

## ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII CAPITALULUI SOCIAL AL SOCIETĂȚILOR CU RĂSPUNDERE LIMITATĂ

*Liliana LAZARI, dr., conf. univ., șef catedra, ASEM*

**Abstract:** *The contents of the present article examines the establishment, amendment and accounting related operations capital to companies with limited liability under the legislation of the Republic of Moldova.*

Una din condițiile esențiale ale constituirii și funcționării entității economice ca persoană juridică este înzestrarea acesteia cu anumite valori patrimoniale, care permite subiectului de drept să se manifeste în circuitul civil. Temelia patrimoniului, în sens îngust, o constituie drepturile cu care o înzestrează proprietarii entității, ansamblul cărora formează, la constituire *capitalul social*.

**Capitalul social** este expresia valorică a totalității aporturilor (în numerar sau cu bunuri) cu care participanții la o entitate contribuie la constituirea patrimoniului acesteia, spre a asigura bunurile necesare desfășurării activității și îndeplinirii scopurilor statutare. Este important faptul că, *capitalul social reprezintă o expresie valorică a contribuțiilor proprietarilor entității și nu este un ansamblu de bunuri transmise de acestea*. Capitalul social constituie „coloana vertebrală” pe care se constituie și se dezvoltă activitatea unei entități.

Societatea cu răspundere limitată este societatea comercială cu personalitate juridică al cărei capital social este divizat în părți sociale conform actului de constituire și ale cărei obligații sînt garantate cu patrimoniul societății.

Constituirea și modificarea capitalului social al societății cu răspundere limitată sunt reglementate de următoarele acte normative:

- ✓ Codul Civil;
- ✓ Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi nr. 845-XII din 03.01.1992;
- ✓ Legea privind societățile cu răspundere limitată nr. 135-XVI din 14.06.2007;
- ✓ SNC „Capital propriu și datorii”;
- ✓ SNC „Stocurile”;
- ✓ SNC „Imobilizări necorporale și corporale”;
- ✓ SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă” etc.

Conform prevederilor art. 21 al Legii privind societățile cu răspundere limitată, capitalul social al SRL se constituie din aporturile asociaților și reprezintă valoarea minimă a activelor, exprimată în lei, pe care trebuie să le dețină societatea.

Mărimea minimă a capitalului social și modul de formare a acestuia sunt reglementate de actele

legislative ale Republicii Moldova și de documentele de constituire a entității (statutul, contractul de constituire). Conform prevederilor art.21 al. 2 din Legea privind societățile cu răspundere limitată, Societatea cu Răspundere Limitată poate fi constituită cu un capital social minim nu mai mic de 5400 lei (art. 21. alin. 2).

Conform prevederilor SNC „Capital propriu”, capitalul social reprezintă valoarea totală a părților sociale ale proprietarilor entității.

Capitalul social al societății cu răspundere limitată se înregistrează în contabilitate după înregistrarea de stat, deoarece art. 9 al Legii stipulează că societatea se consideră constituită și dobândește personalitate juridică de la data înregistrării de stat, în baza următoarelor documente:

- Actele de constituire care apar sub formă de contract de constituire și/sau statut.
- Certificatul de înregistrare – document eliberat de Camera Înregistrării de Stat a Ministerului Dezvoltării Informaționale ce confirmă dobândirea personalității juridice și permite începerea efectuării înregistrărilor în contabilitatea societății noi constituite.
- Ordinul de plată – document justificativ ce confirmă depunerea aporturilor de către proprietari în numerar prin transfer în contul curent.
- Dispoziția de încasare – document justificativ ce confirmă depunerea aporturilor de către proprietari în numerar în casieria entității.
- Procesul verbal de primire-predare – document justificativ ce confirmă depunerea aporturilor de către proprietari sub formă de imobilizări.
- Factura fiscală sau factura document justificativ ce confirmă depunerea aporturilor de către proprietari sub formă de materiale, mărfuri.
- Extras din registrul deținătorilor hârtiilor de valoare - document justificativ ce confirmă depunerea aporturilor de către proprietari sub formă de hârtii de valoare.

La data înregistrării de stat a SRL, fondatorii/propietarii devin **asociați**.

Conform prevederilor art. 113 alin.1 al Codului Civil aportul la capitalul social al entității poate fi sub formă de numerar (mijloace bănești), (atît în monedă națională, cît și în valută ce trebuie exprimat în monedă națională) și sub formă de bunuri aflate în circuitul civil (art.114 al Codului Civil). Aceste cerințe sunt stabilite în totalitate și în Legea privind societățile cu răspundere limitată (art. 22 alin. 3).

Pentru ca capitalul social să fie format, fiecare proprietar trebuie să transmită aportul la care s-a obligat. Angajamentul proprietarului de a transmite aportul la formarea capitalului social este fixat în actul de constituire.

La data înregistrării entității fiecare proprietar este obligat să achite cu numerar cel puțin 40% din aportul subscris dacă legea sau statutul nu prevede o altă proporție (art. 113 al Codului Civil, art.22 al Legii privind societățile cu răspundere limitată). În cazul constituirii SRL de un asociat unic, care poate fi atît persoană fizică sau juridical, apar următoarele particularități la constituire: aportul în numerar al asociatului unic va fi achitat *integral* pînă la înregistrarea de stat a SRL. Depunerea numerarului de către proprietari pînă la momentul înregistrării de stat se efectuează la un cont bancar provizoriu.

La primirea confirmării înregistrării de stat a societății cu răspundere limitată de la Camera Înregistrării de Stat, încep să se efectueze înregistrările în contabilitate care pornesc cu reflectarea mărimii capitalului social la valoare nominală stabilită de actele de constituire, indiferent de mărimea achitată a acestuia întocmindu-se formula contabilă:

*Dt 313 „Capital nevărsat” Ct 311 „Capital social”*

Apoi în baza documentelor depuse de asociați cu privire la partea de capital social achitată în numerar la contul curent provizoriu, pînă la înregistrarea de stat, se întocmește formula contabilă:

*Dt 244 „Alte conturi bancare” Ct 313 „Capital nevărsat”*

După înregistrarea de stat, documentele se prezintă instituției bancare unde a fost deschis contul bancar provizoriu ce se perfectează ca cont curent al societății, iar la primirea documentelor de deschidere a acestuia și a extrasului de cont cu privire la încasarea numerarului depus de proprietari din contul provizoriu, se întocmește formula contabilă:

*Dt 242 „Conturi curente în monedă națională” Ct 244 „Alte conturi bancare”*

Conform prevederilor Codului Civil și Legii privind SRL (art.22 alin. 2) fiecare asociat va trebui

să achite integral aportul subscris în cel mult 6 luni de la data înregistrării de stat. În cazul constituirii SRL de un asociat unic, aportul în natură al acestuia va fi depus în cel mult 30 de zile de la data înregistrării de stat (art.18 alin. 3 al Legii privind SRL).

Depunerea de către asociați a datoriilor privind aportul la capitalul social se contabilizează prin creditarea contului capitalului nevărsat și debitarea după caz a conturilor de evidență a activelor, întocmindu-se formula contabilă:

Dt 241 „Casa” – la suma aportului achitat în numerar în casieria SRL

Dt 242 „Conturi curente în monedă națională” – la suma aportului achitat la contul curent în monedă națională

Dt 243 „Conturi curente în valută străină” – la suma aportului achitat la contul curent în valută

Dt 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”

Dt 112 „Imobilizări necorporale”

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”

Dt 122 „Terenuri”

Dt 123 „Mijloace fixe”

Dt 125 „Resurse minerale”

Dt 141 „Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate”

Dt 142 „Investiții financiare pe termen lung în părți afiliate” – la valoarea aporturilor depuse sub forma activelor imobilizate

Dt 211 „Materiale”

Dt 213 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată”

Dt 217 „Mărfuri”

Dt 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate”

Dt 252 „Investiții financiare curente în părți afiliate” – la valoarea aporturilor depuse sub formă de active circulante

Ct 313 „Capital nevărsat”

Suma totală a aporturilor nu poate fi mai mică decât cuantumul capitalului social (art. 22 alin. 6 al Legii privind SRL)

În activitatea SRL pot apărea situații când valoarea activelor (pentru cele imobilizate) depuse ca aport la capitalul social depășește mărimea aportului (valoarea nominală) datorat de asociați. În această situație în baza deciziei organului de conducere împuternicit diferența poate fi considerată (conform prevederilor SNC Capital propriu și datorii):

✓ ca datorie a entității față de proprietari, când urmează a fi restituită acestora;

✓ ca capital suplimentar, când nu urmează a fi restituită proprietarilor.

În acest caz fiind întocmită înregistrarea contabilă:

Dt 313 „Capital nevărsat” – la suma deferenței

Ct 536 „Datorii față de proprietari” – considerată ca datorie ce urmează a fi restituită proprietarilor;

Ct 312 „Capital suplimentar” – considerată ca capital suplimentar.

Pe parcursul desfășurării activității SRL se pot efectua modificări în mărimea capitalului social stabilit la momentul înregistrării de stat. Acestea pot fi atât sub formă de majorare a capitalului social, cât și sub formă de reducere a acestuia.

Modificarea capitalului social se înregistrează în baza deciziei adunării generale a asociaților SRL, prin modificarea actului de constituire și înregistrarea modificării în Registru de stat al persoanelor juridice la Camera Înregistrării de Stat, apoi se efectuează înregistrarea în contabilitate.

Conform prevederilor Legii privind societățile cu răspundere limitată, majorarea capitalului social al societății se admite numai după achitarea integral a aporturilor subscrise. Majorarea capitalului social pentru societățile cu răspundere limitată este reglementată de art. 33 al Legii privind societățile cu răspundere limitată.

Sursa de majorare a capitalului social determină modul de înregistrare în contabilitate.

Capitalul social al SRL se majorează prin:

- mărirea proporțional a părților sociale din contul profitului net al societății sau din mijloacele capitalului de rezervă și/sau alte surse;
- vărsarea aporturilor suplimentare de către asociați și/sau de către terți care au devenit asociați.

La majorarea capitalului social pe seama surselor proprii ale SRL se întocmesc formulele contabile:

Dt 312 „Capital suplimentar”  
Dt 321 „Capital de rezervă”  
Dt 322 „Rezerve statutare”  
Dt 323 „Alte rezerve”  
Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”  
Ct 311 „Capital social”

Altă sursă de majorare a capitalului social este pe seama aporturilor suplimentare contribuite de asociați, în acest caz înregistrarea în Registrul de stat al persoanelor juridice a majorării capitalului social se efectuează numai după ce asociații SRL au depus cotele depline de participare.

La valoarea aporturilor depuse de asociați, se întocmește formula contabilă:

Dt 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”  
Dt 112 „Imobilizări necorporale”  
Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”  
Dt 122 „Terenuri”  
Dt 123 „Mijloace fixe”  
Dt 141 „Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate”  
Dt 211 „Materiale”  
Dt 217 „Mărfuri”  
Dt 251 „Investiții financiare curente în părți neafiliate”  
Dt 534 „Datorii față de buget” – la trecerea în cont a sumei TVA aferente aporturilor materiale depuse de asociați  
Dt 241 „Casa” – la suma aportului achitat în numerar în casieria societății de asociați  
Dt 242 „Conturi curente în monedă națională” – la suma aportului achitat de asociați la contul curent în monedă națională  
Dt 243 „Conturi curente în valută străină” – la suma aportului achitat de asociați la contul curent în valută

Ct 314 „Capital neînregistrat”

După efectuarea înregistrării de stat a modificărilor la capitalul social, se întocmește formula contabilă:

Dt 314 „Capital neînregistrat”  
Ct 311 „Capital social”

Micșorarea capitalului social poate avea loc cu condiția respectării mărimii minime stabilită de legislația în vigoare (art. 34 alin.4 al Legii privind SRL).

Reducerea capitalului social al SRL se poate efectua prin:

- reducerea proporțional a valorii nominale a tuturor părților sociale;
- stingerea părților sociale dobândite de societate.

Formula contabilă de reducere a capitalului social prin diminuarea valorii nominale a părților sociale plasate:

Dt 311 „Capital social”

Ct 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” – pentru acoperirea pierderilor perioadelor precedente

Ct 312 „Capital suplimentar” – pentru acoperirea capitalului suplimentar negativ

La răscumpărarea părților sociale de către societate de la asociați se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

- ✓ la valoarea de răscumpărare:

Dt 315 „Capital retras”

Ct 241 „Casa” – la plata în numerar din casierie

Ct 242 „Conturi curente în monedă națională” – la plata prin transfer din contul curent în monedă națională

Ct 243 „Conturi curente în valută străină” – la plata prin transfer din contul curent în valută

Ct 536 „Datorii față de proprietari” – cu plata ulterioară

- ✓ la valoarea nominală a acțiunilor/cotelor de participare răscumpărate anulate:

Dt 311 „Capital social”

Ct 315 „Capital retras”

La anularea părților sociale se poate înregistra o diferență dintre prețul de procurare și valoarea

nominală, care se înregistrează ca capital suplimentar prin formulele contabile:

- la suma cu care valoarea de procurare depășește valoarea nominală:  
Dt 312 „Capital suplimentar”  
Ct 315 „Capital retras”
- la suma cu care valoarea nominală depășește valoarea de procurare:  
Dt 315 „Capital retras”  
Ct 312 „Capital suplimentar”

SRL sunt obligate să reducă capitalul social în următoarele cazuri:

- a) la expirarea a 6 luni de la data înregistrării de stat, asociații nu au vărsat integral aporturile subscrise. Reducerea se va efectua pînă la mărimea capitalului social efectiv vărsat.
- b) la expirarea celui de-al doilea an și a fiecărui an financiar următor, valoarea activelor nete ale societății este mai mică decît capitalul social și asociații nu acoperă pierderile survenite. Reducerea se va efectua pînă la valoarea activelor nete determinate în conformitate cu prevederile legale. În cazul în care, în urma reducerii valorii activelor nete, acesta va fi sub cuantumul minim al capitalului social stabilit de lege, asociații sunt obligați să lichideze societatea, dacă nu vor acoperi pierderile.

#### **Bibliografie:**

1. Capitalurile agenților economici și contabilitatea acestora, O. Bunget, E. Bunget. Timișoara, 1999
2. Codul Civil al RM
3. Contabilitatea financiară, colectiv de autori, coordonator A. Nedeiță, Chișinău, 2003
4. Contabilitatea întreprinderii, colectiv de autori, coordonator L. Grigoroj, Chișinău, 2011
5. Legea privind societățile cu răspundere limitată nr. 135 din 14.06.2007
6. SNC Capital propriu și datorii