



Contabilitatea modificării (majorării/micșorării) capitalului social și formării rezervelor

✎ Cadrul normativ de bază privind modificarea capitalului social

Modul de efectuare și de contabilizare a operațiunilor aferente modificării capitalului social este reglementat de prevederile următoarelor acte normative de bază:

- ✎ Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017;
- ✎ Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134-XIII din 02.04.1997;
- ✎ Legea cu privire la întreprinderea de stat și întreprinderea municipală nr. 246 din 22.11.2017;
- ✎ Legea privind administrarea și deetimizarea proprietății publice nr. 121-XVI din 04.05.2007;
- ✎ Legea privind serviciul public de alimentare cu apă și de canalizare Nr. 303 din 13.12.2013;
- ✎ SNC „Capital propriu și datorii”;
- ✎ Planul general de conturi contabile.

Potrivit art. 18 din **Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017**, entitatea are obligația de a ține contabilitatea și de a întocmi situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b).

Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară revine:

- a) conducătorului, administratorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. a), c) și d);
- b) conducătorului, directorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. b);
- c) fondatorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. e);
- d) persoanei fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notar, avocat, executor judecătoresc, mediator, administrator autorizat) – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. f).

Persoanele responsabile indicate la alin. (2) din art. 18 al Legii sînt obligate:

a) să asigure organizarea și ținerea contabilității în mod continuu din data înregistrării de stat a entității pînă la data lichidării acesteia;

b) să asigure elaborarea, aprobarea și aplicarea politicilor contabile în conformitate cu standardele de contabilitate și alte acte normative elaborate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b);

c) să asigure elaborarea și aprobarea:

- planului de conturi contabile de lucru al entității, după caz;
- procedeele interne privind contabilitatea de gestiune;
- formularelor documentelor primare și a registrelor contabile;
- regulilor privind circulația documentelor și tehnologia de prelucrare a informației contabile;

d) să asigure întocmirea completă și corectă, precum și integritatea și păstrarea documentelor contabile;

e) să organizeze sistemul de control intern;

f) să asigure documentarea faptelor economice și reflectarea acestora în contabilitate;

g) să asigure respectarea actelor normative prevăzute la art. 8 alin. (1);

h) să asigure întocmirea, prezentarea și publicarea, după caz, a situațiilor financiare în conformitate cu prezenta lege, standardele de contabilitate și alte acte normative prevăzute la art. 8 alin. (1).

Potrivit art. 30 din **Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134-XIII din 02.04.1997**, documente de constituire ale societății sînt contractul de societate (declarația de constituire a societății) și statutul societății. Informațiile din documentele de constituire ale societății nu pot fi obiect al secretului comercial.

Modificările și completările operate în documentele de constituire ce țin de modificarea datelor de identificare, a denumirii și adresei juridice a societății se prezintă **Comisiei Naționale a Pieței Financiare**, în termen de 15 zile lucrătoare de la data înregistrării acestor modificări, pentru introducerea lor în Registrul emitenților de valori mobiliare. Comisia Națională a Pieței Financiare va informa Depozitarul central despre modificările operate pentru introducerea lor în conturile și registrele acestuia.

Totodată art. 37 din Lege prevede că **sursă a activelor nete** este capitalul propriu al societății, constituit din *capitalul social, capitalul suplimentar și capitalul de rezervă, din profitul nedistribuit, precum și din alte mijloace prevăzute de legislație.*

Valoarea activelor nete ale societății nu poate fi mai mică decât mărimea capitalului ei social.

✚ Dacă, **la expirarea a 3 ani financiari consecutivi**, cu excepția primului an financiar, valoarea activelor nete ale societății, potrivit ultimelor situații financiare ale 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.*

✚ Dacă, la expirarea a 3 ani financiari consecutivi, cu excepția primului an financiar, **valoarea activelor nete s-a redus cu mai mult de jumătate din mărimea capitalului social** conform ultimelor situații financiare, organul de conducere competent al societății este obligat să includă chestiunea în ordinea de zi a adunării generale a acționarilor în scopul adoptării uneia dintre hotărârile menționate mai sus.

✚ În cazul în care, potrivit ultimelor situații financiare, **valoarea activelor nete ale societății este mai mică decât mărimea capitalului social**, cu excepția cazului când valoarea activelor nete este negativă, societatea este în drept să emită suplimentar numai acțiuni prin emisiune închisă.

✚ Societatea ale cărei active nete, conform ultimelor situații financiare, au **valoare negativă** este obligată să publice un avis în acest sens în Monitorul Oficial al Republicii Moldova și nu are dreptul să emită valori mobiliare.

Neexecutarea dispozițiilor alin.(6) și (8) din art. 37 al Legii constituie temei pentru dizolvarea societății potrivit hotărârii instanței judecătorești. Dreptul de a adresa instanței judecătorești cerere în vederea dizolvării societății îl are orice acționar al acesteia.

Potrivit art. 38 din Lege, **capitalul social al societății nu poate fi mai mic de 600000 de lei**. Capitalul social se constituie din valoarea aporturilor primite în contul achitării acțiunilor și va fi egal cu suma valorii nominale (fixate) a acțiunilor plasate, dacă aceasta a fost stabilită. Dacă valoarea aporturilor efectuate în contul plății acțiunilor depășește valoarea nominală (fixată) a acțiunilor plasate, această depășire constituie *capitalul suplimentar al societății, care poate fi utilizat numai pentru majorarea capitalului social al societății*.

Dacă societatea a plasat acțiuni a căror valoare nominală (fixată) nu a fost stabilită, capitalul social va fi egal cu valoarea sumară a aporturilor depuse în contul plății acțiunilor.

Mărimea capitalului social se indică în statut, bilanț, conturile și registrele Depozitarului central și pe foaia cu antet ale societății.

Aporturile la capitalul social al SA pot fi:

a) *mijloace bănești;*

b) *valorile mobiliare plătite în întregime;*

c) *alte bunuri, inclusiv drepturi patrimoniale sau alte drepturi care pot fi evaluate în bani;*

d) *obligatiile (datoriile) societății față de creditori.*

Aporturile nebănești la capitalul social pot fi transmise societății cu drept de proprietate sau cu drept de folosință.

Obiectele proprietății publice ce nu sînt supuse privatizării pot fi transmise societății în calitate de aport la capitalul social numai cu drept de folosință.

Valoarea de piață a aporturilor nebănești transmise societății cu drept de folosință se determină pornind de la plata pentru folosință calculată pe perioada stabilită în documentele de constituire ale societății sau în hotărîrea adunării generale a acționarilor. Valoarea de piață a aporturilor nebănești se aprobă prin hotărîrea adunării constitutive sau a adunării generale a acționarilor ori prin decizia consiliului societății, pornindu-se de la prețurile pieței organizate publicate la data transmiterii acestor aporturi.

Societatea, **în termen de 2 luni de la data înregistrării de stat în statutul societății a modificărilor aferente majorării capitalului social**, este obligată să înregistreze, în conformitate cu legislația, drepturile de proprietate asupra bunurilor mobiliare și imobiliare transmise de subscriitori.

Valoarea de piață a aportului nebănesc se aprobă în temeiul **raportului întreprinderii de evaluare**, întocmit în conformitate cu prevederile legislației în vigoare, care nu este persoană afiliată societății, fondatorilor sau acționarilor societății. Data întocmirii raportului de evaluare nu poate preceda cu mai mult de 6 luni data adoptării de către adunarea generală sau consiliul societății, potrivit prevederilor statutului, a valorii de piață a aporturilor nebănești.

În cazul **prelungerii dreptului de folosință a aporturilor nebănești, cesionat societății**, societatea este obligată să elibereze suplimentar acțiuni proprietarului acestor aporturi în modul prevăzut de documentele de constituire sau de hotărârea adunării generale a acționarilor societății.

În cazul **încetării înainte de termen a dreptului de folosință a aporturilor nebănești, cesionat societății**, acționarul este obligat să restituie societății dividendele și acțiunile primite în plus, în modul prevăzut de documentele de constituire sau de hotărârea adunării generale a acționarilor societății.

Modificarea, în conformitate cu legislația, a valorii de inventar a patrimoniului societății, inclusiv a celui depus în calitate de aport la capitalul social, nu constituie temei pentru modificarea mărimii capitalului social și a cotelor acționarilor în el dacă legislația, statutul societății, hotărârea adunării generale a acționarilor nu prevăd altfel..

Aporturi la capitalul social nu pot fi:

a) evaluarea în bani a activității fondatorilor pentru înființarea societății, precum și oricare angajament de prestare a activității de muncă sau de servicii de către acționari sau alte persoane;

b) obligațiile (datoriile) fondatorilor, acționarilor societății și ale altor persoane;

c) bunurile mobiliare și imobiliare neînregistrate, inclusiv produsele activității intelectuale, supuse înregistrării în conformitate cu legislația;

d) bunurile aparținând achizitorului de acțiuni cu drept de administrare economică sau gestionare operativă, fără acordul proprietarului acestor bunuri;

e) bunurile destinate consumului curent al populației civile, bunurile a căror circulație este interzisă ori limitată de actele legislative.

➤ Procedura de modificare a capitalului social

Potrivit art. 40 din Lege, capitalul social al societății poate fi modificat prin mărirea sau reducerea lui, în conformitate cu prezenta lege, cu legislația privind piața de capital și cu statutul societății.

Hotărârea de modificare a capitalului social se ia de **adunarea generală a acționarilor**, care va conține:

- motivele, modul și volumul modificării capitalului social, precum și
- datele despre numărul de acțiuni plasate sau anulate ale societății și valoarea lor nominală (fixată), dacă aceasta este stabilită.

Modificarea capitalului social, precum și a claselor, numărului și valorii nominale a acțiunilor plasate, se reflectă în statutul societății și se înregistrează în modul prevăzut de prezenta lege și de alte acte legislative.

Societatea este obligată să înregistreze la Comisia Națională a Pieței Financiare, în modul stabilit de actele normative ale acesteia, totalurile emiterii suplimentare de acțiuni sau anularea acțiunilor de tezaur. Fără înregistrarea menționată, înregistrarea modificării capitalului social al societății nu se admite.

Modificarea înregistrată a capitalului social se va reflecta în bilanț, în conturile și registrele Depozitarului central și pe foaia cu antet ale societății.

➤ Mărirea capitalului social

Capitalul social al societății poate fi mărit prin:

a) **mărirea valorii nominale (fixate) a acțiunilor plasate; și/sau**

b) **plasarea de acțiuni ale emisiunii suplimentare.**

La majorarea valorii nominale a acțiunilor, cota deținătorilor acestora va rămîne neschimbată.

Surse ale mării capitalului social pot fi:

a) **capitalul propriu al societății în limita părții ce depășește capitalul ei social; și/sau**

b) aporturile primite de la achizitorii de acțiuni.

Mărirea valorii nominale (fixate) a acțiunilor plasate se efectuează în proporție egală pentru toate acțiunile societății, dacă statutul nu prevede că această mărire a valorii se extinde asupra acțiunilor de o clasă sau de câteva clase.

Hotărârea cu privire la majorarea capitalului social va fi publicată în modul prevăzut de legislația privind piața de capital și de actele normative ale Comisiei Naționale a Pieței Financiare, după cum urmează:

a) în termen de 7 zile lucrătoare de la data adoptării ei – pentru entitățile de interes public și cele ale căror valori mobiliare sunt admise în cadrul sistemului multilateral de tranzacționare;

b) în termen de 15 zile de la data adoptării ei – pentru alte societăți decât cele enunțate la lit. a).

Potrivit art. 42 din Lege, **plasarea acțiunilor emisiunii suplimentare** se efectuează în corespundere cu legislația privind piața de capital, cu statutul societății și cu decizia de emitere suplimentară de acțiuni.

Emiterea suplimentară de acțiuni se efectuează după înregistrarea acțiunilor plasate la înființarea societății.

Condițiile emiterii suplimentare de acțiuni, inclusiv costul plasării lor, vor fi aceleași pentru toți achizitorii de acțiuni. *Costul plasării acțiunilor de aceeași clasă va fi nu mai mic decât valoarea nominală sau valoarea fixată a acestora.*

Societatea pe acțiuni are dreptul să emită acțiuni prin **emisiune închisă sau publică**.

Înscrierile privind emisiunea suplimentară de acțiuni se fac în conturile și registrele Depozitarului central în baza certificatului de valori mobiliare, eliberat de către Comisia Națională a Pieței Financiare, și a listei subscriitorilor de acțiuni din emisiunea respectivă.

Reducerea capitalului social

Capitalul social al societății poate fi redus prin:

a) reducerea valorii nominale (fixate) a acțiunilor plasate; și/sau

b) anularea acțiunilor de tezaur.

Reducerea capitalului social sub limita stabilită la art.38 alin.(2) al Legii nu se admite.

Avizul despre ținerea adunării generale a acționarilor la care se va examina chestiunea privind reducerea capitalului social, publicat sau expediat acționarilor, pe lângă datele prevăzute la art. 53 alin. (6), va cuprinde și scopul și modul de realizare a reducerii.

Hotărârea cu privire la reducerea capitalului social va fi publicată de societate în termen de 15 zile de la data luării ei, în modul stabilit de statutul societății.

Creditorii societății, în termen de o lună de la data publicării hotărârii cu privire la reducerea capitalului social, au dreptul să ceară de la societate la alegerea acesteia:

a) acordarea de cauțiuni sau garantarea obligațiilor asumate de ea; sau

b) executarea înainte de termen sau încetarea înainte de termen a obligațiilor societății și repararea prejudiciilor cauzate de aceasta.

În cazul lipsei cerințelor față de societate din partea creditorilor, hotărârea de reducere a capitalului social intră în vigoare după 30 de zile de la data publicării. În cazul existenței cerințelor menționate la alin.(5), hotărârea de reducere a capitalului social intră în vigoare după satisfacerea acestora.

Dacă adunarea generală a acționarilor a luat hotărârea de a plăti acționarilor o parte din activele nete ale societății din motivul reducerii capitalului ei social, această plată se efectuează numai după înregistrarea modificărilor respective în statutul societății, cu excepția cazurilor prevăzute la art.14 din Legea nr.121-XVI din 4 mai 2007 privind administrarea și deținutarea proprietății publice, când plata se efectuează după adoptarea hotărârii respective de către adunarea generală a acționarilor.

Pentru înregistrarea în Registrul emitenților de valori mobiliare a modificărilor ce țin de reducerea capitalului social în conformitate cu alin.(1), societatea este obligată să prezinte Comisiei Naționale a Pieței Financiare următoarele documente:

a) cererea de înregistrare a modificărilor;

b) procesul-verbal al adunării generale a acționarilor, cu toate anexele prevăzute la art.63 alin.(3);

c) copia avizului privind reducerea capitalului social, publicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova;

- d) confirmarea lipsei, satisfacerii sau acordării de garanții satisfacerii cerințelor creditorilor;
- e) extrasul din contul emitentului privind existența acțiunilor de tezaur, eliberat de Depozitarul central (în cazul prevăzut la alin.(1) lit.b));
- f) originalul (originalele) Certificatului înregistrării de stat a valorilor mobiliare;
- g) autorizația organului central specializat care efectuează gestionarea pachetului de acțiuni ale statului în capitalul social al emitentului, în conformitate cu legislația în vigoare;
- h) ultimele situații financiare;
- i) copia dispoziției de plată privind achitarea taxei în mărimea stabilită de Legea privind Comisia Națională a Pieței Financiare.

În conformitate cu art. 2 din **Legea cu privire la întreprinderea de stat și întreprinderea municipală nr. 246 din 22.11.2017** funcția de fondator al întreprinderii municipale este exercitată de autoritatea deliberativă a unității administrativ-teritoriale. Documentele de constituire a întreprinderii de stat/municipale sânt hotărârea/decizia cu privire la fondare și statutul întreprinderii. Statutul-model al întreprinderii de stat/municipale se aprobă de Guvern.

Capitalul social al întreprinderii de stat/municipale **nu poate fi mai mic de 5000 de lei** (art. 4 al Legii). Capitalul social al întreprinderii de stat/municipale se constituie din valoarea aporturilor în numerar și bunurile fondatorului, cu excepția bunurilor atribuite domeniului public.

Aporturi la capitalul social nu pot fi:

- a) *bunurile a căror circulație este interzisă sau limitată prin lege;*
- b) *creanțele întreprinderii;*
- c) *bunurile imobile neînregistrate;*
- d) *bunurile instituțiilor de învățământ, medicale, ale patrimoniului cultural și cele din sfera locativ-comunală.*

Capitalul social al întreprinderii de stat/municipale **poate fi modificat prin majorarea sau reducerea lui**. În astfel de cazuri:

- ↳ *Hotărârea/decizia de modificare a capitalului social al întreprinderii de stat/municipale se adoptă de către fondator;*
- ↳ *Sursă de majorare a capitalului social poate fi capitalul propriu al întreprinderii de stat/municipale în limita părții ce depășește capitalul social și/sau aporturile primite de la fondator.*
- ↳ *Hotărârea cu privire la reducerea capitalului social se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova de întreprinderea de stat în termen de 15 zile lucrătoare de la data adoptării.*
- ↳ *Modificarea capitalului social se va reflecta în statutul și bilanțul întreprinderii de stat/municipale după înregistrarea în ordinea stabilită de Legea nr. 220/2007 privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali.*

Potrivit art. 5 din lege, profitul net poate fi îndreptat pentru:

- a) acoperirea pierderilor din anii precedenți;
- b) formarea rezervei pentru dezvoltarea întreprinderii;
- c) defalcări în bugetul de stat, în cazul întreprinderilor de stat;
- d) defalcări în bugetul local, în cazul întreprinderilor municipale;
- e) plata recompenselor către membrii organelor de conducere și control;
- f) în alte scopuri, dacă ele nu contravin legislației.

Profitul net se repartizează exclusiv pentru acoperirea pierderilor din anii precedenți și/sau pentru dezvoltarea întreprinderii de stat/municipale în cazul în care:

- a) aceasta este insolvabilă sau plata defalcărilor în buget va conduce la insolvabilitatea ei;
- b) valoarea activelor nete, conform situației financiare anuale, este mai mică decât capitalul social sau va deveni mai mică în rezultatul plății defalcărilor în buget.

Dacă, **la expirarea a 3 ani consecutivi de administrare, valoarea activelor nete ale întreprinderii de stat/municipale va fi mai mică decât mărimea capitalului social**, fondatorul va adopta una dintre următoarele hotărâri:

- a) de reducere a capitalului social, respectând prevederile art. 4 alin. (1);

- b) de transmitere a unor bunuri sau mijloace bănești în calitate de aport la capitalul social;
- c) de dizolvare a întreprinderii de stat/municipale, dacă activele nete sînt sub limita prevăzută la art. 4 alin. (1).

Legea privind administrarea și deetatzarea proprietății publice nr. 121-XVI din 04.05.2007 prevede prin **concesiune** – contract prin care statul cesează (transmite) unui investitor (persoană fizică sau juridică, inclusiv străină), în schimbul unei redevențe, dreptul de a desfășura activitate de prospectare, explorare, valorificare sau restabilire a resurselor naturale pe teritoriul Republicii Moldova, de a presta servicii publice, de a exploata bunuri proprietate de stat/municipală care, conform legislației, sînt scoase integral sau parțial din circuitul civil, precum și dreptul de a desfășura anumite genuri de activitate, inclusiv cele care constituie monopol al statului, investitorul preluînd gestiunea obiectului concesiunii, riscul prezumtiv și răspunderea patrimonială;

Obiect al concesiunii pot fi bunurile sau serviciile comunale, de transport public, drumurile auto de alternativă, centralele termoelectrice, bazele sportive, bazele de recreație, alte bunuri sau categorii de servicii publice de uz sau de interes național sau local. Termenul de concesiune va fi de cel mult 50 de ani.

Potrivit art. 7 al Legii, Ministerul Economiei și Infrastructurii promovează politica statului în domeniul administrării și deetatzării proprietății publice. Organul abilitat cu administrarea și deetatzarea proprietății publice a statului este **Agencia Proprietății Publice**, succesor al Agenției Privatizare, ale cărei atribuții sînt stabilite în conformitate cu prezenta lege și cu alte acte normative și al cărei regulament se aprobă de Guvern, la propunerea Ministerului Economiei.

Bunurile domeniului public fac obiectul exclusiv al proprietății publice. Circuitul civil al acestor bunuri este interzis, cu excepția cazurilor prevăzute de lege. **Bunurile domeniului public sînt inalienabile, insesizabile și imprescriptibile**, în particular:

- a) *nu pot fi înstrăinate, nici prin privatizare sau depunere în capitalul social al unei persoane juridice;*
- b) *nu se pot constitui obiect al gajului sau al unei alte garanții reale;*
- c) *nu pot fi supuse urmării silite, nici chiar în cazul insolvabilității persoanei juridice care le gestionează;*
- d) *dreptul de proprietate asupra lor nu se stinge prin neuz;*
- e) *nu pot fi dobîndite de persoane fizice sau juridice prin uzucapiune.*

Bunurile domeniului public pot fi gestionate de autoritățile administrației publice centrale și locale, de instituțiile publice, de întreprinderile de stat/municipale și, în cazurile prevăzute expres de lege, de societățile comerciale.

Bunurile domeniului public **pot fi folosite numai la destinație și nu pot fi transmise în comodat persoanelor fizice sau persoanelor juridice cu capital privat**. Actele juridice privind înstrăinarea sau dobîndirea, în folosul persoanelor fizice sau al persoanelor juridice cu capital privat, a bunurilor domeniului public, inclusiv prin privatizare, precum și actele juridice privind darea acestor bunuri în comodat persoanelor indicate sînt lovite de nulitate absolută.

Nu se permite înstrăinarea cu titlu gratuit sau darea în comodat persoanelor fizice sau persoanelor juridice cu capital privat a bunurilor domeniului privat al statului sau al unității administrativ-teritoriale, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri:

- a) se înstrăinează cu titlu gratuit persoanelor fizice pentru lichidarea consecințelor calamităților naturale;
- b) se înstrăinează cu titlu gratuit în procesul privatizării, conform art.43 alin.(3);
- c) reprezintă terenuri care se atribuie persoanelor fizice pentru construcția de case individuale, în conformitate cu legea;
- d) reprezintă bunuri destinate creării parcului industrial conform prevederilor Legii cu privire la parcurile industriale.
- e) reprezintă bunuri destinate exercitării independente a profesiei de medic în una dintre formele de organizare a activității profesionale prevăzute de Legea ocrotirii sănătății nr. 411/1995, în conformitate cu interesul public și în limita posibilităților.

Potrivit art. 14 al Legii, **transmiterea cu titlu gratuit a bunurilor proprietate publică** se efectuează în cazul:

a) *trecerii acestor bunuri dintr-un domeniu al proprietății publice în altul, în condițiile legislației privind proprietatea publică;*

b) *trecerii întreprinderilor de stat/municipale, subdiviziunilor acestora, bunurilor distincte proprietate a statului în proprietatea unității administrativ-teritoriale și invers;*

c) *trecerii întreprinderilor de stat/municipale, subdiviziunilor acestora, bunurilor distincte proprietate a statului sau a unității administrativ-teritoriale din subordinea unei autorități publice în subordinea altei autorități publice;*

d) *în alte cazuri expres prevăzute de legislație.*

Hotărârile de transmitere a întreprinderilor de stat, subdiviziunilor lor sau a bunurilor distincte proprietate a statului se adoptă de Guvern în cazul:

a) *transmiterii în proprietate unităților administrativ-teritoriale a întreprinderilor de stat, a subdiviziunilor lor, a bunurilor distincte proprietate de stat, inclusiv a cotelor de participare ale statului în societățile comerciale;*

b) *constituirii sau reorganizării întreprinderilor de stat;*

c) *schimbării subordonării întreprinderilor de stat, societăților comerciale cu capital de stat, subdiviziunilor lor și bunurilor imobile proprietate a statului în legătură cu reorganizarea autorităților administrației publice centrale.*

📖 În conformitate cu **Legea privind serviciul public de alimentare cu apă și de canalizare Nr. 303 din 13.12.2013** *redevență* – plată pentru transmiterea dreptului de folosință a bunurilor domeniului public sau privat al unității administrativ-teritoriale, aferente serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare, stabilită în contractul de delegare a gestiunii.

Potrivit 13¹ din Lege, **sistemele publice de alimentare cu apă și de canalizare** *sînt parte componentă a infrastructurii tehnico-edilitare a unităților administrativ-teritoriale, sînt bunuri de interes și folosință publică și aparțin, prin natura lor sau potrivit legii, domeniului public al unităților administrativ-teritoriale, fiind supuse regimului juridic al proprietății publice în conformitate cu Legea nr. 29/2018 privind delimitarea proprietății publice.*

Sistemele publice de alimentare cu apă și de canalizare sau părțile componente ale acestora, realizate în comun prin programe de investiții, **aparțin domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale** și se înregistrează în patrimoniul acestora pe baza următoarelor criterii:

a) *bunurile construite exclusiv în raza unei singure unități administrativ-teritoriale aparțin domeniului public al acesteia;*

b) *bunurile construite în raza mai multor unități administrativ-teritoriale și/sau care deserveșc mai multe unități administrativ-teritoriale aparțin domeniului public al raionului/municipiului dacă toate unitățile administrativ-teritoriale implicate sînt situate în același raion/municipiu;*

c) *bunurile construite în raza mai multor unități administrativ-teritoriale și/sau care deserveșc mai multe unități administrativ-teritoriale aparțin domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale dacă aceste unități administrativ-teritoriale sînt situate în raioane/municipii diferite, apartenența acestora stabilindu-se prin decizia consiliilor raionale/municipale sau prin hotărâre de Guvern.*

Sistemele publice de alimentare cu apă și de canalizare utilizate pentru furnizarea/prestarea serviciului pot fi:

a) *date în administrare și exploatare operatorilor, în cazul gestiunii directe;*

b) *concesionate operatorilor¹, în temeiul deciziei de atribuire a contractului de delegare a gestiunii serviciului, în cazul gestiunii delegate.*

¹ Operator – persoană juridică care are capacitatea de a furniza/presta serviciul public de alimentare cu apă și/sau de canalizare și de a asigura nemijlocit administrarea și exploatarea sistemului public de alimentare cu apă și de canalizare, conform prevederilor legii.

În cazul **gestiunii delegate**, concesiunea sistemelor publice de alimentare cu apă și de canalizare utilizate pentru furnizarea/prestarea serviciului este parte intrinsecă a contractelor de delegare a gestiunii. **Aceste bunuri se transmit operatorilor spre administrare și exploatare pe perioada delegării gestiunii**, în baza contractului de delegare a gestiunii, odată cu delegarea gestiunii serviciului.

Operatorul, indiferent de modalitatea de gestiune a serviciului, este obligat să țină o evidență separată a bunurilor primite în gestiune, inclusiv a modificării în timp a valorii sau a înlocuirii complete a acestora.

Bunurile domeniului public al unităților administrativ-teritoriale, aferente serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare, **nu pot fi depuse ca aport la capitalul integral al societăților comerciale** (inclusiv cele înființate de autoritățile administrației publice locale și centrale) și nu pot constitui garanții pentru creditele bancare contractate de autoritățile administrației publice locale sau de operatori, fiind inalienabile, imprescriptibile și insesizabile. Aceste bunuri pot fi date în administrare sau pot fi concesionate operatorilor, în condițiile legii.

Bunurile domeniului privat al unităților administrativ-teritoriale utilizate pentru furnizarea/prestarea serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare **pot fi date în administrare, concesionate sau trecute în proprietatea operatorilor, cu respectarea prevederilor legale.**

În cazul gestiunii delegate, bunurile realizate de operatori în conformitate cu programele de investiții impuse prin contractul de delegare a gestiunii aparțin domeniului public și revin de drept, gratuit și libere de orice sarcini unităților administrativ-teritoriale. Acestea se transmit de către operator autorităților publice locale pentru înregistrarea în proprietatea unității administrativ-teritoriale până la finele fiecărui an de gestiune.

Administrarea bunurilor domeniului public sau privat al unităților administrativ-teritoriale, aferente serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare, se face cu **diligența unui bun proprietar.**

În cazul **societăților comerciale cu capital integral public**, bunurile necesare furnizării/prestării serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare se concesionează acestora odată cu delegarea gestiunii serviciului, prin atribuire directă.

Redevența pentru concesiunea bunurilor aferente serviciului de alimentare cu apă și de canalizare se stabilește în contractul de delegare a gestiunii, la nivelul calculat similar amortizării acestor bunuri sau la alt nivel, dacă se justifică economic. Redevența prevăzută se utilizează doar pentru finanțarea reparațiilor cu capitalizarea cheltuielilor, inclusiv reabilitarea, modernizarea și/sau dezvoltarea bunurilor domeniului public care au făcut obiectul concesiunii și/sau al dezvoltării noilor imobilizări corporale.

✎ Modul de contabilizare a operațiunilor de majorare/micșorare a capitalului social

Reglementările privind contabilizarea majorării capitalului social se regăsesc în SNC „Capital propriu și datorii”. În conformitate cu pct. 12 din standard, aporturile aferente majorării capitalului social primite până la înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor respective și a capitalului neînregistrat (**Dt 111, 112, 121, 122, 123, 141, 142, 151, 242 Ct 314**).

Pentru societățile pe acțiuni după înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității, se contabilizează diminuarea capitalului neînregistrat și majorarea capitalului social (**Dt 314 Ct 311**).

Delegarea gestiunii serviciului public de alimentare cu apă și de canalizare – acțiune prin care o unitate administrativ-teritorială atribuie unuia sau mai multor operatori, în condițiile prezentei legi, dreptul de furnizare/prestare a serviciului sau a unei componente a acestuia și pentru care își asumă responsabilitatea. Delegarea gestiunii serviciului implică operarea propriu-zisă a serviciului, concesiunea sistemului public aferent serviciului delegat, precum și dreptul și obligația operatorului de a administra și de a exploata sistemul respectiv.

Dacă valoarea efectivă a activelor primite ca aporturi la majorarea capitalului social depășește mărimea nominală a aporturilor proprietarilor, diferența se contabilizează în conformitate cu decizia organului de conducere împuternicit al entității ca:

- 1) **prime de capital**, dacă diferența respectivă nu urmează a fi restituită proprietarilor (**Dt 314 Ct 317**);
- 2) **datorii față de proprietari**, când diferența respectivă urmează a fi restituită proprietarilor (**Dt 314 Ct 536**).



Exemplul 1. La majorarea capitalului social al societății pe acțiuni 700 000 de acțiuni ordinare cu valoarea nominală de 10 lei au fost plasate la prețul de 11 lei/acțiune. Înregistrarea de stat a majorării capitalului social al societății a avut loc la 15 mai 2020. Fondatorii societății pe acțiuni, în conformitate cu actele de constituire, au depus numerarul la valoarea integrală a acțiunilor în sumă de 7 700 000 lei (700 000 acțiuni x 11 lei). Acțiunile societății au fost înregistrate de Comisia Națională a Pieței Financiare la 28.05.2020.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Dt	Ct
în mai 2020:				
1.	Reflectarea aporturilor bănești primite pentru majorarea capitalului social (700 000 acțiuni x 11 lei)	7 700 000	242	3142
2.	Decontarea capitalului neînregistrat la valoarea nominală la majorarea capitalului social după înregistrarea de stat a modificărilor în actele de constituire ale entității	7 000 000	3142	311
3.	Reflectarea diferenței dintre valoarea efectivă a aporturilor proprietarilor în capitalul social și valoarea nominală a părților sociale la majorarea capitalului social (700 000 acțiuni x 1 leu)	700 000	3142	317

Diferența dintre valoarea activelor primite în contul achitării acțiunilor (7 700 000 lei) și valoarea nominală a acțiunilor (7 000 000 lei) constituie prime de capital al entității – 700 000 lei.



Exemplul 2. Fondatorii societății pe acțiuni la 12.04.2021 au decis să majoreze capitalul social al entității pe seama capitalului de rezervă în sumă de 1 450 000 lei. La 30.04.2021 a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entității.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Dt	Ct
în aprilie 2021:				
1.	Reflectarea utilizării capitalului de rezervă pentru majorarea capitalului social	1 450 000	321	3142
2.	Decontarea capitalului neînregistrat la valoarea nominală la majorarea capitalului social după înregistrarea de stat a modificărilor în actele de constituire ale entității	1 450 000	3142	311

În cazul neînregistrării de stat a majorării capitalului social al societății pe acțiuni în termenele prevăzute de legislație etc., valoarea aporturilor spre restituire se contabilizează ca diminuare a capitalului neînregistrat și majorare a datoriilor față de proprietari (**Dt 314 Ct 536**).

Reducerea capitalului social se contabilizează ca diminuare a acestuia concomitent cu:

- ❖ diminuarea capitalului nevărsat, dacă proprietarii nu au depus integral aporturile subscrise în termenele stabilite de legislația în vigoare;
- ❖ diminuarea pierderilor anilor precedenți ale entității la acoperirea acestora;

- ❖ diminuarea capitalului retras la anularea părților sociale achiziționate, răscumpărate sau dobândite anterior;
- ❖ majorarea datoriilor față de proprietari la restituirea acestora a unor fracțiuni din părțile sociale.



Exemplul 3. Conform datelor din bilanț la 31.12.2020, valoarea activelor nete ale unei societăți este mai mică decât capitalul social al societății cu 345 780 lei din cauza pierderilor neacoperite. La 20 iunie 2021 asociații societății au decis să micșoreze capitalul social al acesteia cu 345 780 lei în scopul acoperirii pierderilor anilor precedenți.

La 25 iunie 2021 a fost efectuată înregistrarea de stat a micșorării capitalului social al societății.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează reducerea capitalului social – Dt 311 Ct 332 - 345 780 lei.

Părțile sociale proprii retrase (achiziționate, răscumpărate sau dobândite de entitate de la deținătorii sau succesorii acestora) se contabilizează la valoarea efectivă de retragere (achiziționare, răscumpărare sau dobândire) ca majorare a capitalului retras concomitent cu diminuarea activelor care au servit drept sursa de plată sau majorarea datoriilor față de proprietari în cazul achitării ulterioare (**Dt 315 Ct 242, 536 etc**).

La anularea sau înstrăinarea părților sociale retrase, diferențele favorabile dintre valoarea efectivă de retragere și valoarea nominală (fixată) sau de înstrăinare a acestora se înregistrează ca prime de capital (**Dt 315 Ct 317**), iar diferențele nefavorabile se decontează la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți (**Dt 332 Ct 315**).



Exemplul 4. La 21.01.2021 o societate pe acțiuni a achiziționat 2 500 acțiuni proprii cu valoarea nominală de 50 lei/acțiune la prețul de achiziție de 65 lei/acțiune. La 15.04.2021 a fost înregistrată micșorarea capitalului social pe seama anulării a 1 500 acțiuni achiziționate. La 07.05.2021 au fost revândute 1 000 acțiuni la prețul de 68 lei pentru o acțiune.

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

Nr. ord	Conținutul operațiunii economice	Suma, lei	Correspondența conturilor	
			Dt	Ct
în ianuarie 2021:				
1.	Reflectarea achiziționării a 2 500 acțiuni proprii (2 500 acțiuni x 65 lei)	162 500	315	242
în aprilie 2021:				
2.	Anularea a 1 500 acțiuni proprii la valoarea nominală (1 500 acțiuni x 50 lei)	75 000	311	315
3.	Decontarea diferenței nefavorabile dintre valoarea nominală și prețul de achiziție a acțiunilor anulate [1500 acțiuni × (65 lei – 50 lei)]	22500	332	315
în mai 2021:				
4.	Revînzarea a 1 000 acțiuni proprii (1 000 acțiuni x 68 lei)	68 000	242	315
5.	Decontarea diferenței dintre prețul de revînzare și prețul de achiziție a acțiunilor retrase [1 000 acțiuni x (68 lei – 65 lei)]	3 000	315	317

În practică apar operațiuni privind transmiterea cu titlu gratuit în entitățile cu proprietate publică a mijloacelor fixe depuse anterior ca aport la capitalul social.

În conformitate cu Legea cu privire la întreprinderea de stat și întreprinderea municipală nr. 246/2017, capitalul social al întreprinderii de stat se modifică (se majorează sau se micșorează) în baza deciziei fondatorului (ministerului, departamentului etc.). Astfel, dacă în decizia ministerului privind transmiterea cu titlu gratuit a obiectului altei entități se conțin dispoziții (clauze) privind retragerea lui din capitalul social, respectiv, capitalul social urmează a fi micșorat. În caz contrar, transmiterea cu titlu gratuit a mijloacelor fixe nu afectează mărimea capitalului social.



Exemplul 5. Conform deciziei ministerului (fondatorului), întreprinderea de stat a transmis cu titlu gratuit unei alte entități clădirea secției de producție. Costul de intrare al clădirii constituie 2 530 000 lei, amortizarea acumulată – 1 480 600 lei. Anterior, clădirea a fost depusă de către minister în calitate de aport la capitalul social, care a fost format doar pe seama acestui activ în mărime egală cu costul lui de intrare.

Vom examina modul de contabilizare a operațiunilor de transmitere cu titlu gratuit a mijloacelor fixe în următoarele situații:

- fondatorul a decis să diminueze capitalul social (*situația I*);
- fondatorul nu a decis să diminueze capitalul social (*situația II*).

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

În condițiile **situației I**, în contabilitate urmează de reflectat atât ieșirea clădirii secției de producție, cât și diminuarea capitalului social prin întocmirea următoarelor formule contabile:

1) decontarea amortizării acumulate a clădirii secției de producție transmise cu titlu gratuit altei entități:

- Dt 124 Ct 123 – 1 480 600 lei;

2) decontarea valorii contabile a clădirii transmise cu titlu gratuit altei entități:

- Dt 315 Ct 123 – 1 049 400 (2 530 000 lei – 1 480 600 lei);

3) decontarea valorii nominale a cotei de participație a fondatorului în mărirea costului de intrare al clădirii secției de producție:

- Dt 311 Ct 315 – 2 530 000 lei;

4) reflectarea diferenței dintre valoarea de răscumpărare și valoarea nominală a cotei de participație a fondatorului:

- Dt 315 Ct 317 – 1 480 600 lei.

În cazul **situației II**, în contabilitate se reflectă doar ieșirea clădirii secției de producție transmise cu titlu gratuit prin întocmirea următoarelor formule contabile:

1) decontarea amortizării acumulate a clădirii secției de producție:

- Dt 124 Ct 123 – 1 480 600 lei;

2) decontarea valorii contabile a clădirii secției de producție transmise cu titlu gratuit altei entități:

- Dt 722 Ct 123 – 1 049 400 lei (2 530 000 lei – 1 480 600 lei).

De menționat că, în cazul II, valoarea contabilă a clădirii transmise cu titlu gratuit altei entități, decontată la cheltuielile curente, va fi luată în calcul la determinarea rezultatului financiar pentru perioada de gestiune curentă. Ca urmare, aceasta poate conduce la diminuarea mărimii defalcărilor din profitul net al întreprinderii de stat, care urmează a fi achitate la bugetul de stat.

În conformitate cu p. 13 din SNC "Imobilizări necorporale și corporale pe termen lung", Imobilizările primite ca aport în capitalul social se evaluează în conformitate cu legislația în vigoare la valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit de conducere a entității, cu suplimentarea, în cazurile necesare, a costurilor direct atribuibile.

Reglementările actuale nu obligă entitățile să își reducă capitalul autorizat la vânzarea și / sau alte cedări de active care au fost contribuite anterior ca contribuție. Aceasta se datorează faptului că proprietatea care face obiectul contribuției în natură devine proprietatea societății, cu excepția cazului în care prin documentul constitutiv al acesteia se prevede altfel.

Astfel, la vânzarea activelor fixe care au contribuit anterior ca o contribuție la capitalul autorizat, numai tranzacțiile legate de cedarea acestora ar trebui să fie reflectate în evidența contabilă.

Exemplul 6. În martie 2020, compania a vândut un camion care a contribuit anterior ca o contribuție la capitalul autorizat. Valoarea estimată a mașinii, aprobată de participanți, este de 634.400 lei, costul achiziționării și pregătirii pentru destinația sa - 15.600 lei. Amortizarea acumulată la data vânzării mașinii este de 470.000 lei, valoarea vânzărilor este de 240.000 lei (inclusiv TVA - 40.000 lei).

Pe baza datelor furnizate în întrebare în contabilitate, este necesar să se întocmească următoarele înregistrări contabile:

1) amortizarea acumulată a camionului vândut a fost anulată:

- Dt 124 Ct 123 - 470.000 lei;

2) valoarea contabilă a camionului vândut a fost anulată:

- Dt 721 Kt 123 - 180.000 lei (650.000 lei - 470.000 lei);

3) valoarea de vânzare (fără TVA) a camionului vândut se reflectă:

- Dt 234 Kt 621 - 200.000 lei (240.000 lei - 40.000 lei);

4) TVA se percepe pentru valoarea de vânzare a camionului:

- Dt 234 Kt 534 - 40.000 MDL;

5) s-au primit fonduri din vânzarea unui camion:

- Dt 242 Kt 234 - 240.000 lei.

La vânzarea activelor fixe care au contribuit anterior la capitalul autorizat utilizând scutirea de TVA, este necesar să se țină seama de faptul că, în conformitate cu clauza 29) partea (1) din art. 103 Cod fiscal în cazul înstrăinării, transferului pentru utilizare sau deținere, atât integral, cât și sub formă de componente, a acestor active corporale pe termen lung înainte de expirarea unei perioade de trei ani, TVA este calculată și plătită de către destinatar (cumpărător) pe baza valorii specificate în factura emisă în momentul utilizării acestui beneficiu fiscal - în cazul livrării de active corporale pe termen lung sau din valoarea în vamă la momentul depunerii declarației vamale - în cazul de importul lor.

Erorile contabile și modul de corectare a acestora

Erorile depistate se corectează modul prevăzut de SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

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

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

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

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



Nu se tratează ca erori:

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

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.

✎ Contabilitatea formării și utilizării rezervelor

Potrivit art. 44 din **Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134-XIII din 02.04.1997**, societatea formează un capital de rezervă, a cărui mărime va fi stabilită de statut și va constitui nu mai puțin de 10% din capitalul social al societății. Capitalul de rezervă se formează din defalcări anuale din profitul net pînă la atingerea mărimii prevăzute de statutul societății. Volumul defalcărilor se stabilește de adunarea generală a acționarilor și va constitui nu mai puțin de 5% din profitul net al societății.

Capitalul de rezervă trebuie să fie plasat în active cu lichiditate înaltă, care ar asigura folosirea lui în orice moment.

Capitalul de rezervă **poate fi folosit doar pentru acoperirea pierderilor societății și/sau la majorarea capitalului ei social**.

Rezervele reprezintă componente ale capitalului propriu sub formă de capital de rezervă (rezerve stabilite de legislație), rezerve statutare (rezerve prevăzute de statut) și alte rezerve, cu excepția rezervelor din reevaluare, care constituie surplusul de reevaluare stabilit în urma reevaluării imobilizărilor corporale efectuate conform SNC „Imobilizări necorporale și corporale”. În funcție de conținutul economic rezervele se împart în:

✓ **Capital de rezervă** (rezerve prevăzute de legislație), care se constituie anual din profitul entității, în cotele și limitele prevăzute de lege.

✓ **Rezerve statutare** (rezerve prevăzute de statut) – a căror creare, mărime și scop sunt prevăzute în actul de constituire/decizia de fondare reieșind din forma organizatorico-juridică și de statutul entității și se constituie anual din profitul net al entității. De exemplu, conform Legii cu privire la întreprinderea de stat și întreprinderea municipală nr. 246/2017, întreprinderea de stat poate să creeze rezerve pentru dezvoltarea acesteia.

✓ **Alte rezerve** – a căror creare și mărime nu este prevăzută în statut, dar ele se constituie conform deciziei adunării generale a acționarilor și deciziei fondatorului cu respectarea prevederilor legale. Rezervele se constituie pe seama profitului sau altor surse prevăzute de legislație și se utilizează în baza deciziei adunării generale a acționarilor/asociațiilor și deciziei fondatorului al entității (pct.18 din SNC „Capital propriu și datorii”).

În contabilitate, conform prevederilor pct. 19 din SNC „Capital propriu și datorii”, constituirea rezervelor se înregistrează ca diminuare a profitului sau altor surse permise de legislație și majorare a rezervelor. Întru contabilizarea rezervelor sunt destinate conturile 321, 322, 323. Evidența analitică a rezervelor se ține pe categorii de rezerve, surse de formare și direcții de utilizare.

Constituirea rezervelor se înregistrează ca diminuare a profitului sau altor surse permise de legislație și majorare a rezervelor (**Dt 332, 334 Ct 321, 322, 323**).

Utilizarea rezervelor se contabilizează ca diminuare a rezervelor și majorare a elementelor capitalului propriu sau datoriilor entității. Referitor la utilizarea rezervelor, în funcție de destinația acestora pot fi îndreptate la majorarea elementelor capitalului propriu sau datoriilor entității, inclusiv:

- ✎ capitalul de rezervă este folosit la acoperirea pierderilor anilor precedenți, majorarea capitalului social al entității (**Dt 321Ct 3142/311, 332**);
- ✎ categoria rezerve statutare și alte rezerve se îndreaptă conform deciziei adunării generale a acționarilor/asociaților și deciziei fondatorului întru scopurile pentru care au fost create. De exemplu, plata dividendelor (de regulă, pentru acțiunile privilegiate) în cazul insuficienței profitului perioadei de gestiune, plata recompenselor către membrii organelor de conducere și control etc.

Utilizarea rezervelor, cu excepția capitalului de rezervă în alte scopuri are loc în baza deciziei adunării generale a acționarilor/asociaților și deciziei fondatorului și se contabilizează prin înregistrările contabile:

- ✚ **Dt 321, 322, 323** – la suma totală a rezervelor utilizate;
- ✚ **Ct 536** – la suma rezervelor utilizate pentru achitarea dividendelor pe acțiuni privilegiate;
- ✚ **Ct 531, 533** – la suma rezervelor îndreptate spre plata recompenselor către membrii organelor de conducere și control, în cazul în care profitul nerepartizat al anilor precedenți în mărimea aprobată de acționari a fost îndreptat spre crearea acestor rezerve. Dacă plata recompenselor către membrii organelor de conducere și control se efectuează pe seama profitului nerepartizat al anilor precedenți fără crearea rezervelor, la calcularea recompenselor respective se va diminua profitul nerepartizat al anilor precedenți și se vor majora datoriile față de personal și datoriile privind contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii.

Potrivit p. 19¹ din SNC «Capital propriu și datorii» în cazul în care entitatea încetează să creeze rezerve statutare și/sau alte rezerve, suma neutilizată a acestora se decontează, conform deciziei proprietarilor, la profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți (**Dt 322, 323 Ct 332**).

În cazul în care rezervele sunt create sau îndreptate întru procurarea obiectelor de mijloace fixe, acestea odată cu transmiterea în exploatare vor fi supuse amortizării, conform duratei de utilizare, cu reflectarea concomitentă a costurilor/cheltuielilor, iar rezervele pe seama cărora au fost procurate nu vor fi diminuate, deoarece constituie sursa de procurare a acestor obiecte de mijloace fixe.

Exemplul 7. *Societatea la 20 februarie 2021 a adoptat o decizie privind defalcarea profitului net al anului 2020 în sumă de 1 200 000 lei, inclusiv:*

- în capitalul de rezervă – 60 000 lei ($1\,200\,000\text{ lei} \times 5\%:100\%$);
- rezerve statutare pentru dezvoltarea entității – 600 000 lei ($1\,200\,000\text{ lei} \times 50\%:100\%$);
- alte rezerve pentru:
 - plata recompenselor către membrii organelor de conducere și control pentru anul 2020, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii aferente – 240 000 lei ($1\,200\,000\text{ lei} \times 20\%:100\%$);
 - plata premiilor angajaților pentru rezultatele obținute în anul 2020, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii – 300 000 lei ($1\,200\,000\text{ lei} \times 25\%:100\%$);

La data de 25 mai 2021 asociații au decis să majoreze capitalul social al societății cu 150 000 lei pe seama capitalului de rezervă, iar la 15 iunie 2021 a fost efectuată înregistrarea de stat a modificării capitalului social al entității.

La 28 iulie au fost calculate recompensele către membrii organelor de conducere și control în mărime de 240 000 lei și premiile angajaților pentru rezultatele obținute în anul 2020 – 300 000 lei.

În baza datelor din exemplu, entitatea efectuează următoarele înregistrări contabile:

În februarie 2021:

1) Repartizarea profitului nerepartizat al anilor precedenți (temei pentru înregistrare – decizia fondatorilor, nota contabilă):

a) la majorarea capitalului de rezervă:

- debit contul 332 – 60 000 lei,
- credit contul 321 – 60 000 lei

b) la majorarea rezervelor statutare pentru dezvoltarea entității:

- debit contul 332 – 600 000 lei,
- credit contul 322 – 600 000 lei.

c) la majorarea altor rezerve, inclusiv categoria rezervelor pentru recompensele către membrii organelor de conducere și control pentru anul 2020:

- debit contul 332 – 240 000 lei,
- credit contul 323 – 240 000 lei;

d) la majorarea altor rezerve, inclusiv categoria rezervelor pentru premiile angajaților pentru rezultatele obținute în anul 2020:

- debit contul 332 – 300 000 lei,
- credit contul 323 – 300 000 lei;

În mai 2020:

2) Înregistrarea în componența capitalului neînregistrat a valorii îndreptate spre majorarea ulterioară a capitalului social din contul capitalului de rezervă până la înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității (temei pentru înregistrare – decizia asociaților (fondatorilor), nota contabilă):

- debit contul 321 – 150 000 lei,
- credit contul 3142 – 150 000 lei;

În iunie 2020:

3) Reflectarea majorării capitalului social după înregistrarea de stat a modificărilor introduse în actele de constituire ale entității (temei pentru înregistrare – decizia privind înregistrarea capitalului social emisă de Agenția Servicii Publice, nota contabilă):

- debit contul 3142 – 150 000 lei,
- credit contul 311 – 150 000 lei;

În iulie 2020:

4) Calcularea recompenselor către membrii organelor de conducere și control și premiile angajaților pentru rezultatele obținute în anul 2020 în mărime de 540 000 lei – (temei pentru înregistrare – decizia asociaților (fondatorului), registru de evidență la contul 531, nota contabilă)*:

- debit contul 323 – 540 000 lei,
- credit contul 531, 533 – 540 000 lei,

Sumele aferente recompenselor către membrii organelor de conducere și control și premiilor angajaților pentru rezultatele obținute în anul 2020 nu vor fi înregistrate în componența cheltuielilor curente ale perioadei, în care au fost calculate și achitate, dar vor fi suportate pe seama rezervelor create întru aceste scopuri din contul profitului anilor precedenți.

Potrivit art. 45 din **Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134-XIII din 02.04.1997**, profitul net se formează după achitarea impozitelor și altor plăți obligatorii și rămâne la dispoziția societății. Profitul net poate fi utilizat pentru:

- a) *acoperirea pierderilor din anii precedenți;*
- b) *formarea capitalului de rezervă;*
- c) *formarea, conform prevederilor statutului, a fondurilor pentru răscumpărarea acțiunilor prevăzute la art.78 din care nu pot fi plătite dividende;*
- d) *plata recompenselor către membrii consiliului societății și ai comisiei de cenzori;*
- e) *investirea în vederea dezvoltării producției;*
- f) *plata dividendelor; precum și pentru*
- g) *alte scopuri, în corespundere cu legislația și cu statutul societății.*

Decizia de repartizare a profitului net în cursul anului financiar se ia de consiliul societății, în baza normativelor de repartizare aprobate de adunarea generală a acționarilor, iar **hotărârea de repartizare a profitului net anual** se ia de *adunarea generală anuală a acționarilor, la propunerea consiliului societății*.

Utilizarea profitului net pentru plata recompenselor membrilor consiliului societății pe acțiuni și comisiei de cenzori

Din cele expuse mai sus, profitul net poate fi utilizat pentru plata recompenselor membrilor consiliului societății pe acțiuni și comisiei de cenzori. În afară de recompensele anuale, membrii consiliului societății și comisiei de cenzori pot primi recompense și în cursul anului de gestiune. Aceste recompense se reflectă ca cheltuieli ale perioadei (în conturile din clasa 7), cu încheierea contractelor de muncă.

Indiferent de sursa de compensare (profitul net sau cheltuielile perioadei), recompensele anuale și curente sînt considerate drept venituri ale persoanelor fizice și sunt supuse impozitării, calculării și reținerii contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în baze generale.

În cazul utilizării profitului net pentru **plata recompenselor anuale** membrilor consiliului societății pe acțiuni și comisiei de cenzori trebuie întocmite formulele contabile:

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente		Temei pentru înregistrare
		debit	credit	
1.	Calcularea recompenselor membrilor consiliului societății pe acțiuni și comisiei de cenzori	332	531	Decizia adunării generale a acționarilor, nota contabilă
2.	Reflectarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului aferente recompenselor calculate 24%	332	533	Nota contabilă

Celelalte rețineri se efectuează în modul prevăzut de legislația în vigoare.

În scopuri fiscale se va ține cont de prevederile Legii salarizării și altor acte normative în modul expus mai jos.

Articolul 24. Salarizarea membrilor organelor de conducere ale întreprinderilor de stat și ale societăților pe acțiuni

(1) Membrii organelor de conducere ale întreprinderilor de stat și ale societăților pe acțiuni (consiliul de administrație; consiliul societății) li se stabilesc indemnizații lunare în mărime de pînă la trei salarii minime pe țară, determinate în condițiile Legii nr.1432-XIV din 28 decembrie 2000 privind modul de stabilire și reexaminare a salariului minim.

(2) Indemnizațiile lunare se stabilesc din contul mijloacelor unităților economice respective și se anulează în cazul cînd membrii consiliilor se eschivează de la îndeplinirea funcțiilor.

Conform **HG 550 din 09.07.2014**, se stabilește, cu începere de la 1 octombrie 2014, salariul minim pe țară în cuantum de 1000 lei lunar pentru un program complet de lucru de 169 de ore (în medie pe lună), ceea ce reprezintă 5,92 lei pe oră.

Exemplul 8. SA pentru anul 2020 deține 5 membri ai consiliului cu un salariu lunar de 5000 lei fiecare.

Astfel, suma salariului supra normă stabilit prin Legea salarizării va constitui 147 972 lei (5000 lei * 5 pers * 12 luni +18%+4,5% - limita 1000 lei *3 * 5 pers * 12 luni+18%+4,5%)

Suma de 147 972 lei atribuită lunar la cheltuieli este nedeductibilă și se reflectă în rd.03029 din anexa 2D pentru anul 2020.

Acoperirea (compensarea) pierderii nete anuale

Pierdere contabilă reportată conform statutului entității se acoperă din profitul net al perioadelor de gestiune curentă și precedentă, din rezerve și din capitalul social, din contribuțiile suplimentare ale proprietarilor (acționarilor) potrivit hotărârii adunării generale a acestora, iar la întreprinderile de stat și municipale – **de autoritățile administrației publice locale**.

De remarcat că entitatea are dreptul să acopere pierderile sale nete, însă nu este obligată. Totodată, acoperirea pierderilor este importantă în cazul în care valoarea activelor nete ale entității este

mai mică decât mărimea capitalului ei social. În acest caz, dacă, **la expirarea a 3 ani financiari consecutivi**, cu excepția primului an financiar, valoarea activelor nete ale societății, potrivit ultimelor situații financiare ale 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.

La acoperirea (compensarea) pierderilor nete anuale trebuie întocmite formulele contabile:

Formule contabile privind operațiunile de acoperire a pierderilor anuale

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi correspondente		Temei pentru înregistrare (documentul primar sau de alt tip, registrul contabil)
		debit	credit	
Acoperirea pierderilor din contul capitalului social și al rezervelor				
1.	Acoperirea pierderilor anilor precedenți din contul diminuării capitalului social al întreprinderii	311	332	Decizia adunării generale a proprietarilor, decizia Camerei Înregistrării de Stat privind înregistrarea modificărilor, nota contabilă
2.	Acoperirea pierderilor anilor precedenți din contul rezervelor stabilite de legislație (capitalului de rezervă)	321	332	Decizia adunării generale a proprietarilor, nota contabilă
3.	Acoperirea pierderilor anilor precedenți din contul rezervelor prevăzute de statutul întreprinderii	322	332	Decizia adunării generale a proprietarilor, nota contabilă
4.	Acoperirea pierderilor anilor precedenți din contul altor rezerve	323	332	Decizia adunării generale a proprietarilor, nota contabilă
Acoperirea pierderilor din contul aporturilor cu destinație specială ale proprietarilor				
5.	Reflectarea creanțelor proprietarilor privind acoperirea pierderilor anilor precedenți	313	332	Decizia adunării generale a proprietarilor privind acoperirea pierderilor anilor precedenți, nota contabilă,
6.	Încasarea mijloacelor bănești de la proprietari pentru acoperirea pierderilor anilor precedenți	241, 242, 243, 244	313	Dispoziții de încasare, ordine de plată, extrase de cont
7.	Reflectarea valorii patrimoniului nebănesc primit de la proprietari pentru acoperirea pierderilor anilor precedenți	111, 112, 121, 122, 123 etc.	313	Facturi fiscale, procese-verbale de primire-predare a imobilizărilor necorporale, terenurilor, mijloacelor fixe etc.