

## CONSIDERATIONS ABOUT THE STRUCTURE AND PREPARATION METHOD OF THE NEW FORMAT OF PROFIT AND LOSS STATEMENT

### CONSIDERAȚII PRIVIND STRUCTURA ȘI MODUL DE ÎNTOCMIRE A NOULUI FORMAT AL SITUAȚIEI DE PROFIT ȘI PIERDERE

**Alexandru NEDERIȚA<sup>25</sup>, Habilitated Doctor**

**Abstract:** *The new format of profit and loss statement was elaborated based on the Annex VI of the Directive 2013/34/EU and entered into force starting reporting period 2020. In this format additionally were included several categories of income and expenses that characterize the operational and financial activities of the entity.*

*This article examines the main issues concerning to the structure and preparation method of the profit and loss statement which relate to:*

- *general rules for preparation the profit and loss statement;*
- *the way of calculation the indicators related to revenues, expenses and financial results;*
- *the structure of the notes to the profit and loss statements;*
- *the presentation of the information related to the expenses classified by nature.*

*The accounting regulations of the Republic of Moldova provide for two formats of the profit and loss statement (complete and condensed) which are prepared according to the category and information needs of the entity.*

**Key words:** *profit and loss statement, entity, explanatory notes, revenues, expenses, financial results, financial period, financial performance.*

**JEL CLASSIFICATION: M-41**

#### 1. Introducere

În conformitate cu Legea contabilității și raportării financiare, entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă sunt obligate să întocmească și să prezinte situații financiare, inclusiv situația de profit și pierdere [1, art. 5 și 21]. Actualmente, această situație se întocmește conform unui nou formular care a fost elaborat în baza anexei VI la Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [2] (în continuare – Directiva 2013/34/UE).

În prezentul articol sunt examinate principalele probleme privind structura și modul de întocmire a situației de profit și pierdere care se referă la:

- regulile generale de întocmire a situației de profit și pierdere;
- modalitatea de calculare a indicatorilor privind veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare și interconexiunea acestora cu conturile contabile;
- modificările operate în componența anumitor grupe de venituri și cheltuieli;
- modul de prezentarea informațiilor aferente veniturilor și cheltuielilor în nota explicativă la situațiile financiare.

Regulile generale de întocmire a noului format al situației de profit și pierdere sunt reglementate de prevederile Legii contabilității și raportării financiare [1, art. 20–26; 31–33], iar modul de calculare a indicatorilor acesteia – de prevederile Standardului Național de Contabilitate (SNC) „Prezentarea situațiilor financiare” [3, pct. 133–151], Ghidului metodologic de întocmire a situațiilor financiare [4] și Planului general de conturi contabile [5]. Unele aspecte

<sup>25</sup> E-mail: [nederita.alexandru@ase.md](mailto:nederita.alexandru@ase.md), Academia de Studii Economice a Moldovei, mun. Chishinău, str. Mitropolit Bănulescu-Bodoni, 60, tel. +373-22-402-759,

aferente întocmirii, prezentării și analizei situației de profit și pierdere și a notelor la acesta sunt examinate în diverse lucrări publicate în edițiile periodice din Republica Moldova [6, 7, 8, 9].

## 2. Metodele aplicate

Cercetarea se bazează pe o abordare deductivă de la general la particular, pornind de la stadiul actual al cunoașterii aspectelor practice și teoretice aferente conținutului și modului de calculare a indicatorilor situației de profit și pierdere a entităților economice care aplică SNC. În cadrul investigării au fost analizate prevederile Legii contabilității și raportării financiare, Directivei 2013/34/UE, Planului general de conturi, SNC și a altor reglementări contabile naționale, precum și rezultatele investigațiilor savanților autohtoni. De asemenea, au fost utilizate metodele specifice disciplinelor economice – observarea, selectarea, gruparea, compararea etc.

## 3. Conținutul de bază

Situația de profit și pierdere caracterizează performanța financiară a entității pentru perioada de gestiune și conține informații privind veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare ale entității. Această situație, ca și cea precedentă, se bazează pe clasificarea cheltuielilor după destinații (funcții) și cuprinde următoarele grupe de venituri și cheltuieli:

- veniturile și cheltuielile din activitatea operațională;
- veniturile și cheltuielile financiare;
- veniturile și cheltuielile cu active imobilizate și excepționale;
- cheltuielile privind impozitul pe venit.

În comparație cu formularul precedent al situației de profit și pierdere, în noul format al acesteia au fost incluse suplimentar două grupe de venituri și cheltuieli:

- veniturile și cheltuielile financiare;
- veniturile și cheltuielile cu active imobilizate și excepționale.

Spre deosebire de formatul precedent a situației de profit și pierdere care se întocmea doar în baza informațiilor conturilor sintetice, noul format al acesteia se completează și în baza informațiilor generalizate în subconturile și, după caz, în conturile de gradul III de evidență a veniturilor și cheltuielilor. Astfel, în noul format al situației de profit și pierdere se reflectă nu doar suma totală a veniturilor și cheltuielilor aferente vânzărilor, ci și grupele acestora contabilizate în subconturile conturilor 611 „Venituri din vânzări” și 711 „Costul vânzărilor”. De asemenea, în acest format sunt prevăzute categoriile de venituri și cheltuieli financiare care rezultă din prevederile al SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3, pct. 142] și, în general, corespund cu nomenclatorul subconturilor din cadrul conturilor de evidență a acestor venituri și cheltuieli, prevăzute în Planul general de conturi. Totodată, sumele altor venituri și cheltuieli din activitatea operațională, precum și a veniturilor și cheltuielilor din operațiunile cu active imobilizate și evenimente excepționale se indică în mărime totală.

În scopul acumulării informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor situației financiare sus-menționate, entitățile trebuie să includă în planurile de conturi de lucru noile subconturi prevăzute în Planul general de conturi la conturile sintetice de evidență a veniturilor și cheltuielilor. Această cerință se referă cu precădere la veniturile și cheltuielile aferente vânzărilor și a veniturilor și cheltuielilor financiare. Totodată, pentru determinarea unor indicatori din noul format al situației de profit și pierdere, în subconturile din cadrul conturilor sus-menționate urmează a fi deschise conturi de gradul III. De exemplu, la subcontul 6222 „Venituri din dobânzi” se recomandă să fie deschise următoarele conturi de gradul III: 62221 „Venituri din dobânzi obținute de la părțile neafiliate” și 62222 „Venituri din dobânzi obținute de la părțile afiliate”, iar la subcontul 7221 „Cheltuieli privind dobânzile” – 72211 „Cheltuieli privind dobânzile aferente părților neafiliate” și 72212 „Cheltuieli privind dobânzile aferente părților afiliate”.

În mod similar la subcontul 6223 „Venituri din alte investiții financiare pe termen lung” urmează a fi deschise două conturi de gradul III: 62231 „Venituri din alte investiții financiare pe termen lung în părțile neafiliate” și 62232 „Venituri din alte investiții financiare pe termen lung în părțile afiliate”.

În conformitate cu SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, veniturile și cheltuielile aferente aceluiași operațiuni economice se reflectă în situația de profit și pierdere în aceeași perioadă de gestiune [3, pct. 131]. Totodată, 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 veniturile 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 [3, pct. 132].

La calcularea indicatorilor noului format al situației de profit și pierdere este necesar să se țină cont de modificările operate în componența anumitor grupe de venituri și cheltuieli. Astfel, în componența altor venituri și cheltuieli din activitatea operațională au fost operate următoarele modificări principale:

▪ **s-au inclus suplimentar:**

✓ **veniturile și cheltuielile din ajustările pentru deprecierea activelor circulante** care nu au fost evidențiate în mod special în redacția precedentă a SNC, Planului general de conturi și a altor acte normative;

✓ **veniturile și cheltuielile aferente diferențelor favorabile și nefavorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare-vânzare a valutei străine**, modul de contabilizare al cărora nu era anterior reglementat sub aspect normativ. De menționat că în cazul procurării și vânzării valutei străine, în afară de diferențele sus-menționate, pot apărea și diferențe favorabile de curs valutar (de exemplu, în cazul în care mijloacele valutare s-au aflat o perioadă anumită în conturile curente ale entității). Acestea se determină ca diferență dintre cursurile oficiale ale leului moldovenesc stabilite la data ieșirii/intrării mijloacelor valutare sau la data recalculării precedente și la data procurării/vânzării valutei străine. Conform prevederilor SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3, pct. 142] și ale Planului general de conturi, astfel de diferențe se recunosc drept venituri sau cheltuieli financiare;

✓ **veniturile din activele primite cu titlu gratuit** care, conform variantelor precedente ale SNC și Planului general de conturi, erau contabilizate în componența veniturilor financiare. În opinia noastră, această modalitate de contabilizare trebuie să fie aplicată doar în cazul decontării valorii activelor imobilizate/circulante primite cu titlu gratuit, care sunt utilizate în alte activități ale entității. Valoarea activelor destinate utilizării în activitatea de bază a entității (de exemplu, pentru fabricarea produselor/prestarea serviciilor) urmează a fi decontată la veniturile din vânzări;

✓ **cheltuielile privind TVA și accizele nerecuperabile** care anterior erau contabilizate în componența cheltuielilor administrative;

▪ **s-au exclus:**

✓ **veniturile și cheltuielile aferente ajustărilor de valoare favorabile privind investițiile financiare curente** care trebuie să fie contabilizate în componența veniturilor financiare;

✓ **veniturile din ieșirea investițiilor financiare curente** care urmează a fi înregistrate ca venituri financiare;

✓ **cheltuielile privind dobânzile** aferente creditelor bancare și/sau nebankare (inclusiv pentru obligațiunile și cambiile emise) și contractelor de leasing financiar la locatar, care nu se capitalizează în conformitate cu prevederile SNC, precum și cele aferente creditelor bancare/împrumuturilor compromise (expirate) și împrumuturilor achitate filialelor, entităților fiice și asociate. Aceste cheltuieli trebuie să fie contabilizate ca cheltuieli financiare și reflectate în mod separat în situația de profit și pierdere financiară.

Componența veniturilor și cheltuielilor din operațiunile cu active imobilizate a fost modificată prin:

▪ **inclusiunea suplimentară a veniturilor și cheltuielilor din decontarea fondului comercial negativ și pozitiv** care nu au fost prevăzute în variantele precedente ale SNC și Planului general de conturi;

- **excluderea:**
  - ✓ *veniturilor și cheltuielilor aferente ajustărilor de valoare favorabile privind investițiile financiare pe termen lung* care trebuie să fie contabilizate în componența veniturilor financiare;
  - ✓ *veniturile și cheltuielile din ieșirea investițiilor financiare pe termen lung* care urmează a fi înregistrate ca venituri financiare.

Modificările componenței veniturilor și cheltuielilor financiare în principal se referă la:

- **inclusiunea suplimentară a:**
  - ✓ *veniturilor din interesele de participare* care nu au fost prevăzute în variantele precedente ale SNC, Planului general de conturi și ale altor acte normative;
  - ✓ *veniturilor din alte investiții financiare pe termen lung* care anterior erau contabilizate în componența veniturilor din operațiunile cu activele imobilizate;
  - ✓ *veniturilor și cheltuielilor aferente ajustărilor de valoare favorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente* care conform variantelor precedente ale SNC se înregistrau, respectiv, ca venituri din operațiunile cu activele imobilizate și ca alte venituri din activitatea operațională;
  - ✓ *veniturilor și cheltuielilor din ieșirea investițiilor financiare pe termen lung și curente* care, până la intrarea în vigoare a modificărilor operate în SNC și Planul general de conturi, se înregistrau, respectiv, ca venituri din operațiunile cu activele imobilizate și ca alte venituri din activitatea operațională;

- **excluderea:**
  - ✓ *veniturile aferente activelor imobilizate și circulante primite cu titlu gratuit* care trebuie să fie înregistrate, în funcție de destinația acestora, în componența veniturilor din vânzări și a altor venituri din activitatea operațională;
  - ✓ *cheltuielile privind dobânzile* (cu excepția cheltuielilor privind dobânzile aferente contractelor de leasing financiar la locator și contractelor de microfinanțare) care se reflectă, ca și anterior în componența costului vânzărilor.

La determinarea indicatorilor situației de profit și pierdere, trebuie să se ia în considerare faptul că clasificarea veniturilor și cheltuielilor pe tipuri de activități ale entității are un caracter convențional și nu este identică pentru toate entitățile. Veniturile și cheltuielile aferente uneia și aceleiași operațiuni pot fi recunoscute la o entitate ca venituri din vânzări și costul vânzărilor, iar la alte entități – ca venituri și cheltuieli financiare. De exemplu, dobânzile de încasat și de achitat calculate de către organizațiile de creditare nebanară sunt calificate, respectiv, drept venituri din vânzări și costul vânzărilor. În același timp, la majoritatea entităților aceste venituri și cheltuieli nu se referă la activitatea operațională și se recunosc în componența veniturilor și cheltuielilor financiare. De asemenea, unele categorii de venituri și cheltuieli (de exemplu, veniturile și cheltuielile aferente contractelor de leasing financiar și operațional și din prestarea serviciilor) se includ în componența veniturilor din vânzări și costul vânzărilor, indiferent de faptul dacă leasingul sau prestarea serviciilor constituie sau nu activitatea de bază a entității. Totodată, componența cheltuielilor de distribuire, cheltuielilor administrative și altor cheltuieli din activitatea operațională care este prezentată în SNC „Cheltuieli” [10, anexele 2, 3 și 4], are un caracter de recomandare, poate fi concretizată de către entitate în funcție de particularitățile activității sale și inclusă în politicile contabile ale acesteia.

De menționat că în componența veniturilor din interesele de participare reflectate în rd. 091 al situației de profit și pierdere sunt incluse în mod eronat veniturile obținute de la părțile afiliate care sunt prezentate în rd. 092. Aceste venituri nu pot fi reflectate în componența veniturilor din interesele de participare, deoarece cuprind și veniturile obținute de la alte părți afiliate, inclusiv de la părțile în care entitatea deține un interes de participare. Pentru corectarea acestei erori, Ministerul Finanțelor urmează să opereze modificări în noul format al situației de profit și pierdere, conform cărora veniturile obținute de la părțile afiliate vor include veniturile din interesele de participare, și nu invers, cum este prevăzut în varianta actuală a formatului situației sus-menționate. În acest scop, în

rd. 091 din situația de profit și pierdere urmează a fi reflectate veniturile obținute de la părțile afiliate, iar în rd. 092 – veniturile din interesele de participare.

Modul de prezentare a informațiilor privind veniturile și cheltuielile expus mai sus este aplicabil pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete sau simplificate. Pentru entitățile care vor selecta setul de situații financiare prescurtate, prevederile SNC aferente calculării indicatorilor privind veniturile și cheltuielile nu vor avea un impact semnificativ. Aceste entități vor întocmi situația de profit și pierdere prescurtată care conține aceiași indicatori ca și formularul situației de profit și pierdere prevăzut în varianta precedentă a SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3, anexa 4].

Informațiile din situația de profit și pierdere urmează a fi prezentate sub o formă mai detaliată în notă explicativă la situațiile financiare. Nomenclatorul informațiilor care trebuie incluse în nota explicativă, precum și modul de prezentare a acestora sunt reglementate de prevederile Legii contabilității și raportării financiare [1, art. 22] și ale compartimentelor „Prezentarea informațiilor” din SNC „Cheltuieli” [10, pct. 37] și SNC „Venituri” [11, pct. 36].

Astfel, conform Legii contabilității și raportării financiare, nota explicativă pentru toate categoriile de entități trebuie să conțină informații privind quantumul și natura elementelor individuale de venituri și cheltuieli care au o mărime sau o incidență neordinară.

Suplimentar la aceste informații nota explicativă la situațiile financiare ale entităților mijlocii și mari, precum și ale entităților de interes public, urmează să includă în mod obligatoriu informații privind:

- natura și efectele financiare ale evenimentelor semnificative ulterioare datei de raportare, care nu sunt reflectate în situația de profit și pierdere;
- veniturile din vânzări grupate pe segmente de activitate și pe zone geografice, stabilite conform standardelor de contabilitate aplicabile;
- cheltuielile cu personalul aferente perioadei de gestiune;
- totalul onorariilor achitate entităților de audit pentru auditul situațiilor financiare și totalul onorariilor percepute de către entitățile respective pentru alte servicii decât cele de audit, inclusiv pe tipuri de servicii.

În afară de aceste informații, nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete trebuie să conțină următoarele informații privind:

- suma fiecărei categorii semnificative de venituri recunoscute în perioada de gestiune, inclusiv veniturile provenite din vânzarea produselor și mărfurilor, prestarea serviciilor, redevențe, dividende;
- suma veniturilor rezultate din tranzacțiile pe bază de barter incluse în fiecare categorie semnificativă de venit. Pentru identificarea categoriilor semnificative de venituri, entitatea trebuie să stabilească un prag de semnificație. Acest prag urmează a fi stabilit în politicile contabile ale entității, de regulă, în procente față de suma veniturilor din vânzări (de exemplu, 2–3 %) sau în raport cu mărimea totală a veniturilor obținute în perioada de gestiune curentă;
- suma cheltuielilor activității de bază grupate după natură (elemente), care cuprind următoarele grupe: cheltuieli materiale, cheltuieli cu personalul, cheltuieli privind amortizarea și deprecierea, alte cheltuieli;
- natura și suma fiecărei categorii semnificative de cheltuieli, recunoscute în perioada de gestiune.

Modul de prezentare a informațiilor privind veniturile și cheltuielile în nota explicativă la situațiile financiare se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de categoria la care aceasta se referă, precum și de necesitățile informaționale proprii.

#### **4. Concluzii**

Noul format al situației de profit și pierdere corespunde în general cerințelor Directivei 2013/34/UE și trebuie să fie întocmit de către toate entitățile economice care țin contabilitatea în partidă dublă.

În comparație cu forma precedentă a situației de profit și pierdere care se întocmea doar în baza informațiilor conturilor sintetice, noul format al acesteia trebuie să fie completat și în baza informațiilor generalizate în subconturile și conturile de gradul III de evidență a veniturilor și cheltuielilor. În acest context entitățile trebuie să includă în planurile de conturi de lucru subconturile și conturile de gradul III necesare pentru calcularea indicatorilor situației de profit și pierdere.

Indicatorii noului format al situației de profit și pierdere trebuie să fie determinați ținând cont de modificările operate în componența altor venituri și cheltuieli din activitatea operațională, veniturilor și cheltuielilor din operațiuni cu active imobilizate, precum și a veniturilor și cheltuielilor financiare.

Pentru calcularea corectă a indicatorilor situației de profit și pierdere entitatea trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile pe tipuri de activități în funcție de particularitățile activității și să stabilească componența cheltuielilor comerciale, administrative și a altor cheltuieli din activitatea operațională.

În noul format al situației de profit și pierdere au fost comise unele erori ce urmează a fi rectificate prin operarea unor modificări în SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. Astfel, este necesar de a concretiza componența veniturilor obținute de la părțile afiliate, inclusiv a celor aferente intereselor de participare.

Noul format al situației de profit și pierdere afectează doar entitățile care întocmesc situații financiare complete și simplificate. Pentru entitățile care vor selecta setul de situații financiare prescurtate noile prevederi ale SNC aferente calculării indicatorilor privind veniturile și cheltuielile nu vor avea un impact semnificativ.

În notă explicativă la situația de profit și pierdere urmează a fi incluse în mod obligatoriu informațiile cerute de Legea contabilității și raportării financiare. Totodată, informațiile prevăzute în compartimentele „Prezentarea informațiilor” din SNC urmează a fi prezentate doar de către entitățile care întocmesc situații financiare complete.

Întocmirea și prezentarea de către entitățile autohtone a situației de profit și pierdere a cărei format rezultă din prevederile Directivei 2013/34/UE va asigura veridicitatea, credibilitatea indicatorilor privind performanța financiară, și comparabilitatea acestora la nivel național și internațional.

#### Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1–6 din 05.01.2018.
2. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=en>.
3. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
4. Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.154/2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 360–371 din 25.12.2020.
5. Planul general de conturi contabil, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.119/2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233–237 din 22.10.2013.
6. Nedeița, A. (2021). Aspecte noi privind contabilitatea veniturilor. *Contabilitate și audit* (8), 80–85; (9), 91–96.
7. Nedeița, A. (2021). Aspecte noi privind contabilitatea cheltuielilor. *Contabilitate și audit* (9), 97–107.
8. Nedeița, A. (2021). Noile formate de situații financiare: conținutul de bază și interconexiunea cu conturile contabile. *Contabilitate și audit* (3), 63–76.
9. Țiriulnicova, N., Dima, M. (2021). Proprietățile analitice ale noilor formate de situații financiare. *Contabilitate și audit* (3), 88–95.
10. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
11. Standardul Național de Contabilitate „Venituri”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>