

CAPITALUL PROPRIU – INTERPRETĂRI ȘI ABORDĂRI CONTABILE

GOLEA NATALIA, CIORICI MARIA, stud., anul II, CON-182

Academia de Studii Economice din Moldova,
Republica Moldova, Chișinău, str. Mitropolit Gavril Bănulecu-Bodoni, 61
e-mail: natalia.golea@mail.ru
e-mail: mariaciorici1999gmail.com

Abstract. *The presentation of the article examines the content and the modification module of the main changes works in the CNC "CPD", the care refers to the control module of an equity element. In carrying out the research, we used the documentary analysis of the normative framework and Specialty literature. The results demonstrate a significant reduction in the complexity of equity for entities.*

Key words: *economic activity, own capital, documentary analysis, prime of capital, the revaluation reserves, patrimony.*

JEL CLASSIFICATION: M41

INTRODUCERE

LA 1 ianuarie 2020 au intra în vigoare modificări operate în SNC „Capital propriu și datorii” („CPD”). În prezentul articol sunt examinate conținutul și modul de aplicare a principalelor modificări operate în SNC „CPD”, care se referă la modul de contabilizare a elementelor de capital propriu [2,6].

Un rol important într-o societate comercială îl joacă formarea capitalului propriu, suficient pentru asigurarea prestigiului pe piața de capital și obținerea încrederii investitorilor în perspectivele de dezvoltare strategică. Capitalul propriu reflectă finanțarea proprie a bunurilor economice aflate în patrimoniul entității, ce încorporează resursele economice ale entității, fără el entitatea nu există, nu poate supraviețui în mediu economic.

Obiectivele cercetării constituie prezentarea situației actuală și modul de contabilizare a elementelor de capital propriu prin prisma modificărilor operate în legislația în vigoare.

CONȚINUTUL DE BAZĂ.

În vederea atingerii obiectivelor propuse au fost studiate sursele actelor normative și legislative, precum și literatura de specialitate autohtonă.

În cadrul cercetării, a fost utilizată *metoda comparativă*, prin intermediul căreia au fost analizate argumentele unor specialiști în domeniu, precum și *metoda de analiză* a documentelor, în scopul identificării similitudinilor și disimilitudinilor dintre reglementările capitalului propriu.

De asemenea, s-a recurs la *metoda inductivă*, cu ajutorul căreia au fost generalizate fapte concrete, analizate, sintetizate și formulate concluzii.

În conformitate cu SNC „CPD”, capitalul propriu are următoarea componență: capital social și neînregistrat (capital social, capital nevărsat, capital neînregistrat, capital retras, patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate), prime de capital, rezerve, profit (pierdere), rezerve din reevaluare, alte elemente ale capitalului propriu [2, pct.5].

De menționat că, în componența capitalului propriu au fost incluse trei elemente noi: patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate, cu excepția celui înregistrat în componența capitalului social, primele de capital, precum și rezervele din reevaluare [2]. Pentru evidența acestor elemente, în Planul general de conturi contabile au fost introduse conturi sintetice noi: 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate”, 317 „Prime de capital” și 343 „Rezerve din reevaluare” [3, 5]. Informațiile generalizate în aceste conturi sunt necesare pentru calcularea indicatorilor rândurilor 480, 500 și 600 din noul format al bilanțului [2].

Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate apare la autoritățile și instituțiile publice la autogestiune. Primirea, majorarea și diminuarea patrimoniului primit de la stat se efectuează în baza deciziei fondatorului.

- Primirea acestui patrimoniu se contabilizează:
Dt 111,112,121,123,141,142,211,234,241, 242,243,251,252 etc.
Ct 316
- Majorării patrimoniului pe seama profitului nerepartizat și/sau a diminuării datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică:
Dt 332, 427, 543
Ct 316
- Diminuarea valorii patrimoniului ieșit din gestiunea autoritățile și instituțiile publice:
Dt 316
Ct 111,112,121,123,141,142,211,234,241,242,243,251,252
- Informațiile generalizate în contul 316 „Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate” servesc drept bază pentru determinarea indicatorilor din rândul 480 al bilanțului și rândul 050 al situației modificărilor capitalului propriu [2].
- De menționat că, din componența capitalului propriu a fost exclus capitalul suplimentar, contabilizat la contul 312 „Capital suplimentar” și, respectiv, a fost anulat acest cont, fiind înlocuit cu contul 317 ”Prime de capital” la data intrării în vigoare a modificărilor operate în SNC “CPD”.
- Diferențele pozitive înregistrate în acest contul 312 „Capital suplimentar” vor fi contabilizate în contul 317 ”Prime de capital”, iar cele negative – în contul 332 ”Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți”.
- Primele de capital* reprezintă excedentul (diferențele favorabile) dintre [2, pct.4]:
- valoarea efectivă și valoarea nominală a părților sociale depuse în capitalul social;
 - valoarea nominală sau de înstrăinare și valoarea de retragere a părților sociale proprii răscumpărate și ulterior anulate sau înstrăinate;
 - valoarea nominală a obligațiunilor și valoarea nominală a acțiunilor în care acestea au fost convertite.
- Aceste prime apar în urma operațiunilor de constituire și majorare a capitalului social și de conversie a obligațiunilor în acțiuni și se contabilizează conform prevederilor SNC „CPD” [2, pct.173–174].
- Informațiile generalizate în acest cont servesc drept bază pentru determinarea indicatorilor din rândul 500 al bilanțului și rândul 070 al situației modificărilor capitalului propriu [2].
- Prime de capital* recunoscute se contabilizează ca majorare a capitalului nevărsat, capitalului retras sau diminuarea a capitalului neînregistrat și majorarea a primelor de capital. Fiind astfel decontate conform deciziei organului de conducere al entității și se contabilizează ca diminuare a primelor de capital și majorare a profitului nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți.
- La anularea sau înstrăinarea părților sociale retrase, diferențele favorabile dintre valoarea efectivă și valoarea nominală se înregistrează ca primă de capital, însă diferențele nefavorabile se decontează la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți.
- Astfel, începând cu 01.01.2020, operațiunile aferente primelor de capital trebuie înregistrate prin următoarele formule contabile:
- reflectarea primelor de capital recunoscute la formarea și modificarea capitalului social, precum și la anularea/înstrăinarea părților sociale proprii răscumpărate:
Dt 313, 314, 315 etc. Ct 317
- decontarea primelor de capital la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) al (a) anilor precedenți:
Dt 317 Ct 332
- Primele de capital decontate la profitul nerepartizat (pierderea neacoperită) trebuie reflectate în evidența analitică la contul 332 ”Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenți” în perioada de gestiune în care a fost luată decizia proprietarilor privind decontarea acestor prime.

Dacă în urma operațiunilor de răscumpărare a părților sociale proprii și de anulare și/sau înstrăinare a acestora apar diferențe nefavorabile, suma acestora trebuie înregistrată prin următoarea formulă contabilă:

Dt 332 Ct 315.

Modul de contabilizare a primelor de capital și a diferențelor nefavorabile dintre valoarea efectivă de retragere a părților sociale și valoarea nominală sau de înstrăinare a acestora este prezentat în exemplul de mai jos.

Exemplul. În martie 2020, entitatea a răscumpărat în numerar 4 700 de acțiuni proprii cu valoarea nominală de 10 lei/acțiunea la prețul de achiziție de 12 lei/acțiunea. Înregistrarea de stat a micșorării capitalului social a fost efectuată la 11 aprilie 2020. Conform deciziei adunării acționarilor care a avut loc în aceeași lună, 1 450 de acțiuni au fost anulate prin diminuarea capitalului social. În aceeași lună au fost revândute 1 250 de acțiuni la prețul de 16 lei/acțiunea.

În baza datelor din exemplul 1, în anul 2020, entitatea trebuie să întocmească următoarele formule contabile:

în martie 2020

1) reflectarea valorii de retragere a acțiunilor proprii răscumpărate – 56 400 lei (4 700 acțiuni × 12 lei):

• Dt 315 Ct 242 – 56 400 lei;

în aprilie 2020

2) decontarea valorii nominale a acțiunilor proprii răscumpărate anulate – 14 500 lei (1 450 acțiuni × 10 lei):

• Dt 311 Ct 315 – 14 500 lei;

3) decontarea diferenței nefavorabile dintre valoarea nominală și valoarea efectivă de retragere a acțiunilor răscumpărate anulate – 2 900 lei [1 450 acțiuni × (10 lei – 12 lei)]:

• Dt 332 Ct 315 – 2 900 lei;

4) reflectarea valorii de revânzare a acțiunilor proprii răscumpărate – 20 000 lei (1 250 acțiuni × 16 lei):

• Dt 242 Ct 315 – 20 000 lei;

5) decontarea diferenței favorabile dintre valoarea de vânzare și valoarea de retragere a acțiunilor revândute – 5 000 lei [1 250 lei × (16 lei – 12 lei)]:

• Dt 315 Ct 317 – 5 000 lei.

În conformitate cu SNC „CPD” *rezervele se decontează*, conform deciziilor proprietarilor, în cazul în care entitatea încetează să creeze rezerve statutare, la profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți[2, pct. 191].

În acest caz, se întocmește următoarea formulă contabilă:

Dt 322, 323 Ct 332

Rezervele decontate la profitul nerepartizat (pierdere neacoperită) trebuie reflectate în evidența analitică la contul 332 ”Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” în perioada de gestiune în care a fost luată decizia proprietarilor privind decontarea rezervelor.

La alte elemente de capital propriu includ orice elemente ale acestuia care nu au fost incluse în capitalul social și neînregistrat, în primele de capital, în rezerve, în profit (pierdere) sau în rezervele din reevaluare[2, pct. 27].

De menționat că, din componența altor elemente de capital propriu au fost excluse rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale care se vor contabiliza ca element de capital propriu separat (în contul 343, „Rezerve din reevaluare”), precum și subvențiile aferente activelor primite de către entitățile cu proprietate publică de la instituțiile și organizațiile naționale și internaționale. Începând cu 1 ianuarie 2020, aceste subvenții se vor contabiliza și deconta în același mod ca și la entitățile fără proprietate publică[2, pct. 75–76]. Astfel, contul 343, „Rezerve din reevaluare” se aplică pentru evidența surplusului de reevaluare stabilit în urma reevaluării imobilizărilor corporale. Modul de evidență al acestui surplus este reglementat de SNC „Imobilizări necorporale și corporale”[2, pct. 185–188].

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI.

În concluzii, menționăm, că în SNC „CPD” au fost operate următoarele modificări principale referitoare la contabilitatea CP, care se referă la[4]:

- revizuirea componenței capitalului propriu;
- stabilirea regulilor de contabilizare:
 - a patrimoniului primit de la stat cu drept proprietate,
 - a primelor de capital;
- includerea modului de decontare a rezervelor;
- concretizarea componenței altor elemente de capital propriu;
- identificarea nomenclatorului informațiilor suplimentare privind CP, ce urmează a fi prezentate în nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete.

Generalizând cele prezentate mai sus, referitor la modificarea capitalului propriu, la caracteristicile generale de contabilizare a capitalului, deducem că aceste schimbări au un impact pozitiv asupra evidenței contabile.

În acest context, trebuie să fie aplicat raționamentul contabil pentru fiecare entitate, modificând capitalul propriu după schimbările care au intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2020.

Se apreciază la justa valoare faptul, că în vederea implementării în practică a acestor modificări a fost complementat Nomenclatorul conturilor sintetice cu următoarele conturi noi: 316 „Patrimoniu primit de la stat cu drept de proprietate”, 317 „Prime de capital” și 343 „Rezerve din reevaluare”.

Așadar, în opinia noastră, modificarea investigată poate fi definită în felul următor: capitalul propriu al entității, în calitate de categorie economică, reprezintă una din sursele de finanțare, constituită prin contribuțiile acționarilor, autofinanțare și din alte surse nerambursabile în scopul asigurării autonomiei financiare, ceea ce trebuie adaptat cerințelor actuale, pentru a rezista pe piața economică.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. În: „Contabilitate și audit”, 2020, nr.1.
2. Modificările Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.101-107 din 22.03.2019. <https://monitorul.fisc.md/NAS/modificarile-la-snc-cheltuieli-in-vigoare-din-1-ianuarie-2020.html>
3. Nedeița A. *Comentarii privind modificările de bază operate în Planul general de conturi contabile*. În: Contabilitate și audit. 2019, nr.7.
4. Nedeița A. *Comentarii privind conținutul și modul de aplicare a modificărilor de bază operate în SNC „Capital propriu și datorii”*. În: Contabilitate și audit. 2019, nr.8.
5. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013 https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/ordin_119-plan_de_conturi_ro.pdf, modificat prin Ordinul MF nr.100 din 28.06.19 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.230-237 din 19.07.2019.
6. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf

Coordonator științific: POPOVICI ANGELA dr., conf. univ.,
Academia de Studii Economice din Moldova
Republica Moldova, Chișinău, str. Mitropolit Gavril Bănulecu-Bodoni, 61
e-mail: a.j.popovici@gmail.com