucrărilor executate a constituit 118 750 lei. Cursul oficial al leului moldovenesc a constituit la data:

– 04.11.2019 - 19,5373 lei/euro;

– 31.12.2019 - 19,2605 lei/euro;

– 20.01.2020 - 19,4428 lei/euro;

– 24.01.2020 - 19,6621 lei/euro.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

№	Documentul justificativ	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
				Dt	Ct
04.11.2019					
1.	Extras de cont	Primirea avansului în contul livrării ulterioare (7 400 euro x 50% x 19,5373 lei/euro)	72 288,01	243	523
31.12.2019					
2.	Notă contabilă	Reflectarea diferenței de curs valutar favorabile la data raportării (7 400 euro x 50% x (19,5373 lei/euro – 19,2605 lei/euro) ¹	1024,16	523	622
20.01.2020					
3.	Proces verbal de primire-predare, invoice	Înregistrarea venitului din exportul serviciilor beneficiarului nerezident (7 400 euro x 19,4428 lei/euro)	143 876,72	221	611
4.	Notă contabilă	Decontarea costului efectiv a softului transmis beneficiarului	118 750,00	711	811
5.	Notă contabilă	Trecerea în cont a avansului primit anterior	71 263,85	523	221

¹ Pentru perioada anului 2019 avansurile primite pentru livrări de active și servicii, potrivit SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”, se recalculează la data raportării. Începând cu anul 2020, potrivit pct. 11 din standard, sumele avansurilor acordate și primite pentru procurări/livrări de active și servicii în valută străină reprezintă elemente nemonetare și nu se mai supun recalculării la data raportării.

6.	Notă contabilă	Reflectarea diferenței de curs valutar nefavorabile (3700 Euro x (19,4428 lei/euro – 19,2605 lei/euro))	674,51	722	221
24.01.2020					
7.	Extras de cont	Încasarea numerarului din stingerea creanței beneficiarului (3700 Euro x (19,6621 lei/euro))	72 749,77	243	221
8.	Notă contabilă	Reflectarea diferenței de curs valutar favorabile (3700 Euro x (19,6621 lei/euro – 19,4428 lei/euro))	811,41	221	622

Menționăm că din 2020 s-a completat Anexa 4 Componența altor cheltuieli ale activității operaționale din SNC „Cheltuieli” cu pct. 9/1. Diferențele nefavorabile dintre cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei și cursul de cumpărare/vînzare a valutei străine.

Exemplul 5: La 21.09.2020 entitatea a cumpărat 50 000 euro la cursul comercial de 19,72 lei/euro. Cursul BNM: I var. 1 euro=19,6943 lei; II var. 1 euro = 19,7452 lei.

I variantă

Dt 243 50 000 euro * 19,6943 = 984 715 lei

Dt 714 1 285 (986 000 – 984 715)

Ct 242 986 000 lei (50 000 euro * 19,72)

II variantă

Dt 243 50 000 euro * 19,7452 = 987 260 lei

Ct 612 1 260 lei (987 260 – 986 000)

Ct 242 986 000 lei (50 000 euro * 19,72)

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

Notele contabile se întocmesc în cazul diferențelor de curs valutar aferente operațiunilor cu nerezidenții, iar actele de confirmare a creanțelor și datoriilor în valută străină aferente operațiunilor economice între rezidenții Republicii Moldova – în cazul diferențelor de curs valutar aferente operațiunilor cu rezidenții, cărora li se permite efectuarea pe teritoriul Republicii Moldova a plăților și transferurilor în valută străină, conform art. 21 alin. (2) din Legea privind reglementarea valutară, cu excepția băncilor licențiate.

În scopuri fiscale, diferențele de curs valutar se iau în calcul la determinarea venitului impozabil în mărimea 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 sînt datorii curente, chiar fiind exigibile într-un termen ce depășește 12 luni din data raportării.

Modul de prezentare în situațiile financiare a informațiilor privind avansurile acordate/primate depinde de setul de situații financiare întocmit de către entitate. Dacă s-a ales întocmirea situațiilor financiare complete sau simplificate, informațiile privind avansurile acordate/primate se reflectă în noul format al bilanțului (anexa 1 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare”) astfel:

Denumirea indicatorului (rd.)	Codul rd.	Conținutul indicatorului
Activul bilanțului complet sau simplificat		
Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	040	Suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru achizițiile de imobilizări necorporale (pct. 34 din SNC „PSF”) – Sold dt 1631+2241
Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	120	Suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru achizițiile (procurarea, crearea/construcția etc.) imobilizărilor corporale (pct. 42 din SNC „PSF”) - Sold dt 1632+2242
Alte creanțe pe termen lung	190	Suma avansurilor pe termen lung acordate pentru procurări de servicii care nu sunt legate de achizițiile activelor imobilizate și circulante - Sold dt 1634
Avansuri acordate pentru stocuri	280	Suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru procurarea/fabricarea stocurilor și pentru serviciile aferente intrării stocurilor (pct. 52 din SNC „PSF”) – Sold dt 1633+2243
Alte creanțe curente	340	Suma avansurilor curente acordate pentru procurări de servicii sau investiții care nu sunt legate de achizițiile activelor imobilizate și circulante - – Sold dt 2244
Pasiivul bilanțului complet sau simplificat		
Avansuri primite pe termen lung	670	Suma avansurilor primite pe un termen mai mare de 12 luni din data raportării în contul livrărilor ulterioare de active și servicii (pct. 87 din SNC „PSF”) - – Sold ct 423
Avansuri primite curente	670	Suma avansurilor primite pe un termen nu mai mare de 12 luni din data raportării în contul livrărilor ulterioare de bunuri și servicii (pct. 95 din SNC „PSF”) – Sold ct 523

IMPACTUL MODIFICĂRILOR OPERATE ÎN SNC “IMOBILIZĂRI NECORPORALE ȘI CORPORALE” ASUPRA PREZENTĂRII INFORMAȚIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

Potrivit **pct.14 Imobilizările primite cu titlu gratuit** (ca donație) se evaluează conform datelor din documentele primare de intrare, cu suplimentarea în cazurile necesare a costurilor direct atribuibile.

- **Dacă în documentele primare de intrare nu este indicată valoarea obiectului primit**, atunci costul de intrare se determină prin expertiză independentă. - se completează cu propozițiile –
- Costul acestor imobilizări se contabilizează ca **majorare concomitentă a imobilizărilor și a datoriilor (veniturilor anticipate)**.
- **Pe durata exploatării** valoarea imobilizărilor amortizabile primite cu titlu gratuit **se decontează la venituri curente în mărimea și proporția amortizării calculate**, iar valoarea imobilizărilor neamortizabile – în modul prevăzut în politicile contabile ale entității.

După **pct.14** se completează cu pct:

„**14/1.** Costul de intrare a bunurilor primite în gestiune economică se determină conform documentelor primare de primire, cu suplimentarea, după caz, a costurilor de intrare și pregătire a bunurilor pentru utilizarea prestabilă. **Costul acestor bunuri se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și corporale și a datoriilor.**”.

Pct.16 se expune în redacția:

„**16.** Costul de intrare a imobilizărilor se substituie cu:

- 1) **costul corectat** – în cazul capitalizării costurilor ulterioare; sau
- 2) **valoarea reevaluată** – în cazul reevaluării imobilizărilor corporale.”.

Conform prevederilor pct.17 și 18, **după recunoașterea inițială** imobilizările necorporale și corporale se evaluează conform **modelului bazat pe cost sau modelului reevaluării**.

Pct. 18/1. Conform politicilor contabile, entitatea poate aplica diferite modele de evaluare ulterioară pentru diferite clase de imobilizări (de exemplu, utilajele pot fi evaluate după modelul bazat pe cost, iar clădirile – conform modelului de reevaluare).

Pct. 18/2. În cazul aplicării modelului reevaluării, imobilizările se evaluează la valoarea reevaluată care reprezintă valoarea justă la data reevaluării diminuată cu suma amortizării și pierderilor din depreciere cumulate. Valoarea justă a imobilizărilor se determină în baza valorii lor de piață în urma evaluărilor efectuate de către evaluatori independenți sau de o comisie, numită de către conducătorul entității.

Pct. 18/3 Clasele de imobilizări a căror valoare justă suferă modificări semnificative și fluctuante, se reevaluează anual, iar clasele de imobilizări cu modificări nesemnificative ale valorii juste – o dată în 3-5 ani.

18/6. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor se contabilizează în următorul mod:

✓ **surplusul de reevaluare:**

- costul de intrare

Dt 121, 122, 123

Ct 343

- suma surplusului de amortizare

Dt 343

Ct 124

✓ **reducerea de reevaluare**

- costul de intrare

Dt 343 – în limita surplusului de reevaluare recunoscut anterior

Dt 721 – la suma depășirii reducerii asupra surplusului rămas anterior

Ct 121, 123 – la suma reducerii costului de intrare

- suma amortizării reduce

Dt 124

Ct 343, 621, 721

Exemplul 6: În urma reevaluării s-a constatat reducerea valorii în sumă de 50 000 lei. Suma surplusului înregistrat în perioadele precedente este de 30 000 lei.

Formulele contabile:

Dt 343 – 30 000 lei

Dt 721 – 20 000 lei

Ct 123 – 50 000 lei

Conform pct.18/4, reevaluarea poate fi efectuată în unul din următoarele moduri:

❖ **metoda costului de intrare (modificări proporționale);**

❖ **metoda valorii contabile.**

Exemplul 7: Costul de intrare a unui obiect de mijloace fixe constituie 250 000 lei, suma amortizării acumulate – 50 000 lei. În luna decembrie 2020 obiectul a fost reevaluat și valoarea contabilă a obiectului după reevaluare constituie:

a) 300 000 lei

Conținutul operațiunilor	Calcul, mii lei	Suma, lei	metoda costului de intrare		metoda valorii contabile	
			Dt	Ct	Dt	Ct
Surplusul din reevaluare a costului de intrare (375 000 - 250 000)	$(250000 * 300000) / 200000 - 250000$	125 000	123	343		
Surplusul din reevaluare a amortizării (75 000 - 50 000)	$(50000 * 300000) / 200000 - 50000$	25 000	343	124		
Surplusul din reevaluare a costului de intrare (300 000 - 200 000)	$300000 - (250000 - 50000)$	100 000			123	343
Decontarea amortizării	*	50 000			124	123

b) 180 000 lei.

Conținutul operațiunilor	Calcul, mii lei	Suma, lei	metoda costului de intrare		metoda valorii contabile	
			Dt	Ct	Dt	Ct
Reducerea de reevaluare a costului de intrare (225 000 - 250 000)	$(250000 * 180000) / 200000 - 250000$	25 000	721	123		
Reducerea de reevaluare a amortizării (45 000 - 50 000)	$(50000 * 180000) / 200000 - 50000$	5 000	124	721		

Reducerea de reevaluare a costului de intrare	180000-(250000-50000)	20 000			721	123
Decontarea amortizării	*	50 000			124	123

Pct. 18/7. Surplusul de reevaluare se decontează prin transferul direct a sumei totale a surplusului la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) la ieșirea obiectului reevaluat. Nici o parte din surplusul de reevaluare nu poate fi distribuită direct sau indirect (de exemplu, pentru plata dividendelor, majorarea capitalului social, constituirea rezervelor, acoperirea pierderilor anilor precedenți) - **Dt 343 Ct 332**.

Pct. 18/8. În cazul derecunoașterii parțiale a terenurilor și clădirilor anterior reevaluate, diferența din reevaluare aferentă părții de recunoscute se consideră surplus de reevaluare corespunzător valorii contabile a terenurilor sau a clădirilor ieșite.

Pct. 18/9. Prin derogare de la cerințele pct. 181, entitatea poate reevalua obiectele de imobilizări complet amortizate, separat de grupa din care acestea fac parte, cu stabilirea acestora unei noi valori și a unei noi durate de utilizare corespunzătoare perioadei estimate rămase de utilizare.

Pct. 53/1. În cazul în care entitatea decide **ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată (vândută, transmisă ca cotă în capitalul social al altei entități etc.) fără o pregătire prealabilă, atunci ea continuă să recunoască acest obiect ca imobilizare corporală până la ieșirea acestuia -Dt 721 Ct 123.**

Dacă entitatea decide ca o imobilizare corporală să fie înstrăinată, aceasta **poate fi transferată în componența stocurilor doar în cazul în care este supusă unor pregătiri (reamenajări, reutilării, reconstruiri etc.) pentru vânzare.**

Transferul se efectuează la valoarea contabilă a obiectului de imobilizări corporale la data finalizării lucrărilor de pregătire a acestuia pentru vânzare

- Decontarea amortizării acumulate - Dt 124 Ct 123,
- Decontarea valorii contabile - Dt 217 Ct 123,
- Decontarea costului vânzărilor - Dt 711 Ct 217.

IMPACTUL MODIFICĂRILOR OPERATE ÎN SNC "DEPRECIEREA ACTIVELOR" ASUPRA PREZENTĂRII INFORMAȚIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

Pct. 23. Pierderea din depreciere se recunoaște în suma în care valoarea contabilă a activului depășește valoarea sa justă minus costurile de vânzare. **Pierderile din depreciere se reflectă într-un cont separat** și se contabilizează în funcție de metoda evaluării ulterioare a activelor imobilizate aplicată de entitate.

Pct. 24. Pierderea din deprecierea unui activ evaluat la **valoarea contabilă (la cost)** se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și a pierderilor din depreciere.

Exemplul 8: Entitatea deține un obiect de mijloace fixe, costul de intrare - 60 000 lei, suma amortizării acumulate la 31.12.2020 - 25 000 lei. Conform politicilor contabile ale entității, evaluarea ulterioară a activului se efectuează la valoarea contabilă. La data raportării, valoarea justă minus costurile de vânzare a activului este egală cu 30 000 lei.

Dt 721 Ct 129 5 000 (30 000 – (60 000 – 25 000))

Pct. 25. Pierderea din deprecierea unui activ contabilizat la **valoarea reevaluată** se recunoaște ca diminuare a surplusului de reevaluare a activului și majorare a pierderilor din depreciere.

Orice sumă a depășirii pierderii din depreciere asupra surplusului de reevaluare a aceluiași activ, precum și suma integrală a pierderii din depreciere în cazul în care surplusul de reevaluare nu există, se recunoaște ca majorare concomitentă a cheltuielilor curente și ca pierderilor din depreciere.

Exemplul 9: O entitatea deține un utilaj contabilizat la valoarea reevaluată. Valoarea contabilă a activului la 31.12.202_ constituie 18 000 lei, valoarea justă minus costurile de vânzare – 15000 lei. Surplusul din reevaluarea acestui activ este egal (suma înregistrată la contul 343):

- varianta I – 4 000 lei;
- varianta II – zero;
- varianta III – 2 000 lei.

Pierderea din depreciere = 15 000 – 18 000 = 3 000 lei

- I. Dt 343 Ct 129 3 000
- II. Dt 721 Ct 129 3 000
- III. Dt 343 2 000
Dt 721 1 000
Ct 129 3 000

Pct. 38. Reluarea pierderii din depreciere pentru un activ evaluat la valoarea contabilă (la cost) se contabilizează ca diminuare a pierderilor din depreciere și majorare a veniturilor curente.

Exemplul 10: Entitatea deține un obiect de mijloace fixe al cărui valoare contabilă la 31.12.2020 este de 80000 lei, durata de utilizare rămasă – 5 ani, valoarea reziduală = zero. În conformitate cu politicile contabile ale entității, evaluarea ulterioară a mijloacelor fixe se efectuează la cost, amortizarea se calculează prin metoda liniară.

La 31.12.2020 valoarea justă minus costurile de vânzare a activului constituie 70000 lei. În rezultat, se recunoaște o pierdere din depreciere în sumă de 10000 lei (80000 lei – 70000 lei) și în continuare se calculează amortizarea anuală a activului în sumă de 14000 lei (70000 lei : 5 ani).

Dt 721 Ct 129 10 000

Presupunem că la 31.12.2022 valoarea justă minus costurile de vânzare a activului care este egală cu 52000 lei.

Valoarea contabilă care ar fi determinată cu condiția dacă nici o pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută anterior, în acest caz constituie 48000 lei [80000 lei – (80000 lei : 5 ani) × 2 ani].

În baza datelor din exemplu, la 31.12.2022 entitatea recunoaște o reluare a pierderii din depreciere în sumă de 6000 lei (48000 lei – 42000 lei), unde 42 000 = [70000 lei – (70000 lei : 5 ani) × 2 ani].

Dt 129 Ct 621 6 000

Pct. 39. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ contabilizat la valoarea reevaluată se tratează ca surplus din reevaluare și se contabilizează în conformitate cu SNC „Imobilizări necorporale și corporale” sau alt standard relevant.

În cazul în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiași activ a fost recunoscută anterior ca cheltuieli curente, reluarea acestei pierderi din depreciere trebuie recunoscută ca venituri curente.

Exemplul 11: Utilizând datele exemplului de mai sus, vom înregistra:

La 31.12.2020 valoarea justă minus costurile de vânzare a activului constituie 70000 lei. În rezultat, se recunoaște o pierdere din depreciere în sumă de 10000 lei (80000 lei – 70000 lei) și în continuare se calculează amortizarea anuală a activului în sumă de 14000 lei (70000 lei : 5 ani).

Dt 721 Ct 129 10 000

La 31.12.2022 valoarea justă minus costurile de vânzare a activului care este egală cu 52000 lei.

Dt 129 Ct 621 6 000 (48000 – 42000)

Dt 129 Ct 343 4 000 (52 000 – 48 000)

IMPACTUL MODIFICĂRIILOR OPERATE ÎN SNC “STOCURI” ASUPRA PREZENTĂRII INFORMAȚIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

Pct. 7/1. Bunurile intrate se înregistrează într-o anumită categorie de stocuri dacă corespund definiției acestei categorii.

În cazul în care ulterior destinația bunurilor se modifică acestea **pot fi conform politicilor contabile reclasificate** în categoria de stocuri corespunzătoare.

Exemplul 12: O parte din materialele procurate pentru activitatea de bază au fost vândute – 43 500 lei din 580 000 lei achiziționate inițial.

Procurarea materialelor (categoria de materii prime)

Dt 211 Ct 521 - 580 000 lei

2. Modificarea destinației

Dt 217 Ct 211 - 43 500 lei

Pct. 49. Suma oricărei diminuări a valorii stocurilor până la valoarea realizabilă netă se contabilizează ca majorare a cheltuielilor curente și majorare a ajustării pentru deprecierea stocurilor.

Dt 714 Ct 218

Pct. 50. Pentru fiecare perioadă de gestiune ulterioară se efectuează o nouă estimare a valorii realizabile nete a stocurilor. Diferența apărută în limita costului de intrare se contabilizează ca *diminuare a ajustării pentru deprecierea stocurilor și majorare a veniturilor curente*.

Dt 218 Ct 612

Exemplul 13: Costul de intrare a unei grupe omogene de stocuri, la 31.12.2020, constituie 120 000 lei, VRN – 112 000 lei. La 31.12.2021, VRN constituie 125 000 lei.

La 31.12.2020

Dt 714 Ct 218 8 000 lei (120 000 – 112 000)

La 31.12.2021

Dt 218 Ct 612 8 000 (în limita costului de intrare)

IMPACTUL MODIFICĂRILOR OPERATE ÎN SNC “CAPITAL PROPRIU ȘI DATORII” ASUPRA PREZENTĂRII INFORMAȚIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

Prin Ordinul 171/2019 pct.11 din standard s-au modificat subpct.10), pct.17¹ și 17² în următoarea redacție:

” **Pct 17¹.** *Intrarea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate* de către autorități și instituții publice la autogestiune se contabilizează în mărimea stabilită în actele de constituire și/sau în alte documente prevăzute de legislație: cu active – ca majorare concomitentă a activelor și a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate; cu datorii - ca majorare a datoriilor și diminuare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.

Pct 17². *Leșirea patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate* de către autorități și instituții publice la autogestiune se contabilizează: în cazul transmiterii activelor – ca diminuare concomitentă a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate și a activelor; iar în cazul transmiterii datoriilor – ca diminuare a datoriilor și majorare a patrimoniului primit de la stat cu drept de proprietate.”

Pct. 17/3. Primele de capital apar în urma **operațiunilor de constituire și majorare a capitalului social și de conversie a obligațiunilor în acțiuni** și se contabilizează ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat, capitalului neînregistrat și/sau retras și a primelor de capital.

Dt 313, 314, 315 Ct 317

Pct. 17/4. Primele de capital decontate **conform deciziei organului de conducere al entității** se contabilizează ca diminuare a primelor de capital și majorare a profitului nerepartizat (diminuare a pierderilor neacoperite) al anilor precedenți.

Dt 317 Ct 332

I

Pct. 17/3. Primele de capital apar în urma **operațiunilor de constituire și majorare a capitalului social și de conversie a obligațiunilor în acțiuni** și se contabilizează ca majorare concomitentă a capitalului nevărsat, capitalului neînregistrat și/sau retras și a primelor de capital.

Dt 313, 314, 315 Ct 317

Pct. 17/4. Primele de capital decontate **conform deciziei organului de conducere al entității** se contabilizează ca diminuare a primelor de capital și majorare a profitului nerepartizat (diminuare a pierderilor neacoperite) al anilor precedenți.

Dt 317 Ct 332

După pct.76 se completează cu:

„ **Pct 76¹.** Subvențiile aferente activelor, recunoscute (primite) după transmiterea acestora în exploatare și suportarea altor costuri, se decontează la venituri curente în următorul mod:

1) *în perioada în care subvențiile au fost recunoscute – în mărimea și proporția amortizării calculate și a altor costuri suportate, inclusiv până la recunoașterea subvențiilor;*

2) *în perioadele ulterioare de utilizare a activelor intrate pe seama subvențiilor.*

Pct.27 Alte elemente de capital propriu includ orice elemente ale acestuia care nu au fost incluse în capitalul social și neînregistrat, în primele de capital, în rezerve, în profit (pierdere) sau în rezervele din reevaluare. La entitățile cu proprietate publică, ca alte elemente de capital propriu pot fi înregistrate subvențiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, decontate (după îndeplinirea condițiilor contractuale) în conformitate cu pct.80 al prezentului standard.”

Pct.80 Entitățile cu proprietate publică decontează (după îndeplinirea condițiilor contractuale) subvențiile aferente activelor primite de la Guvern și alte autorități ale administrației publice, *înregistrate inițial ca datorii pe termen lung (venituri anticipate), la majorarea altor elemente de capital propriu*. Decontarea acestor subvenții se înregistrează ca *diminuare a altor elemente de capital propriu și, respectiv, ca majorare a capitalului social și/sau a veniturilor curente*.

Decontarea subvențiilor aferente activelor primite de la instituțiile și organizațiile naționale și internaționale se contabilizează în conformitate cu pct.75–76/1, iar subvențiile aferente veniturilor – conform pct.77 din prezentul standard.”.

Pct. 85/1. 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;

Exemplul 14: *În anul 2020 în cadrul entității nu au fost utilizate 200 zile de concedii de odihnă, inclusiv aferente:*

- muncitorilor secțiilor de bază - 120 zile cu plata medie de 298 lei/zia;
- personalului de deservire a secțiilor - 30 zile cu plata medie de 264 lei/zia;
- personalului administrativ al entității - 50 zile cu plata medie de 525 lei/zia.

În conformitate cu PC entitatea constituie provizioane pentru plata concediilor de odihnă nefolosite în perioada de gestiune curentă la data raportării. Concediile de odihnă au fost acordate angajaților pe parcursul 2021, plata medie constituind 105% din provizionul format la data raportării.

1. Constituirea provizionului la 31.12.2020

Dt 811 35 760 lei (120 * 298)

Dt 821 7 920 lei (30 * 264)

Dt 713 26 250 lei (50 * 525)

Ct 538 69 930 lei

2. Utilizarea provizionului în anul 2021

Dt 538 73 426,50 lei

Ct 531 73 426,50 lei (69930 * 105%)

3. Crearea provizionului suplimentar la 31.12.2021

Dt 811, 821, 713 3 496,50 lei

Ct 538 3 496,50 lei

2) *provizioanele pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor*, care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparații și de servicii 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 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

Erorile contabile

În conformitate cu prevederile art. 42 din Legea 287/2017 *data corectării erorilor contabile se consideră data întocmirii notei 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.

Atragem atenția că potrivit modificărilor aprobate prin Ordinul MF 171/2019 pct.4, subpct.10) cu conținutul „34¹. Prin derogare de la cerințele pct.34 din prezentul standard, corectarea erorilor comise în perioadele de gestiune precedente, a căror mărime nu depășește limita stabilită de legislație, se efectuează pe seama veniturilor și cheltuielilor curente” a fost abrogat.

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 nesemnificative 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.

➤ **Bilanțul** prezintă poziția financiară a entității și include informații aferente soldurilor existente la data raportării. Activele sînt prezentate în bilanț în ordinea creșterii lichidității acestora, iar datoriile în baza creșterii exigibilității.

Datoriile comerciale și cele față de angajați care sînt înregistrate ca parte componentă a ciclului normal de activitate sînt datorii curente, chiar dacă ele sînt exigibile într-un termen ce depășește 12 luni din data raportării.



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.

❖ **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 indicilor de depreciere de reflectat rezultatele în contabilitate.

Procedeele contabile	Erorile tipice	Modul de corectare
Inventarierea	Nu se efectuează; - Licențele, autorizațiile și brevetele pe un termen de 1 an se recunosc ca IN; - În componența IN nu sunt incluse active cu termenul mai mare de 1 an, dar sunt trecute la cheltuieli sau în componența altor active	-IN neutilizate și cu termen expirat – de decontat la cheltuieli, dacă termenul expiră în anul următor de trecut la 261 - de restabilit în componența IN, de calculat amortizarea
Documentația	Documentele lipsesc sau sunt perfectate incomplet; lipsește procesul verbal de primire predare a IN	În funcție de caz de restabilit, de luat la evidență
Evaluarea	Erori la determinarea costului de intrare a IN	Se includ doar costurile prevăzute de SNC
Coresponderea prevederilor polit. contab	Nu corespunde durata de exploatare sau metoda de calcul a amortizării	Revizuirea duratei sau metodei în concordanță cu politicile contabile
Prezentarea și dezvăluirea	IN dezvăluite în Situațiile financiare nu corespund documentației primare	Verificarea documentației legate de recunoașterea IN cu registrele contabile și Cartea mare

❖ **Imobilizări corporale și biologice pe termen lung, investiții imobiliare**

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, în funcție de destinația utilizării acestuia. Nu se includ în componența mijloacelor fixe și se raportează la investiții 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 divizării cheltuielilor de reparație și deservire a mijloacelor fixe. Nomenclatorul articolelor acestor cheltuieli este de dorit de anexat în politicile contabile;
- corectitudinea evaluării imobilizărilor pe termen lung;
- contabilizarea mijloacelor fixe primite în gestiune economică în corespondere 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 indicilor de depreciere de reflectat rezultatele în contabilitate.

Procedeele contabile ce	Erorile tipice	Modul de corectare
Inventarierea	Nu se efectuează sau rezultatele acestuia nu se reflectă corect în contabilitate	De petrecut inventarierea. Rezultatele de reflectat: Dt 123, Kt 612 sau Dt 714 Ct123, dacă nu-i pers vinov. se restabilește TVA Dt 714 ct 534
Documentația	Documentele primare lipsesc sau sunt	În funcție de caz de restabilit, de luat la evidență.

	perfectate incomplet; lipsește procesul verbal de primire predare	Dacă lipsește procesul verbal de primire predare se reflectă la 121
Clasificarea MF	MF nu se reflectă la categoria respectivă din CF; metoda de calcul a amortizării nu se aplică consecutiv	Normele de amortizare se determină după regulile contabilității financiare
Evaluarea	Erori la determinarea costului de intrare a AN, valorii reziduale Incorect se reflectă cheltuielile de reparație a MF	Se includ doar costurile prevăzute de SNC „Imobilizări necorporale și corporale” În cazul majorării duratei MF, avantajelor economice viitoare costurile de reparație se capitalizează
Coreșpunderea prevederilor politicilor	Nu coreșpunde durata de exploatare sau metoda de calcul a amortizării	Revizuirea duratei sau metodei în concordanță cu politicile contabile
Prezentarea și dezvoltarea	Imobilizările dezvoltate în situațiile financiare nu coreșpund documentației primare	Verificarea documentației legate de recunoașterea ICTL cu registrele contabile și Cartea mare

La primirea mijloacelor fixe în locațiune/leasing este necesar să se analizeze dacă costurile suportate de locatar pentru îmbunătățirea / repararea activului închiriat vor fi compensate din contul plăților de leasing și în ce măsură. Astfel, sunt posibile două opțiuni:

1) atunci când se compensează integral costurile de reparație a bunului primit în leasing (arendă), acestea se înregistrează inițial ca cheltuieli anticipate și ulterior sunt trecute la costul vânzărilor la momentul recunoașterii venitului din prestarea serviciilor;

2) dacă locatorul (locatorul) acceptă doar o parte din costurile de reparație din contul plăților de leasing, atunci partea nerecunoscută se reflectă ca mijloc fix, dacă se îndeplinesc cerințele pentru capitalizarea costurilor sau se trec la costurile/cheltuielile perioadei, dacă această condiție nu este îndeplinită.

Atunci când un mijloc fix este recunoscut ca rezultat al transferării lui dintr-o altă categorie de active, de exemplu activele biologice, costurile de schimbare a destinației reprezintă costuri direct atribuibile și se referă la majorarea costului de intrare a activului fix atât în contabilitate, cât și în scopuri fiscale.

Atragem atenția asupra faptului că, dacă entitatea deține mijloace fixe transmise în leasing, modalitatea contabilă nu este reglementată în mod special. În acest sens, conform SNC "Prezentarea situațiilor financiare", costul serviciilor în cadrul contractelor de leasing operațional și financiar (chirie, închiriere de bunuri) se referă la costul vânzărilor. Varianta de contabilizare a costurilor pentru contractele de leasing este selectată independent de către entitate și specificată în politicile contabile.

Dacă entitatea în 2020 a avut operațiuni cu **investițiile imobiliare**, este necesar să se țină cont că din 2020 SNC „Investiții imobiliare” este abrogat și în acest sens se ține cont de prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. Dacă s-au suportat costuri de reparații ulterioare legate de investițiile imobiliare, acestea se trec la costurile de întreținere sau costurile de modernizare, în funcție de influența asupra obținerii beneficiilor economice preconizate din utilizarea obiectului.

În cazul în care costurile de reparație nu sunt asociate cu o creștere a beneficiilor economice suplimentare din utilizarea investițiilor imobiliare, acestea se trec la costurile sau cheltuielile perioadei.

❖ **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 coreșpundere 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 mărimea 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, contracte etc.) privind livrarea activelor, termenele de plată, pentru a nu pierde termenul de prezentare a petiției în cazul neachitării creanței;
- se ține evidența analitică pe termene de scadență;
- efectuarea actelor de verificare 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:

- ✚ Existența datoriei la contul 226 mai mult de 1 lună;
- ✚ Lipsa sau verificarea parțială a decontărilor cu debitorii;
- ✚ Necoresponderea soldurilor la contul decontările cu bugetul etc.

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**.

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 în care se indică persoanele vinovate de omiterea acestor termene. Pentru tipurile indicate de creanțe și/sau datorii, în *Lista de inventariere a creanțelor* se anexează o notă informativă, în care se indică denumirea și

adresa debitorilor și creditorilor, suma creanțelor și/sau datoriilor, motivele, momentul apariției și în temeiul căror documente au apărut aceste creanțe și/sau datorii.

Decontarea creanțelor compromise se reflectă în contabilitate prin 2 moduri: prin aplicarea contului 222 sau prin trecerea directă la cheltuielile perioadei. La decontarea creanțelor compromise se întocmesc formule contabile în modul prezentat în tabelul de mai jos:

Decontarea creanțelor compromise în rezultatul inventarierii acestora

Nr. ord.	Conținutul tranzacției contabile	Correspondența conturilor	
		Dt	Ct
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 (-))	221,223,226,231, 234	5344
4.	Decontarea TVA nerecunoscut în scopuri fiscale	714	221,223,226,231, 234

Creanțele compromise decontate trebuie reflectate concomitent și la contul **920** și urmărite pe parcursul perioadei stabilite în *politica contabilă sau conform legislației*.

Restabilirea creanțelor compromise se reflectă la venituri în funcție de tipul de cheltuieli 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



În ce cazuri agentul economic nu trebuie să ia decizii privind plata dividendelor/defalcărilor din profitul nerepartizat?

În conformitate cu p. 5) art 1 din Hotărîrea Guvernului nr. 110 din 23 februarie 2011 cu privire la unele aspecte **ce țin de repartizarea profitului net anual al societăților pe acțiuni cu cotă de participare a statului și al întreprinderilor de stat**, agentul economic poate nu vor promova decizii cu privire la plata dividendelor/defalcărilor în bugetul de stat, în cazul în care:

- întreprinderea este insolubilă sau plata dividendelor/defalcărilor în bugetul de stat va conduce la insolabilitatea ei;
- valoarea activelor nete, conform ultimului bilanț al întreprinderii, este mai mică decât capitalul ei social sau va deveni mai mică în urma plății dividendelor/defalcărilor în bugetul de stat;
- întreprinderea este subiect al unor hotărâri de Guvern sau al unor acorduri în vigoare ale Republicii Moldova, care prevăd scutirea de plata dividendelor sau defalcărilor în bugetul de stat;

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).

❖ **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, 541;
- 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	
		Dt	Ct
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 recunoscut 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 trece în cont 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.

➤ **Situația de profit și pierdere** caracterizează performanța financiară a entității pentru perioada de gestiune.

Veniturile și cheltuielile aferente aceluiași operațiuni economice se reflectă în situația de profit și pierdere în aceeași perioadă de gestiune (de exemplu, valoarea contabilă a bunurilor vândute și valoarea de vânzare a acestora se recunosc concomitent în aceeași perioadă de gestiune).

În cazul în care în perioada de gestiune nu au fost înregistrate venituri, dar au fost suportate cheltuieli, care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC „Cheltuieli”, acestea se prezintă în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost suportate.

Dacă în perioada de gestiune au fost înregistrate doar venituri, care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC „Venituri” și nu au fost suportate cheltuieli, acestea trebuie prezentate în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost câștigate.

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.

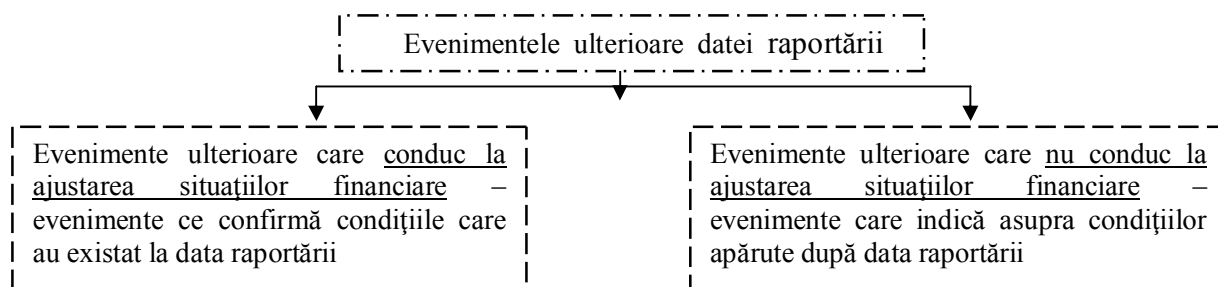


Figura 2. Clasificarea evenimentelor ulterioare datei raportării situațiilor financiare

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 datoriilor cu un termen de achitare mai mare de 5 ani și valoarea totală a datoriilor 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.

Pentru anul 2020 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 pandemiei COVID-19 asupra restricțiilor în anumite domenii de producție, comerț sau servicii,*
- ✦ *probleme persistente de solvabilitate,*
- ✦ *planuri de rambursare a datoriilor 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 îndoieli 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 datoriile pe termen lung în cele curente;
- 2) să evalueze toate activele la valoarea de piață;
- 3) să recunoască datorii 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.

✦ Declarația 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.

Raportul conducerii **entității de interes public ale cărei valori mobiliare sînt admise la tranzacționare pe o piață reglementată** cuprinde un capitol privind guvernanta corporativă, care trebuie să conțină informații privind:

- a) *codul de guvernanta corporativă aplicat de entitate, cu referință la sursa publicării;*
- b) *gradul de conformare a entității prevederilor din codul de guvernanta corporativă prevăzut la lit. a), iar în cazul în care se abate – explicația privind părțile din cod pe care nu le aplică și motivele neaplicării;*
- c) *sistemele de control intern și de gestiune a riscurilor entității, în raport cu procesul de raportare financiară;*
- d) *cotele semnificative de participare în capitalul social, directe sau indirecte;*
- e) *deținătorii și beneficiarii efectivi ai oricărei valori mobiliare care conferă drepturi speciale de control și descrierea drepturilor respective;*
- f) *toate restricțiile cu privire la dreptul de vot, precum limitarea dreptului de vot deținătorilor unei anumite cote din capitalul social sau ai unui anumit număr de voturi; termenele impuse pentru exercitarea dreptului de vot sau sistemele în care, cu cooperarea entității, drepturile financiare atașate valorilor mobiliare sînt separate de deținerea acestora;*
- g) *prevederile legislației cu privire la numirea și înlocuirea membrilor consiliului, ai organului executiv, precum și privind modificarea statutului entității;*
- h) *competențele consiliului și ale organului executiv cu privire la emiterea și răscumpărarea valorilor mobiliare;*
- i) *împuternicirile și drepturile organelor de conducere, ale acționarilor, ale altor deținători ai valorilor mobiliare ale entității și modalitățile de exercitare a acestora;*
- j) *structura, modul de funcționare și componența organelor de conducere și ale comitetelor entității.*

Entitatea mare și entitatea de interes public, care sînt entități din industria extractivă sau din domeniul exploatarei 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.*

⌚ 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.

✎ 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.*

Auditul situațiilor financiare se efectuează în conformitate cu legislația în vigoare cu privire la auditul situațiilor financiare.

✎ 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 hârtie 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.

Atragem atenția că potrivit **art. XLIII. Din Legea 257/2020**, la articolul 33 din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2018, nr. 1–6, art. 22), cu modificările ulterioare, alineatul (3) va avea următorul cuprins:

„(3) **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).

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.

