

ASPECTE PROBLEMATICE PRIVIND CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR DE LICHIDARE A ENTITĂȚII

PROBLEMATIC ASPECTS REGARDING THE ACCOUNTING OF LIQUIDATION OPERATIONS OF AN ENTITY

Author: Cristina BERBECA

berbeca.cristina@ase.md

Academy of Economic Studies of Moldova

Scientific coordinator: Alexandru NEDERIȚA

Dr., prof. univ., Academy of Economic Studies of Moldova

nederita.alexandru@ase.md

ORCID code: 0000-0001-9980-8808

Abstract. *In an era characterized by economic globalization and constant changes in accounting regulations, this paper examines the problematic aspects encountered in the accounting of liquidation operations of economic entities, with the aim of highlighting the complexity of the process of closing an entity. The research methods employed in this study are primarily documentary analysis of the accounting regulations applicable to the liquidation process. These approaches provide an in-depth understanding of the accounting challenges specific to liquidation, by identifying inconsistencies, contradictions, and gaps within the current regulations. The research findings highlight the key challenges faced in the accounting of liquidation operations, as well as the accounting and fiscal treatments specific to the transactions carried out during this phase. Additionally, the comparative analysis of national and international accounting regulations revealed several discrepancies that may affect the consistency and transparency of financial reporting. The research also emphasized the need for a more harmonized regulatory framework to support the uniform application of accounting standards and reduce the risks of misinterpreting financial data. As a result of this analysis, recommendations have been made for clarifying existing regulations and developing more detailed guidelines for the liquidation process.*

Keywords: *liquidation process, accounting, liquidation operations, liquidation stages, fiscal and accounting treatment, national regulations, final balance sheet*

Introducere

În practica economică apar deseori situații de lichidare a entităților. Procesul de lichidare generează un șir de probleme privind contabilitatea și impozitarea operațiunilor de lichidare care, actualmente, nu sunt reglementate suficient sub aspect normativ. Unele aspecte ale contabilității, impozitării și raportării operațiunilor sus menționate sunt expuse în lucrările Cauș-Țapu L. și Tostogan P. [1], Nederița A. [2], Zlatina N. [3]. Totodată, rămân nesoluționate multiple probleme privind contabilitatea și impozitarea operațiunilor nominalizate, ceea ce generează dificultăți pentru entitățile aflate în procesul de lichidare. În acest context, examinarea modului de contabilizare și de impozitare a operațiunilor de lichidare este actuală și relevantă atât din punct de vedere practic, cât și teoretic. Scopul lucrării constă în investigarea aspectelor problematice ale contabilității și impozitării operațiunilor de lichidare și formularea unor recomandări privind perfecționarea acestora în conformitate cu reglementările actelor normative.

În prezentul articol sunt abordate următoarele aspecte principale: identificarea nomenclatorului operațiunilor de lichidare, recomandarea modului de evidență a operațiunilor la diferite etape de lichidare, întocmirea rapoartelor interimare și finale, aprecierea consecințelor fiscale.

Conținutul de bază

Lichidarea este o procedură complexă care are ca scop principal încetarea existenței juridice a unei entități economice, fără a transfera drepturile și obligațiile către alte persoane sau entități. Legislația Republicii Moldova prevede diferite forme de lichidare cum ar fi: fuziunea, dezmembrarea și transformarea.

Lichidarea implică mai multe etape principale dintre care sunt ilustrate în tabelul de mai jos.

Etapele principale a procesului de lichidare a entității

1. Inițierea procedurii de lichidare în baza hotărârii adunării generale a proprietarilor	<i>Procedura de lichidare începe cu adoptarea de către adunarea generală a proprietarilor a deciziei de lichidare.</i>
2. Desemnarea lichidatorului	<i>La data inițierii procedurii, administratorul acesteia devine lichidator dacă organul competent sau instanța de judecată nu desemnează o altă persoană în calitate de lichidator.</i>
3. Notificarea părților interesate cu privire la inițierea procedurii de lichidare	<i>Această etapă presupune informarea tuturor părților implicate despre începerea procedurii de lichidare.</i>
4. Efectuarea inventarierii	<i>Inventarierea permite identificarea exactă a tuturor bunurilor aflate în proprietatea activității pentru a stabili care sunt activele disponibile pentru a satisface creanțele creditorilor și pentru a asigura o gestionare transparentă și corectă a patrimoniului în procesul de lichidare.</i>
5. Întocmirea bilanțului provizoriu	<i>Bilanțul provizoriu de lichidare se întocmește pentru reflectarea stării patrimoniului persoanei juridice la data luării deciziei de lichidare.</i>
6. Executarea creanțelor creditorilor	<i>Entitatea va stinge unele datorii pe seama surselor financiare disponibile, ulterior va recurge la vânzarea bunurilor, iar veniturile obținute vor fi alocate în mod prioritar pentru executarea creanțelor creditorilor rămase.</i>
7. Întocmirea bilanțului definitiv de lichidare	<i>Bilanțul definitiv de lichidare reflectă situația financiară finală a entității după executarea tuturor creanțelor creditorilor.</i>
8. Întocmirea planului de repartizare a activelor între proprietari	<i>După aprobarea bilanțului definitiv de lichidare, lichidatorul trebuie să întocmească proiectul planului de repartizare a activelor rămase între proprietari proporțional cu participația lor la capitalul social.</i>
9. Întocmirea dărilor de seamă finale privind lichidarea entității	<i>Entitatea aflată în proces de lichidare este obligată să prezinte toate dărilor de seamă fiscale, inclusiv Darea de seamă privind impozitul pe venit, în termen de 30 de zile de la aprobarea bilanțului definitiv de lichidare.</i>

Sursa: elaborat de autor

Procedura de lichidare a entităților presupune, pe lângă aspectele juridice, și o contabilizare corectă a operațiunilor aferente.

Unul dintre aspectele fundamentale ale contabilității în procesul de lichidare este întocmirea bilanțului de lichidare, care reflectă situația financiară a entității la momentul inițierii procedurii de lichidare. Astfel, activele vor fi evaluate la valoarea justă, fie de către administrator, fie prin desemnarea unui evaluator independent, în scopul de a determina dacă acestea sunt suficiente pentru a satisface toate cererile creditorilor. Activele imobilizate, precum clădirile, utilajele sau terenurile nu pot fi utilizate direct pentru achitarea datoriilor, în consecință transferarea acestora într-un cont special destinat gestionării activelor în cadrul lichidării permite valorificarea masei debitoare, având ca scop obținerea de resurse financiare pentru satisfacerea creanțelor creditorilor [1]. În acest sens, este necesară actualizarea planului de conturi contabile pentru a reflecta modificările aduse activelor imobilizate și activelor circulante.

Un alt aspect important în procesul de lichidare este achitarea datoriilor, care trebuie realizată conform unui plan de lichidare ce evidențiază toate datoriile și prioritățile de plată [1].

La finalizarea decontărilor cu creditorii, se întocmește bilanțul definitiv de lichidare, iar activele rămase vor fi distribuite proprietarilor în funcție de cotele de participare în capitalul social. Lichidatorul va întocmi un proiect al planului de distribuire a activelor, care va fi prezentat spre aprobat de către adunarea generală a proprietarilor [1].

Respectiv urmează întrebarea: *este necesar sau nu de a calcula impozitul pe venit reținut la sursa de plată?* De remarcat faptul că repartizarea activelor între proprietarii entității în proces de lichidare nu reprezintă o plată a dividendelor și ca urmare nu poate fi impozitată cu reținerea finală a impozitului în mărime de 6% [4, art. 90¹, alin. (3¹)], această afirmație rezultă din definiția de dividend din Codul Fiscal conform căreia dividendele nu includ veniturile obținute în urma lichidării complete a entității [4, art. 12, alin. (3)].

În cazul în care entitatea este înregistrată în calitate de obiect al impunerii cu TVA și are drept scop suspendarea livrărilor supuse TVA, acesta se obligă să informeze despre aceasta Serviciul Fiscal de Stat în vederea anulării înregistrării ca contribuabil al TVA [4, art. 113, alin. (1)].

Un alt aspect fiscal vizează că, în termen de cel mult 30 de zile de la data aprobării bilanțului definitiv de lichidare, entitatea este obligată să prezinte darea de seamă cu privire la impozitul pe venit (VEN12) pentru perioada de la începutul anului calendaristic până la data aprobării bilanțului definitiv de lichidare [4, art. 188¹, alin. (2)].

Concluzii

Contabilitatea operațiunilor de lichidare a unei entități economice reprezintă unul dintre cele mai dificile și complexe sectoare în cadrul contabilității. Această complexitate este amplificată de lipsa unor reglementări clare și explicite în cadrul legislativ actual, ceea ce generează interpretări diverse și dificultăți de aplicare în practică.

Una dintre cele mai mari probleme identificate în procesul de lichidare este absența unui standard specific, care să reglementeze modul exact de contabilizare a operațiunilor aferente. Cu scopul de a asigura o bună practică în domeniu, recomandăm elaborarea unui standard care va stabili cerințe, norme și proceduri, care să faciliteze procesul de lichidare și să asigure transparența și eficiența acestuia, contribuind astfel la reducerea riscurilor și la minimizarea problemelor întâmpinate de entitățile care trec prin acest proces. În acest scop considerăm rezonabil de a utiliza prevederile IFRS 3 [5].

În prezent, planul general de conturi contabile nu prevede un cont special destinat pentru activele imobilizate transferate în active circulante, fapt ce complică procesul de evidență și raportare. Totodată, se recomandă includerea unui cont special în planul de conturi, de exemplu contul 219, denumit „*Active imobilizate transferate în cazul lichidării*” care ar reprezenta o soluție inovatoare pentru a optimiza gestionarea activelor imobilizate în procesul de lichidare.

Codul Fiscal nu conține prevederi explicite referitoare la procesul de lichidare a entităților economice, ceea ce determină incertitudini privind obligațiile fiscale, perioadele de raportare și mecanismele de verificare. Lipsa unor reglementări clare poate duce la practici neuniforme și la dificultăți în aplicarea tratamentului fiscal adecvat fiecărei operațiuni, de asemenea, această ambiguitate creează riscul apariției unor abuzuri și fraude în procesul de lichidare.

În vederea concretizării modului de impozitare a operațiunilor de lichidare propunem revizuirea prevederilor existente în Codul Fiscal care să reglementeze procedura de lichidare, inclusiv obligațiile fiscale, modul și perioada de raportare, la fel ar trebui introduse mecanisme pentru a preveni abuzurile și fraudarea procesului de lichidare.

Abordarea aspectelor problematice ale contabilității în operațiunile de lichidare impune o atenție sporită și o abordare integrată, având în vedere complexitatea și importanța acestor procese.

Referințe bibliografice:

1. Cauș-Țapu L., Tostogan P. Lichidarea benevolă a SRL: aspecte juridice, contabile și fiscal. În: Contabilitate și audit, 2018, nr. 5, p. 8-21.
2. Nedeșta A. Comentarii privind conținutul și modul de implementare a modificărilor de bază operate în SNC. În: Contabilitate și audit, 2019, nr.8, p. 20-25.

3. Zlatina N. Contabilitatea constituirii și lichidării unităților economice. Autoreferat al tezei de doctor în economie. Chișinău: ASEM, 2001.
4. Codul fiscal nr.1163-XIII din 24.04.1997.
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=146721&lang=ro#
5. Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 3 "Combinări de întreprinderi".
Disponibil: <https://www.mf.gov.md/ro/content/standardeleintern%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
6. Codul civil nr. 1107-XV din 06.06.2002.
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=147648&lang=ro#
7. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017.
Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136356&lang=ro#