**STANDARDUL NAŢIONAL DE CONTABILITATE**

**“PREZENTAREA SITUAŢIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE”**

**Introducere**

**1.** Prezentul standard este elaborat în baza Directivei 2013/34/UE, Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară şi IFRS 10 ”Situaţii financiare consolidate”.

**Obiectiv**

**2.** Obiectivul prezentului standard constă în stabilirea componenţei, formatelor şi a modului de întocmire a situaţiilor financiare consolidate.

**Domeniu de aplicare**

**3.** Prezentul standard reglementează modul de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare consolidate ale entităţilor-mamă care aplică Standardele Naţionale de Contabilitate.

**Definiţii**

**4.** În prezentul standard noţiunile utilizate semnifică:

*Rezultat global* – modificarea capitalului propriu în cursul perioadei de gestiune care rezultă din tranzacţii şi alte evenimente, cu excepția celor aferente tranzacţiilor cu proprietarii, în calitatea lor de proprietari.

*Situaţii financiare consolidate* – situaţiile financiare ale unui grup în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile şi fluxurile de numerar ale entităţii-mamă şi ale entităţilor-fiice sunt prezentate ca aparţinînd unei singure entităţi.

**Obligaţia de întocmire a situaţiilor financiare consolidate**

**5.** Entitatea-mamă este obligată să întocmească situaţii financiare consolidate dacă aceasta deţine controlul asupra entităţilor-fiice care se caracterizează prin:

1. majoritatea drepturilor de vot ale acţionarilor sau asociaţilor într-o altă entitate;
2. dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor consiliului, organului executiv şi de supraveghere, după caz, ale altei entităţi şi este simultan acţionar sau asociat al acesteia;
3. dreptul de a exercita o influenţă semnificativă asupra unei entităţi al cărei acţionar sau asociat este, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau din statutul entităţii respective;
4. faptul că este acţionar sau asociat al unei entităţi şi deţine singură controlul asupra majorităţii drepturilor de vot ale acţionarilor sau asociaţilor la entitatea respectivă, ca urmare a unui acord încheiat cu alţi acţionari sau asociaţi ai entităţii.

**6.** În aplicarea pct.5 subpct.1), 2) şi 4) drepturile de vot şi drepturile de numire sau de revocare ale oricărei alte entităţi-fiice, precum şi cele ale oricărei persoane care acţionează în nume propriu, dar în contul entităţii-mamă sau al unei alte entităţi-fiice, se adaugă la cele ale entităţii-mamă.

**7.** În aplicarea pct.5 subpct.1), 2) şi 4), drepturile menţionate la pct.6 se reduc cu drepturile aferente părţilor sociale deţinute:

1. în contul unei persoane care nu este nici entitate-mamă, nici o entitate-fiică a acesteia;
2. ca garanţie, cu condiţia ca aceste drepturi să fie exercitate în conformitate cu condiţiile stabilite;
3. pentru acordarea unor împrumuturi ca parte a activităţilor obişnuite, cu condiţia ca drepturile de vot să fie exercitate în interesul persoanei care oferă garanţia.

**8.** În aplicarea pct.5 subpct.1) şi 4), numărul total al drepturilor de vot ale acţionarilor sau asociaţilor în entitatea-fiică se reduce cu numărul drepturilor de vot aferente părţilor sociale deţinute de entitatea în cauză, de către o entitate-fiică a acesteia sau de către o persoană care acţionează în nume propriu, dar în contul acelor entităţi.

**Exceptări de la obligaţia de întocmire a situaţiilor financiare consolidate**

**9.** Pe lîngă cazurile prevăzute în Legea contabilităţii și raportării financiare, entitatea-mamă se scuteşte de obligaţia de întocmire a situaţiilor financiare consolidate în următoarele cazuri:

1. dacă ea însăşi este o entitate-fiică în alt grup, a cărui entitate-mamă întocmeşte situaţii financiare consolidate în conformitate cu prezentul standard;
2. toate entităţile-fiice sunt excluse din consolidare conform pct.10 din prezentul standard.

**10.** O entitate se exclude din consolidare dacă părţile sociale ale sale sunt deţinute exclusiv în vederea vînzării lor ulterioare într-o perioadă nu mai mare de 12 luni.

**Scopul şi componenţa situaţiilor financiare consolidate**

**11.** Scopul situaţiilor financiare consolidate constă în prezentarea informaţiilor privind poziţia financiară, performanţa financiară, modificările capitalului propriu şi fluxurile de numerar la nivelul grupului.

**12.** Situaţiile financiare consolidate cuprind:

1. bilanţul consolidat;
2. situaţia consolidată de profit şi pierdere;
3. situaţia consolidată a modificărilor capitalului propriu;
4. situaţia consolidată a fluxurilor de numerar;
5. nota explicativă.

Situaţiile financiare menţionate la subpct.1), 2) şi 5) sunt obligatorii, iar cele din subpct.3) şi 4) au un caracter de recomandare şi se întocmesc în funcţie de necesităţile informaţionale ale utilizatorilor.

**13.** Situaţiile financiare consolidate se întocmesc în baza unor politici contabile uniforme pentru fapte economice asemănătoare în circumstanţe similare. În cazul în care o entitate-fiică aplică alte politici contabile decît cele adoptate în situaţiile financiare consolidate se efectuează ajustările corespunzătoare ale situaţiilor financiare individuale.

**Formatele şi conţinutul situaţiilor financiare consolidate**

***Reguli generale***

**14.** Situaţiile financiare consolidate se întocmesc în baza situaţiilor financiare individuale ale entităţii-mamă şi entităţilor-fiice, incluse în consolidare, conform formatelor din anexele la prezentul standard.

**15.** Situaţiile financiare consolidate se întocmesc în conformitate cu prevederile generale prevăzute în Legea contabilităţii.

**16.** Întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare consolidate cuprind următoarele etape:

1) efectuarea lucrărilor de consolidare a indicatorilor din situaţiile financiare individuale;

2) completarea formatelor situaţiilor financiare consolidate;

3) întocmirea notei explicative la situaţiile financiare consolidate;

4) aprobarea, semnarea şi prezentarea situaţiilor financiare consolidate.

***Bilanţul consolidat***

*Generalităţi*

**17.** Bilanţul consolidat caracterizează poziția financiară a grupului și prezintă informații privind activele, capitalurile proprii şi datoriile entităţii-mamă şi ale entităţilor-fiice.

**18.** Întocmirea bilanţului consolidat include următoarele etape:

1. conversia elementelor din bilanţurile individuale ale entităţilor-fiice din străinătate în monedă naţională (pct.20 din prezentul standard);
2. însumarea elementelor similare din bilanţurile individuale ale entităţii-mamă şi ale entităţilor-fiice (pct.21 din prezentul standard);
3. eliminarea reciprocă a investiţiilor entităţii-mamă în entităţile-fiice şi părţilor de capital propriu ale entităţilor-fiice, aferente entităţii-mamă (pct.22-25 din prezentul standard);
4. determinarea fondului comercial rezultat din consolidarea situaţiilor financiare (pct.26-28 din prezentul standard);
5. determinarea intereselor care nu controlează (pct.29-30 din prezentul standard);
6. determinarea modificărilor în capitalul propriu al entităţilor-fiice de la data obţinerii controlului de către entitatea-mamă pînă la data raportării (pct.31 din prezentul standard);
7. eliminarea soldurilor elementelor bilanţului aferente operaţiunilor dintre entităţile grupului (pct.32 din prezentul standard);
8. punerea în echivalenţă a investiţiilor în entităţi asociate (pct.34 din prezentul standard);
9. completarea formatului bilanţului consolidat (pct.35-40 din prezentul standard).

**19.** Bilanţul consolidat se întocmeşte conform formatului prezentat în anexa 1.

*Etapele de consolidare a bilanţului*

**20.** Conversia elementelor bilanţurilor individuale ale entităţilor-fiice din străinătate în monedă naţională se efectuează în modul următor:

1. elementele bilanţului, cu excepţia elementelor capitalului propriu, se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării;
2. elementele capitalului propriu, cu excepţia profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune, se recalculează prin aplicarea cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoaşterii (contabilizării) acestora;
3. profitul net (pierdea netă) al perioadei de gestiune se preia din situaţia de profit şi pierdere după recalcularea elementelor acesteia în monedă naţională (pct.49-50 din prezentul standard);
4. diferenţele de curs valutar din conversie se determină ca activele minus datoriile recalculate prin aplicarea cursului la data raportării, minus elementele capitalului propriu recalculate prin aplicarea cursului la data recunoaşterii şi minus profitul net (pierdea netă) al perioadei de gestiune preluat din situaţia de profit şi pierdere după recalcularea elementelor acesteia în monedă naţională.

***Exemplul 1.*** *Entitatea ”A” (rezident al Republicii Moldova) la 15.02.201X a procurat 85% din capitalul social al entităţii ”B” cu sediul în Slovenia. La 20.04.201X a fost constituit capitalul de rezervă al entităţii ”B” în sumă de 3 790 euro din profitul anilor precedenţi. Informaţiile din bilanţul individual al entităţii-fiică ”B” la 31.12.201X sînt prezentate în col.2 din tabelul 1. În urma conversiei situaţiei de profit şi pierdere a entităţii-fiică ”B” a fost determinat profitul net al anului 201X în sumă de 28 135 lei moldoveneşti.*

*Cursul oficial al leului moldovenesc la data:*

*- 15.02.201X - 21,1082 MDL/EUR;*

*- 20.04.201X - 21,0548 MDL/EUR;*

*- 31.12.201X - 21,1073 MDL/EUR.*

Tabelul 1

**Conversia bilanţului entităţii-fiică ”B” la 31.12.201X**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Elemente bilanţiere** | **Suma în euro** | **Cursul de schimb** | **Suma în lei** |
| **1** | **2** | **3** | **4 = 2 x 3** |
| Mijloace fixe | 57 328 | 21,1073 | 1 210 039 |
| Active circulante | 42 175 | 21,1073 | 890 200 |
| **Total active** | **99 503** |  | **2 100 239** |
| Capital social înregistrat | 37 900 | 21,1082 | 800 001 |
| Capital de rezervă | 3 790 | 21,0548 | 79 798 |
| Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi | 1675 | 21,1082 | 35 356 |
| Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune | 1 376 |  | 28135 |
| Diferenţe de curs valutar din conversie |  |  | 1 071 |
| Datorii | 54 762 | 21,1073 | 1 155 878 |
| **Total pasive** | **99 503** |  | **2 100 239** |

În baza datelor din exemplu, diferenţele de curs valutar din conversie au constituit 1 071 lei (2 100 239 lei – 1 155 878 lei – 800 001 lei – 79 798 lei – 35 356 lei – 28 135 lei).

**21.** La consolidarea bilanţului elementele similare de active, capitaluri proprii şi datorii din bilanţurile individuale ale entităţii-mamă şi ale entităţilor-fiice se însumează.

**22.** La întocmirea bilanţului consolidat:

1. valoarea contabilă a investiţiei entităţii-mamă în entitatea-fiică se elimină din activele grupului şi, concomitent;
2. valoarea părţii de capital propriu al entităţii-fiică, aferentă entităţii-mamă se elimină din capitalul propriu al grupului.

**23.** Valoarea contabilă a investiţiei entităţii-mamă în entitatea-fiică se determină în conformitate cu prevederile SNC ”Creanţe şi investiţii financiare”. De exemplu, costul de intrare a investiţiei în entitatea-fiică poate include valoarea: activelor (numerarului, altor active) transmise foştilor proprietari ca plată pentru partea socială achiziţionată în capitalul entităţii-fiică, datoriilor entităţii-mamă faţă de foşti proprietari, instrumentelor de capital (acţiunilor emise, cotelor părţi) ale entităţii-mamă transmise foştilor proprietari, costurilor direct atribuibile achiziţiei (comisioanelor de intermediere, onorariilor de consultanţă, de evaluare etc.).

***Exemplul 2.*** *Entitatea ”A” la 15.10.201X a procurat 70% din capitalul social al entităţii ”B” la preţul de 1 700 000 lei. În conformitate cu condiţiile contractuale entitatea ”A”:*

*- a achitat vînzătorului numerar în sumă de 300 000 lei;*

*- a recunoscut datoria faţă de vînzător în sumă de 400 000 lei care urmează a fi achitată pînă la 31.12.201X;*

*- a majorat capitalul său social cu 1 000 000 lei şi a oferit cota-parte respectivă vînzătorului;*

*- a suportat costurile direct atribuibile achiziţiei în sumă de 45 280 lei.*

În baza datelor din exemplu, costul de intrare a investiţiei entităţii ”A” în entitatea-fiică ”B” constituie 1 745 280 lei (300 000 lei + 400 000 lei + 1 000 000 lei + 45 280 lei).

**24.** În scopul consolidării situaţiilor financiare, valoarea părţii aferente entităţii-mamă în capitalul propriu al entităţii-fiică se determină în baza valorilor juste ale activelor nete (activelor cu scăderea datoriilor) ale entităţii-fiică:

1. la data achiziţiei părţilor sociale, adică la data la care controlul asupra entităţii-fiică este transferat efectiv la entitatea-mamă, sau
2. în cazul în care achiziţia are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea achiziţionată a devenit o entitate-fiică.

**25.** În cazul în care la aplicarea prevederilor pct.22 din prezentul standard, valoarea determinată conform subpct.1) coincide cu valoarea determinată conform subpct.2), în bilanţul grupului nu se formează fondul comercial rezultat din consolidarea situaţiilor financiare.

***Exemplul 3.*** *Entitatea ”A” la 31.12.201X a procurat contra numerar 100% din capitalul social al entităţii ”B”. Costul de procurare este de 900 000 lei, ceea ce coincide cu valoarea justă a activelor nete ale entităţii ”B”. Informaţiile din bilanţurile individuale ale celor două entităţi la 31.12.201X sînt prezentate în col.2 şi 3 din tabelul 2.*

Tabelul 2

**Informaţii din bilanţurile individuale şi bilanţul consolidat la 31.12.201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Elemente bilanţiere** | **Elementele bilanţurilor individuale ale** | | **Eliminări**  **(ajustări)**  **de consolidare** | **Elementele bilanţului consolidat** |
| **entităţii-mamă ”A”** | **entităţii-fiică ”B”** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Mijloace fixe | 3 500 000 | 1 400 000 |  | 4 900 000 |
| Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate | 1. 000 |  | (900 000) |  |
| Active circulante | 1 500 000 | 700 000 |  | 2 200 000 |
| **Total active** | **5 900 000** | **2 100 000** | **(900 000)** | **7 100 000** |
| Capital social înregistrat | 2 000 000 | 800 000 | (800 000) | 2 000 000 |
| Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi | 400 000 |  |  | 400 000 |
| Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune | 600 000 | 100 000 | (100 000) | 600 000 |
| Datorii | 2 900 000 | 1 200 000 |  | 4 100 000 |
| **Total pasive** | **5 900 000** | **2 100 000** | **(900 000)** | **7 100 000** |

În baza datelor din exemplu, la consolidarea bilanţului valoarea investiţiilor în entitatea-fiică ”B” de 900 000 lei este exclusă din activele grupului, concomitent cu diminuarea respectivă a pasivelor în aceeaşi sumă. Întrucît entitatea ”A” a procurat entitatea ”B” în întregime (100%), toată valoarea capitalului propriu al entităţii-fiică (800 000 lei + 100 000 lei) se exclude din capitalul propriu în bilanţul consolidat al grupului. Informaţiile din col.5 a tabelului 2 se prezintă în bilanţul consolidat.

**26.** Fondul comercial rezultat din consolidarea situaţiilor financiare se determină la data obţinerii controlului asupra entităţii-fiică prin relaţia:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Fondul comercial | = | Valoarea contabilă a investiţiei entităţii-mamă în entitatea-fiică |  | Valoarea justă a activelor nete ale entităţii-fiică la data obţinerii controlului | x | Cota-parte aferentă entităţii-mamă în capitalul entităţii-fiică |

**27.** Fondul comercial pozitiv, recunoscut potrivit pct.26 din prezentul standard, se include în componenţa imobilizărilor necorporale ale grupului. În bilanţul consolidat fondul comercial pozitiv se prezintă la valoarea contabilă care se determină în conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

***Exemplul 4.*** *Entitatea ”A” la 31.12.201X a procurat 100% din capitalul social al entităţii ”B”. Costul de procurare constituie 1 000 000 lei, ceea ce este cu 100 000 lei mai mult decît valoarea justă a activelor nete ale entităţii ”B”. Informaţiile din bilanţurile individuale ale celor două entităţi la 31.12.201X sînt prezentate în col.2 şi 3 din tabelul 3.*

Tabelul 3

**Informaţii din bilanţurile individuale şi bilanţul consolidat la 31.12.201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Elemente bilanţiere** | **Elementele bilanţurilor individuale ale** | | **Eliminări (ajustări)**  **de consolidare** | **Elementele bilanţului consolidat** |
| **entităţii-mamă ”A”** | **entităţii-fiică ”B”** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Fond comercial | x | x | 100 000 | 100 000 |
| Mijloace fixe | 3 500 000 | 1 400 000 |  | 4 900 000 |
| Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate | 1 000 000 |  | (1 000 000) |  |
| Active circulante | 1 400 000 | 700 000 |  | 2 100 000 |
| **Total active** | **5 900 000** | **2 100 000** | **(900 000)** | **7 100 000** |
| Capital social înregistrat | 2 000 000 | 800 000 | (800 000) | 2 000 000 |
| Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi | 400 000 |  |  | 400 000 |
| Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune | 600 000 | 100 000 | (100 000) | 600 000 |
| Datorii | 2 900 000 | 1 200 000 |  | 4 100 000 |
| **Total pasive** | **5 900 000** | **2 100 000** | **(900 000)** | **7 100 000** |

În cazul dat diferenţa de 100 000 lei dintre valoarea investiţiei entităţii-mamă ”A” în entitatea-fiică ”B” şi valoarea justă a activelor nete ale entităţii-fiică reprezintă fondul comercial pozitiv care se indică în bilanţul consolidat al grupului (col.5 din tabelul 3).

**28.** Fondul comercial negativ, recunoscut potrivit pct.26 din prezentul standard, se include la valoarea negativă (cu semnul minus) în componenţa imobilizărilor necorporale ale grupului. În bilanţul consolidat fondul comercial negativ se prezintă la valoarea contabilă care se determină în conformitate cu prevederile SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.

***Exemplul 5.*** *Entitatea ”A” la 31.12.201X a procurat 100% din capitalul social al entităţii ”B”. Costul de procurare este de 700 000 lei, ceea ce este cu 200 000 lei mai puţin decît valoarea justă a activelor nete ale entităţii ”B”. Informaţiile din bilanţurile individuale ale celor două entităţi la 31.12.201X sînt prezentate în col.2 şi 3 din tabelul 4.*

Tabelul 4

**Informaţii din bilanţurile individuale şi bilanţul consolidat la 31.12.201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Elemente bilanţiere** | **Elementele bilanţurilor individuale ale** | | **Eliminări**  **(ajustări)**  **de consolidare** | **Elementele bilanţului consolidat** |
| **entităţii-mamă ”A”** | **entităţii-fiică ”B”** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Fond comercial | x | x | (200 000) | (200 000) |
| Mijloace fixe | 3 500 000 | 1 400 000 |  | 4 900 000 |
| Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate | 700 000 |  | (700 000) |  |
| Active circulante | 1 700 000 | 700 000 |  | 2 400 000 |
| **Total active** | **5 900 000** | **2 100 000** | **(900 000)** | **7 100 000** |
| Capital social înregistrat | 2 000 000 | 800 000 | (800 000) | 2 000 000 |
| Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi | 400 000 |  |  | 400 000 |
| Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune | 600 000 | 100 000 | (100 000) | 600 000 |
| Datorii | 2 900 000 | 1 200 000 |  | 4 100 000 |
| **Total pasive** | **5 900 000** | **2 100 000** | **(900 000)** | **7 100 000** |

În cazul dat diferenţa de 200 000 lei dintre valoarea investiţiei entităţii-mamă ”A” în entitatea-fiică ”B” şi valoarea justă a activelor nete ale entităţii-fiică reprezintă fondul comercial negativ care se include la valoarea negativă (cu semnul minus) în activul bilanţului consolidat al grupului (col.5 din tabelul 4).

**29.** În cazul în care entitatea-mamă nu deţine un control total (de 100%) asupra entităţii-fiică, în componenţa capitalului propriu din bilanţul consolidat se reflectă în mod separat interesele proprietarilor care nu controlează grupul.

**30.** La data obţinerii controlului asupra entităţii-fiică, valoarea intereselor care nu controlează se determină proporţional cotei-părţi ce revine altor proprietari decît celor incluşi în consolidare, din valoarea justă a activelor nete ale entităţii-fiică, conform relaţiei:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Valoarea intereselor care nu controlează | = | ( | 1 - | Cota-parte aferentă entităţii-mamă în capitalul entităţii-fiică | ) | x | Valoarea justă a activelor nete ale entităţii-fiică la data obţinerii controlului |

***Exemplul 6.*** *Entitatea ”A” la 31.12.201X a procurat 80% din capitalul social al entităţii ”B”. Costul de procurare este de 800 000 lei, valoarea justă a activelor nete ale entităţii ”B” constituie 900 000 lei. Informaţiile din bilanţurile individuale ale celor două entităţi la 31.12.201X sînt prezentate în col.2 şi 3 din tabelul 5.*

Tabelul 5

**Informaţii din bilanţurile individuale şi bilanţul consolidat la 31.12.201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Elemente bilanţiere** | **Elementele bilanţurilor individuale ale** | | **Eliminări**  **(ajustări)**  **de consolidare** | **Elementele bilanţului consolidat** |
| **entităţii-mamă ”A”** | **entităţii-fiică ”B”** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Fond comercial | x | x | 80 000 | 80 000 |
| Mijloace fixe | 3 500 000 | 1 400 000 |  | 4 900 000 |
| Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate | 800 000 |  | (800 000) |  |
| Active circulante | 1 600 000 | 700 000 |  | 2 300 000 |
| **Total active** | **5 900 000** | **2 100 000** | **(720 000)** | **7 280 000** |
| Capital social înregistrat | 2 000 000 | 800 000 | (800 000) | 2 000 000 |
| Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi | 400 000 |  |  | 400 000 |
| Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune | 600 000 | 100 000 | (100 000) | 600 000 |
| Interesele care nu controlează | x | x | 180 000 | 180 000 |
| Datorii | 2 900 000 | 1 200 000 |  | 4 100 000 |
| **Total pasive** | **5 900 000** | **2 100 000** | **(720 000)** | **7 280 000** |

În baza datelor din exemplu, valoarea fondului comercial pozitiv constituie 80 000 lei (800 000 lei – 900 000 lei x 0,8). Valoarea intereselor care nu controlează în cazul dat este egală cu 180 000 lei [(1 – 0,8) x 900 000 lei]. Informaţiile din col.5 a tabelului 5 se prezintă în bilanţul consolidat.

**31.** Pentru întocmirea bilanţului consolidat la data raportării care este ulterioară datei obţinerii controlului asupra entităţii-fiică, în special, se determină:

1. fondul comercial la data obţinerii controlului asupra entităţii-fiică şi la data raportării;
2. interesele care nu controlează la data obţinerii controlului asupra entităţii-fiică;
3. repartizarea proporţională a modificărilor profitului (pierderii) şi rezervelor entităţii-fiică (inclusiv rezervelor din reevaluare şi diferenţelor de curs valutar din conversie) de la data obţinerii controlului pînă la data raportării, între entitatea-mamă şi interesele care nu controlează;
4. profitul (pierderea) şi rezervele grupului la data raportării luînd în consideraţie partea entităţii-mamă în modificările elementelor analogice din bilanţul entităţii-fiică survenite după data obţinerii controlului;
5. interesele care nu controlează la data raportării luînd în consideraţie partea respectivă în modificările profitului (pierderii) şi rezervelor entităţii-fiică survenite după data obţinerii controlului.

***Exemplul 7.*** *Entitatea ”A” la 30.06.201X a procurat 80% din capitalul social al entităţii ”B”. Costul de procurare este de 800 000 lei. La data achiziţiei valoarea justă a activelor nete ale entităţii ”B” a alcătuit 900 000 lei, profitul net – 100 000 lei. Conform politicilor contabile ale entităţii-mamă, fondul comercial se decontează liniar în 5 ani. Informaţiile din bilanţurile individuale ale celor două entităţi la 31.12.201X sînt prezentate în col.2 şi 3 din tabelul 6.*

Tabelul 6

**Informaţii din bilanţurile individuale şi bilanţul consolidat la 31.12.201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Elemente bilanţiere** | **Elementele bilanţurilor individuale ale** | | **Eliminări**  **(ajustări)**  **de consolidare** | **Elementele bilanţului consolidat** |
| **entităţii-mamă ”A”** | **entităţii-fiică ”B”** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Fond comercial | x | x | 72 000 | 72 000 |
| Mijloace fixe | 3 900 000 | 1 700 000 |  | 5600 000 |
| Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate | 800 000 |  | (800 000) |  |
| Active circulante | 1 400 000 | 600 000 |  | 2 000 000 |
| **Total active** | **6 100 000** | **2 300 000** | **(728 000)** | **7 762 000** |
| Capital social înregistrat | 2 000 000 | 800 000 | (800 000) | 2 000 000 |
| Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi | 100 000 |  |  | 100 000 |
| Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune | 900 000 | 250 000 | (250 000)  112 000 | 1 012 000 |
| Interesele care nu controlează | x | x | 210 000 | 210 000 |
| Datorii | 3 100 000 | 1 250 000 |  | 4 350 000 |
| **Total pasive** | **6 100 000** | **2 300 000** | **(728 000)** | **7 672 000** |

În baza datelor din exemplu, valoarea contabilă a fondului comercial la data achiziţiei entităţii-fiică constituie 80 000 lei (800 000 lei – 900 000 lei x 0,8), iar la data raportării – 72 000 lei [80 000 lei - 80 000 lei : (5 ani x 12 luni) x 6 luni].

Interesele care nu controlează la data achiziţiei entităţii-fiică constituie 180 000 lei [(1 – 0, 8) x 900 000 lei].

Profitul net al entităţii-fiică ”B” s-a majorat de la data achiziţiei pînă la data raportării cu 150 000 lei (250 000 lei – 100 000 lei), din care 120 000 lei (150 000 lei x 0,8) se atribuie entităţii-mamă şi 30 000 lei [150 000 x (1 – 0, 8)] revin intereselor care nu controlează.

Pentru a determina profitul net al grupului la data raportării se efectuează calculul prezentat în tabelul 7.

Tabelul 7

**Calculul profitului net al grupului la 31.12.201X**

|  |  |
| --- | --- |
| **Indicatori** | **Suma, lei** |
| Profitul net al entităţii-mamă la data raportării | 900 000 |
| Partea entităţii-mamă în majorarea profitului net al entităţii-fiică după achiziţie (150 000 lei x 80%) | 120 000 |
| Partea fondului comercial decontată la cheltuieli curente după achiziţie  [80 000 lei : (5 ani x 12 luni) x 6 luni] | (8 000) |
| Profitul net al grupului la data raportării  (900 000 lei + 120 000 lei – 8 000 lei) | 1 012 000 |

Astfel, profitul net al gupului la 31.12.201X este cu 112 000 lei (1 012 000 lei – 900 000 lei) mai mare decît profitul net al entităţii-mamă la aceeaşi dată.

Interesele care nu controlează la data raportării constituie în cazul dat 210 000 lei (180 000 lei + 30 000 lei)].

Informaţiile din col.5 a tabelului 6 se prezintă în bilanţul consolidat.

**32.** La întocmirea bilanţului consolidat se elimină reciproc soldurile elementelor bilanţului aferente tranzacţiilor (operaţiunilor) dintre entităţile grupului, în special:

1. creanţele şi datoriile reciproce între entităţile grupului;
2. profiturile sau pierderile aferente operaţiunilor în interiorul grupului, care sînt recunoscute în active;
3. dividendele calculate între entităţile grupului.

***Exemplul 8.*** *Entitatea ”A” deţine 100% din capitalul social al entităţii ”B” din data constituirii acesteia. În cursul anului 201X au fost efectuate următoarele operaţiuni în interiorul grupului:*

*- în mai entitatea-mamă a acordat entităţii-fiică un împrumut fără dobîndă pe un termen de 3 ani în sumă de 120 000 mii lei;*

*- în iunie entitatea-fiică a calculat dividende entităţii-mamă în sumă de 70 000 lei din profitul anului 201X-1;*

*- în octombrie entitatea-mamă a vîndut entităţii-fiică o partidă de mărfuri cu plata amînată la preţul de 48 000 lei (inclusiv TVA 20%). Mărfurile în aceeaşi perioadă de gestiune au fost vîndute totalmente de către entitatea-fiică cumpărătorilor din afara grupului. Pînă la sfîrşitul 201X entitatea-fiică a achitat doar 70% din datoria faţă de entitatea-mamă pentru mărfurile achiziţionate;*

*- în decembrie entitatea-mamă a vîndut entităţii-fiică o partidă de mărfuri cu achitarea imediată la preţul de 60 000 lei (inclusiv TVA 20%), valoarea contabilă a mărfurilor fiind de 30 000 lei. Pînă la sfîrşitul anului aceasta partidă de mărfuri nu a fost vîndută de către entitatea-fiică.*

*Informaţiile din bilanţurile individuale ale entităţii-mamă şi ale entităţii-fiică la 31.12.201X sînt prezentate în col.2 şi 3 din tabelul 8.*

Tabelul 8

**Informaţii din bilanţurile individuale şi bilanţul consolidat la 31.12.201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Elemente bilanţiere** | **Elementele bilanţurilor individuale ale** | | **Eliminări**  **(ajustări)**  **de consolidare** | **Elementele bilanţului consolidat** |
| **entităţii-mamă ”A”** | **entităţii-fiică ”B”** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Mijloace fixe | 3 900 000 | 1 700 000 |  | 5600 000 |
| Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate, inclusiv:  cotă de participaţie  împrumut acordat | 800 000  120 000 |  | (800 000)  (120 000) |  |
| Mărfuri | 830 000 | 85 000 | (20 000) | 895 000 |
| Creanţe comerciale | 435600 | 515 000 |  | 950 600 |
| Creanţe ale părţilor afiliate | 14 400 |  | (14 400) |  |
| **Total active** | **6 100 000** | **2 300 000** | **(954 400)** | **7 445 600** |
| Capital social înregistrat | 2 000 000 | 800 000 | (800 000) | 2 000 000 |
| Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi | 100 000 | 200 000 | 70 000 | 370 000 |
| Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune | 900 000 | 50 000 | (70 000)  (20 000) | 860 000 |
| Împrumuturi pe termen lung |  | 120 000 | (120 000) |  |
| Datorii comerciale curente | 3 100 000 | 1 115600 |  | 4 215 600 |
| Datorii curente faţă de părţile afiliate |  | 14 400 | (14 400) |  |
| **Total pasive** | **6 100 000** | **2 300 000** | **(954 400)** | **7 445 600** |

În cazul dat, la întocmirea bilanţului consolidat se efectuează următoarele eliminări:

* se exclud reciproc suma împrumutului acordat de entitate-mamă entităţii-fiică şi, totodată, suma împrumutului primit de entitatea-fiică de la entitatea-mamă;
* suma dividendelor calculate de entitatea-fiică pentru entitatea-mamă se exclude din profitul net al perioadei de gestiune şi, totodată, se include în profitul nerepartizat al anilor precedenţi;
* se elimină reciproc soldurile creanţei şi datoriei comerciale de încasat/achitat în sumă de 14 400 lei [(48 000 lei x (100% - 70%)] pentru vînzarea mărfurilor intragrup în luna octombrie;
* profitul intern nerealizat în suma de 20 000 lei [60 000 lei – (60 000 lei : 6) – 30 000 lei] aferent vînzarii mărfurilor intragrup în luna octombrie se exclude din profitul net al perioadei de gestiune şi, totodată, din valoarea mărfurilor.

Informaţiile din col.5 a tabelului 8 se prezintă în bilanţul consolidat.

**33.** Dacă după data obţinerii controlului asupra entităţii-fiică se modifică cota-parte aferentă entităţii-mamă cu păstrarea controlului asupra entităţii-fiică, în bilanţul consolidat se ajustează (se majorează sau se diminuează) valorile contabile ale intereselor care controlează şi ale celor care nu controlează. Orice diferenţă dintre suma ajustării intereselor care nu controlează şi costul de achiziţie (de vînzare) a părţii în capitalul entităţii-fiică se atribuie părţii capitalului care revine entităţii-mamă.

***Exemplul 9.*** *Entitatea ”A” deţine 70% din capitalul social al entităţii ”B”. La 01.01.201X profitul nerepartizat al entităţii ”B” a constituit 500 000 lei. La 30.06.201X entitatea-mamă a procurat suplimentar 10% în capitalul entităţii-fiică ”B”, costul de procurare fiind de 80 000 lei. La data achiziţiei profitul entităţii ”B” a alcătuit 584 000 lei, iar la 31.12.201X – 670 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, la întocmirea bilanţului consolidat se determină:

* profitul entităţii-fiică ”B” revenit intereselor care nu controlează la 01.01.201X în sumă de 150 000 lei (500 000 lei x 0,3);
* modificarea (creşterea) profitului entităţii-fiică ”B” revenit intereselor care nu controlează de la 01.01.201X pînă la 30.06.201X în sumă de 25 200 lei [(584 000 lei – 500 000 lei) x 0,3];
* profitul entităţii-fiică ”B” atribuit intereselor care nu controlează la 30.06.201X egal pînă la efectuarea tranzacţiei cu 175 200 lei (584 000 lei x 0,3) iar după efectuarea tranzacţiei – cu 116 800 lei (584 000 lei x 0,2);
* ajustarea (diminuarea) intereselor care nu controlează în rezultatul tranzacţiei cu 58 400 lei (116 800 lei – 175 200 lei);
* modificarea (creşterea) profitului entităţii-fiică ”B” revenit intereselor care nu controlează de la 30.06.201X pînă la 31.12.201X în sumă de 17 200 lei [(670 000 lei – 584 000 lei) x 0,2];
* modificarea (creşterea) profitului entităţii-fiică ”B” revenit intereselor care nu controlează în 201X egal cu 42 400 lei (25 200 lei + 17 200 lei);
* profitul entităţii-fiică ”B” revenit intereselor care nu controlează la 31.12.201X în sumă de 134 000 lei (150 000 lei + 42 400 lei – 58 400 lei).

În cazul dat diferenţa de 22 000 lei dintre ajustarea intereselor care nu controlează în rezultatul tranzacţiei (58 400 lei) şi costul de procurare a 10% suplimentare în capitalul entităţii-fiică ”B” (80 000 lei) va diminua profitul entităţii-fiică ce revine entităţii-mamă.

**34.** Dacă orice entitate din grupul supus consolidării are entităţi asociate, atunci la întocmirea bilanţului consolidat se pun în echivalenţă investiţiile în entităţi asociate în modul următor:

1. din activele grupului se exclude investiţia în entitatea asociată;
2. în activele grupului se include un element separat ”Investiţii financiare puse în echivalenţă” care se determină ca activele nete ale entităţii asociate la data raportării înmulţite cu cota-parte aferentă grupului în capitalul entității asociate;
3. dacă la data achiziţiei entităţii asociate a fost format fondul comercial (ca diferenţa între valoarea contabilă a investiţiei în entitatea asociată şi valoarea părţii aferente grupului din activele nete ale entităţii asociate), atunci valoarea investiţiilor puse în echivalenţă se majorează cu valoarea contabilă a fondului comercial pozitiv sau se diminuează cu valoarea contabilă a fondului comercial negativ la data raportării (cu scăderea sumelor decontate şi pierderilor din deprecieri recunoscute);
4. în elementele componente ale capitalului propriu al grupei se includ părţile aferente grupului din modificarea profitului nerepartizat (pierderii neacoperite) şi rezervelor entităţii asociate de la data achiziţiei pînă la data raportării.

***Exemplul 10.*** *Entitatea ”A” la 31.03.201X a procurat 30% din capitalul social al entităţii ”C”. Costul de procurare este de 280 000 lei. La data achiziţiei valoarea justă a activelor nete ale entităţii ”C” a alcătuit 900 000 lei, profitul net – 100 000 lei. Conform politicilor contabile ale entităţii-mamă, fondul comercial se decontează liniar în 5 ani. Informaţiile din bilanţul consolidat al entităţii ”A” (pînă la punerea în echivalenţă a investiţiilor în entitatea asociată) şi bilanţul individual al entităţii ”C” la 31.12.201X sînt prezentate în col.2 şi 3 din tabelul 9.*

Tabelul 9

**Informaţii din bilanţurile entităţilor ”A” şi ”C” la 31.12.201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Elemente bilanţiere** | **Elementele bilanţului consolidat al entităţii ”A” pînă la punerea în echivalenţă** | **Bilanţul individual al entităţii asociate ”C”** | **Eliminări**  **(ajustări)**  **de punere în echivalenţă** | **Elementele bilanţului consolidat al entităţii ”A” după punerea în echivalenţă** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 4** |
| Mijloace fixe | 3 900 000 | 1 700 000 |  | 3 900 000 |
| Investiţii financiare pe termen lung în părţi neafiliate | 280 000 |  | (280 000) |  |
| Investiţii puse în echivalenţă |  |  | 323 500 | 323 500 |
| Active circulante | 1 920 000 | 600 000 |  | 1 920 000 |
| **Total active** | **6 100 000** | **2 300 000** | **43500** | **6143500** |
| Capital social înregistrat | 2 000 000 | 800 000 |  | 2 000 000 |
| Profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al anilor precedenţi | 100 000 |  |  | 100 000 |
| Profit net (pierderea netă) al perioadei de gestiune | 900 000 | 250 000 | 45 000  (1 500) | 943500 |
| Datorii | 3 100 000 | 1 250 000 |  | 3 100 000 |
| **Total pasive** | **6 100 000** | **2 300 000** | **43500** | **6 143 500** |

În baza datelor din exemplu,valoarea contabilă a fondului comercial la data achiziţiei cotei din capitalul entităţii asociate ”C” constituie 10 000 lei (280 000 lei – 900 000 lei x 0,3), iar la data raportării – 8 500 lei [10 000 lei - 10 000 lei : (5 ani x 12 luni) x 9 luni].

Valoarea investiţiei puse în echivalenţă va fi egală cu 323 500 lei [(2 300 000 lei – 1 250 000 lei) x 0,3 + 8 500 lei].

Modificarea profitului entităţii asociate ”C” în perioada după achiziţie alcătuieşte 150 000 lei (250 000 lei – 100 000 lei) din care grupului revine suma de 45 000 lei (150 000 lei x 0,3). Plus la aceasta profitul grupului se diminuează cu decontarea fondului comercial în sumă de 1 500 lei [10 000 lei : (5 ani x 12 luni) x 9 luni].

*Modul de întocmire a bilanţului consolidat*

**35.** În rîndurile bilanţului consolidat se prezintă valoarea totală (cumulativă) a elementelor similare din bilanţurile individuale ale entităţilor grupului, ţinînd cont de ajustările specifice provenite din efectuarea etapelor de consolidare, ale căror conţinut este expus în pct.20-34 din prezentul standard.

**36.** În rîndul 030 ”Fond comercial” se indică valoarea contabilă a fondului comercial determinată potrivit pct.26-28 din prezentul standard. Valoarea contabilă a fondului comercial pozitiv se indică în mod obişnuit (fără paranteze), valoarea contabilă a fondului comercial negativ – cu semnul minus (între paranteze). În cazul în care fondul comercial aferent deţinerii controlului asupra unei entităţi-fiică are o valoare pozitivă, iar asupra altei entităţi-fiică – o valoare negativă, atunci la prezentarea fondului comercial în bilanţul consolidat se indică suma algebrică a acestor valori.

**37.** În rîndurile 150 ”Investiţii financiare pe termen lung puse în echivalenţă” şi 400 ”Investiţii financiare curente puse în echivalenţă” se reflectă valoarea echivalentă a investiţiilor grupului în entităţi asociate, determinată conform pct.34 din prezentul standard.

**38.** În rîndul 580 ”Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” se înscrie suma profitului net (pierderii nete – între paranteze) al perioadei de gestiune, care s-a determinat în situaţia consolidată de profit şi pierdere.

**39.** În rîndul 630 ”Diferenţe de curs valutar din conversie” se indică valoarea totală a diferenţelor din recalcularea elementelor situaţiilor financiare ale entităţilor-fiice din străinătate în monedă naţională potrivit pct.20 din prezentul standard. Valoarea diferenţelor pozitive se prezintă în mod obişnuit (fără paranteze), celor negative – cu semnul minus (între paranteze).

**40.** În rîndul 640 ”Interese care nu controlează” se prezintă valoarea părţii capitalului grupului (entităţilor-fiice) care revine altor proprietari decît proprietarii entităţii-mamă, determinată conform   
pct.29-31 din prezentul standard.

***Situaţia consolidată de profit şi pierdere***

*Generalităţi*

**41.** Situaţia consolidată de profit şi pierdere caracterizează performanţa financiară a grupului pentru perioada de gestiune şi prezintă informaţii privind veniturile, cheltuielile, rezultatele financiare şi alte elemente ale rezultatului global ale entităţii-mamă şi entităţilor-fiice, incluse în consolidare.

**42.** Situaţia consolidată de profit şi pierdere se întocmeşte în baza situaţiilor de profit şi pierdere individuale ale entităţii-mamă şi ale entităţilor-fiice şi conţine 2 secţiuni:

1. profit şi pierdere;
2. alte elemente ale rezultatului global.

**43.** Secţiunea ”Profit şi pierdere” conţine informaţii privind veniturile, cheltuielile şi rezultatele financiare consolidate ale grupului. Suplimentar la indicatorii situaţiei de profit şi pierdere individuale, secţiunea ”Profit şi pierdere” prezintă informaţii privind cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun.

**44.** Secţiunea ”Alte elemente ale rezultatului global” conţine informaţii privind elementele care:

1. vor fi prezentate ulterior în secţiunea de profit şi pierdere, atunci cînd vor îndeplini anumite condiţii;
2. nu vor fi prezentate ulterior în situaţia de profit şi pierdere;

**45.** Alte elemente ale rezultatului global includ:

1. diferenţe din conversia în monedă naţională a elementelor din situaţiile finanicare a entităţilor-fiice din străinatate;
2. alte elemente ale rezultatului global (de exemplu: surplusul de reevaluare a imobilizărilor corporale, prime de capital aferent aporturilor proprietarilor în capitalul social).

**46.** Situaţia consolidată de profit şi pierdere include suplimentar informaţii privind alocarea profitului sau pierderii şi a altor elemente ale rezultatului global aferente perioadei de gestiune, precum:

1) profitul sau pierderea aferent(ă) perioadei de gestiune care se atribuie:

1. proprietarilor entităţii-mamă, şi
2. intereselor care nu controlează;

2) rezultatul global aferent perioadei de gestiune care se atribuie:

1. proprietarilor entităţii-mamă, şi
2. intereselor care nu controlează.

**47.** Situaţia consolidată de profit şi pierde se întocmeşte conform formatului prezentat în anexa 2.

*Etapele de consolidare a situaţiei de profit şi pierdere*

**48.** Întocmirea situaţiei consolidate de profit şi pierdere include următoarele etape:

1. conversia elementelor din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale entităţilor-fiice din străinătate în monedă naţională (pct.49-50 din prezentul standard);
2. însumarea elementelor similare din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale entităţilor incluse în consolidare;
3. eliminarea veniturilor şi cheltuielilor aferente tranzacţiilor dintre entităţile incluse în consolidare (pct.52 din prezentul standard);
4. eliminarea profiturilor şi pierderilor nerealizate de la achiziţiile de active între entităţile grupului, care la data raportării sunt incluse în valoarea contabilă a activelor (pct.53 din prezentul standard);
5. eliminarea reciprocă a dividendelor calculate între entităţile grupului, şi prezentarea dividendelor calculate de entitatea-mamă entităţilor din afara grupului (pct.54 din prezentul standard);
6. calcularea sumei decontate şi a pierderilor din depreciere a fondului comercial;
7. calcularea cotei-părţi a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun (pct.55 din prezentul standard);
8. atribuirea profitului net (pierderii nete) şi rezultatului global aferent perioadei de gestiune proprietarilor entităţii-mamă şi intereselor care nu controlează (pct.56 din prezentul standard);
9. completarea formatului situaţiei consolidate de profit şi pierdere.

**49.** La întocmirea situaţiei consolidate de profit şi pierdere, elementele din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale entităţilor incluse în consolidare din străinătate se recalculează în monedă naţională prin aplicarea cursului oficial mediu pentru perioada de gestiune.

**50.** Diferenţele de la conversia în monedă naţională se prezintă ca element separat în bilanţul consolidat şi în secţiunea ”Alte elemente ale rezultatului global” din situaţia consolidată de profit şi pierdere.

***Exemplul 11.*** *Entitatea ”A” deţine de la data fondării 100% din capitalul social al entităţii ”S” cu sediul în România. Entitatea ”S” a fost înregistrată la 01.02.201X cu capital social în mărime de 5 000 lei româneşti. Informaţiile din situaţia de profit şi pierdere a entităţii ”S” pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în col.2 din tabelul 10. Cursul oficial mediu pentru perioada 01.02.201X – 31.12.201X este de 4,50 MDL/RON.*

Tabelul 10

**Conversia situaţiei de profit şi pierdere a entităţii ”S” la 31.12.201X**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Suma în lei românești** | **Cursul de schimb** | **Suma în lei moldovenești** |
| **1** | **2** | **3** | **4 = 2 x 3** |
| Venituri din vînzări | 30 000 | 4,50 | 135 000 |
| Costul vînzărilor | 20 000 | 4,50 | 90 000 |
| Profit brut | **10 000** |  | **45 000** |
| Alte cheltuieli din activitatea operaţională | 3 000 | 4,50 | 13 500 |
| **Profit (pierdere) pînă la impozitare** | **7 000** |  | **31 500** |
| Cheltuieli privind impozitul pe venit | 1 500 | 4,50 | 6 750 |
| **Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune** | **5 500** |  | **24 750** |

În baza datelor din exemplu, elementele situaţiei de profit şi pierdere a entităţii ”S” în lei românești sunt convertite în lei moldovenești prin utilizarea cursului oficial mediu de 4,50 MDL/RON. Suma profitului net în mărime de 24 750 lei se va lua în calcul la determinarea diferenţei din conversie conform pct.50.

**51.** În situaţia consolidată de profit şi pierdere elementele similare de venituri şi cheltuieli din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale entităţii-mamă şi ale entităţilor-fiice se sumează.

**52.** Veniturile, cheltuielile și rezultatele(profitul şi pierderile) generate de tranzacţiile dintre entităţile incluse în consolidare sunt eliminate la întocmirea situaţiei consolidate de profit şi pierdere.

***Exemplul 12.*** *Pe parcursul perioadei de gestiune 201X, entitatea-mamă ”A” a vîndut entităţii-fiice ”S” mărfuri în valoare de 240 000 lei, inclusiv TVA 20%. Costul de achiziţie a mărfurilor de către entitatea-mamă este de 180 000 lei, inclusiv TVA 20%. Entitatea ”S” a vîndut la rîndul său aceste mărfuri unei entităţi terţe, din afara grupului, la preţul de 300 000 lei inclusiv TVA 20%. Pîna la sfîrşitul perioadei de gestiune entitatea-fiică ”S” a achitat integral datoria pentru mărfurile vîndute de entitatea-mamă ”A”. Informaţiile din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale celor două entităţi pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în col.2 şi 3 din tabelul 11.*

Tabelul 11

**Informaţii din situaţiile de profit şi pierdere individuale şi consolidate pe perioada de gestiune 201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Elementele din situaţiile de profit şi pierdere individuale** | | **Eliminări de consolidare** | **Elementele din situaţia consolidată de profit şi pierdere** |
| **Entitatea ”A”** | **Entitatea ”S”** |  |  |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Venituri din vînzări | 5 000 000 | 1 000 000 | (200 000) | 5 800 000 |
| Costul vînzărilor | 2 900 000 | 600 000 | (150 000) | 3 350 000 |
| **Profit brut** | **2 100 000** | **400 000** |  | **2 450 000** |
| Alte cheltuieli din activitatea operaţională | 1 700 000 | 320 000 |  | 2 020 000 |
| **Profit (pierdere) pînă la impozitare** | **400 000** | **80 000** |  | **430 000** |
| Cheltuieli privind impozitul pe venit | 130 000 | 25 000 |  | 155 000 |
| **Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune** | **270 000** | **55 000** |  | **275 000** |

În baza datelor din exemplu, veniturile din vînzarea mărfurilor în mărime de 200 000 lei (240 000 lei – 20% TVA) şi costul de achiziţie a mărfurilor vîndute în mărime 150 000 lei (180 000 lei – 20% TVA) de entitatea-mamă către entitatea-fiică în perioada de gestiune sunt elimintate la întocmirea situaţiei consolidate de profit şi pierdere.

**53.** Profitul sau pierderea nerealizate ca urmare a tranzacţiilor efectuate între entităţile incluse în consolidare sunt eliminate la consolidarea situaţiilor de profit şi pierdere individuale. Eliminarea tranzacţiilor la consolidare vizează:

1. rezultatul aferent stocurilor iniţiale şi finale achiziţionate în cadrul grupului şi incluse în valoarea contabilă a stocurilor;
2. rezultatul generat de vînzarea de imobilizări corporale şi necorporale.

***Exemplul 13.*** *Entitatea ”A” deţine 80% din capitalul social al entităţii ”S” de la momentul înfiinţării acesteia. La 31.12.201X entitatea ”A” a vîndut mărfuri la cost de 90 000 lei către entitatea ”S”, înregistrînd venituri în sumă de 110 000 lei, fără TVA. Entitatea ”S” a primit şi a înregistrat bunurile în perioada următoare la 03.01.201X+1. Informaţii din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale entităţilor ”A” şi ”S” pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în tabelul 12.*

Tabelul 12

**Informaţii din situaţiile de profit şi pierdere individuale şi consolidată pe perioada de gestiune 201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Elementele din situaţiile de profit şi pierdere individuale** | | **Eliminări de consolidare** | **Elementele din situaţia consolidată de profit şi pierdere** |
| **Entitatea ”A”** | **Entitatea ”S”** |  |  |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Venituri din vînzări | 5 000 000 | 1 000 000 | (110 000) | 5 890 000 |
| Costul vînzărilor | 2 900 000 | 600 000 | (90 000) | 3 410 000 |
| Profit brut | 2 100 000 | 400 000 |  | 2 480 000 |
| Alte cheltuieli din activitatea operaţională | 1 700 000 | 320 000 |  | 2 020 000 |
| **Profit (pierdere) pînă la impozitare** | **400 000** | **80 000** |  | **460 000** |
| Cheltuieli privind impozitul pe venit | 130 000 | 25 000 |  | 155 000 |
| **Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune,** *atribuibil:* | **270 000** | **55 000** |  | **305 000** |
| Proprietarilor entităţii-mamă |  |  |  | **294 000** |
| Intereselor care nu controlează |  |  |  | **11 000** |

În baza datelor din exemplu, venitul din vînzări în mărime de 110 000 lei şi costul vînzărilor în sumă de 90 000 lei înregistrat de entitatea-mamă ”A” în trazacţia cu entitatea-fiică ”S” inclusă în consolidare, sunt eliminate în situaţia consolidată de profit şi pierdere.

Pentru a determina profitul net al grupului la data raportării se efectuează calculul prezentat în tabelul 13.

Tabelul 13

**Calcularea profitului net al grupului pe perioda de gestiune 201X**

(în lei)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Entitatea ”A”** | **Entitatea ”S”** |
| Profit net din situaţiile de profit şi pierdere individuale | 270 000 | 55 000 |
| Costul vînzărilor stocurilor vîndute în interiorul grupului şi nevîndute în afara grupului la sfîrşitulperiodei | 90 000 |  |
| Venituri din vînzări în interiorul grupului | (110 000) |  |
| Cota-parte a profitului net în entitatea ”S” | 44 000  (55 000 x 80%) |  |
| Profit net al Grupului | 294 000 |  |

În baza datelor din exemplu, profitul net al perioadei de gestiune atribuibil grupului constituie 294 000 lei (270 000 lei + 90 000 lei – 110 000 lei + 55 000 lei x 80%) şi este prezentat separat în situaţia consolidată de profit şi pierdere.

***Exemplul 14.*** *Entităţile ”A” și ”S” fac parte din acelaş grup. La data de 15.01.201X entitatea-fiică ”S” a procurat de la o entitate terţă o imobilizare corporală în valoare de 500 000 lei (fără TVA), care la 31.12.201X a fost comercializată entităţii-mamă ”A” la suma de 600 000 lei (fără TVA). Suma amortizării acumulate la momentul vînzării constituie 25 000 lei. Informaţii din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale entităţilor ”A” şi ”S” pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în tabelul 14.*

Tabelul 14

**Informaţii din situaţiile de profit şi pierdere individuale şi consolidată pe perioada de gestiune 201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Elementele din situaţiile de profit şi pierdere individuale** | | **Eliminări de consolidare** | **Elementele din situaţia consolidată de profit şi pierdere** |
| **Entitatea ”A”** | **Entitatea ”S”** |  |  |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Venituri din vînzări | 4 000 000 | 1 000 000 |  | 5 000 000 |
| Costul vînzărilor | 2 900 000 | 600 000 |  | 3 500 000 |
| **Profit brut** | **1 100 000** | **400 000** |  | **1500 000** |
| Venituri din alte activităţi | 1 700 000 | 600 000 | (600 000) | 1 700 000 |
| Cheltuieli ale altor activităţi | 200 000 | 475 000 | (475 000) | 200 000 |
| **Profit (pierdere) pînă la impozitare** | **2 600 000** | **525 000** |  | **3 000 000** |
| Cheltuieli privind impozitul pe venit | 500 000 | 125 000 |  | 625 000 |
| **Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune** | **2 100 000** | **400 000** |  | **2 375 000** |

În baza datelor din exemplu, venitul înregistrat de la vînzarea imobilizării corporale în mărime de 600 000 lei şi cheltuielile aferente ieşirii acesteia în sumă de 475 000 lei (500 000 lei – 25 000 lei), înregistrate de entitatea-fiică ”S” sunt eliminate la consolidarea situaţiilor de profit şi pierdere.

**54.** Dividendele calculate între entităţile grupului la consolidare:

1) se elimină pentru entităţilor incluse în consolidare;

2) nu se elimină pentru entităţile neincluse în consolidare.

***Exemplul 15.*** *Entitatea ”A” deţine 100% din capitalul social al entităţii ”S” din data constituirii acesteia şi 15% din capitalul social al entităţii ”N”. În cursul perioadei de gestiune 201X entitatea-fiică ”S” a calculat dividende entităţii-mamă în mărime de 70 000 lei din profitul anului 201X-1 şi entitatea ”N” a calculat dividende în sumă de 100 000 lei. Informaţii din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale entităţilor ”A” şi ”S” pe perioada de gestiune 201X sînt prezentate în tabelul 15.*

Tabelul 15

**Informaţii din situaţiile de profit şi pierdere individuale şi consolidată pe perioada de gestiune 201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Elementele din situaţiile de profit şi pierdere individuale** | | **Eliminări de consolidare** | **Elementele din situaţia consolidată de profit şi pierdere** |
| **Entitatea ”A”** | **Entitatea ”S”** |  |  |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5 = 2 + 3 + 4** |
| Venituri din vînzări | 4 000 000 | 1 000 000 |  | 5 000 000 |
| Costul vînzărilor | 2 900 000 | 600 000 |  | 3 500 000 |
| **Profit brut** | **1 100 000** | **400 000** |  | **1 500 000** |
| Venituri din alte activităţi | 170000 | 200 000 | (70 000) | 300 000 |
| Cheltuieli ale altor activităţi | 100 000 | 100 000 |  | 200 000 |
| **Profit (pierdere) pînă la impozitare** | **1 170 000** | **500 000** |  | **1 600 000** |
| Cheltuieli privind impozitul pe venit | 170 000 | 80 000 |  | 250 000 |
| **Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune** | **1 000 000** | **420 000** |  | **1350 000** |

În baza datelor din exemplu, la întocmirea situaţiei consolidate de profit şi pierdere se corectează veniturile din alte activităţi prin eliminarea totală a dividendelor calculate în mărime de 70 000 lei de entitatea-fiică ”S” în favoarea entităţii-mamă ”A”. Dividendele calculate de entitatea ”N” în mărime de 100 000 lei sînt consolidate, deoarece entitatea ”N” nu este parte a grupului.

**55.** Partea de profit sau pierdere a entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun, atribuibilă interesului de participare în aceste entităţi, este prezentată separat în situaţia consolidată de profit şi pierdere, la indicatorul ”Cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun”. Acest indicator se determină prin metoda punerii în echivalenţă, prin înmulţirea cotei-părţi deţinute în entităţile asociate şi entităţile controlate în comun cu profitul net (pierderea netă) atribuibil entităţii incluse în consolidare.

***Exemplul 16.*** *Entitatea ”A” deţine 25% din capitalul social al entităţii ”C” şi de la momentul înregistrării acesteia exercită o influenţă semnificativă. Pe parcursul perioadei de gestiune entitatea ”S” a înregistrat profit net în mărime de 500 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, la întocmirea situaţiei consolidate de profit şi pierdere a entităţii ”A”, se va consolida numai profitul în mărimea cotei-părţi deţinute în entitatea ”C” în sumă de 125 000 lei (500 000 lei x 25%). Această sumă se prezintă separat la elementul ”Cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun”.

**56.** Suma profitului sau pierderii şi a rezultatului global atribuibile acţiunilor sau cotelor de participare deţinute de alte persoane decît entităţile incluse în consolidare, se prezintă separat în situaţia consolidată de profit şi pierdere în rîndurile 152 şi 182 ”Intereselor care nu controlează”.

*Modul de întocmire a situaţiei consolidate de profit şi pierdere*

**57.** În rîndurile situaţiei consolidate de profit şi pierdere se prezintă valoarea cumulativă a elementelor care se determină în mod similar cu indicatorii situaţiilor de profit şi pierdere individuale ale entităţilor incluse în consolidare, ţinînd cont de cotele-părţi ale entităţii-mamă şi ajustările specifice provenite din efectuarea etapelor de consolidare, în modul expus în pct.41-56 din prezentul standard.

**58.** În rîndul 110 ”Cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun” se indică suma profitului sau pierderii în entitătile asociate şi entităţile controlate în comun determinat conform pct.55.

**59.** În rîndul 120 ”Rezultatul din alte activităţi: profit (pierdere)” se reflectă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile din alte activităţi din perioada de gestiune şi se sumează cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun prin relaţia: rd.090 – rd.100 + rd.110.

**60.** În rîndul 151 ”Proprietarilor entităţii-mamă” se reflectă profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune atribuibilă proprietarilor care controlează grupul determinat ca produsul dintre profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune şi cota de participare a propietarilor care controlează grupul.

**61.** În rîndul 152 ”Intereselor care nu controlează” se prezintă profitul net (pierderea netă) al perioadei de gestiune atribuibilă părţilor entităţilor-fiice care revine altor proprietari decît proprietarilor entităţii-mamă, determinat prin înmulţirea cotelor-părţi ale intereselor care nu controlează grupul la valoarea profitului net (pierderea netă) al perioadei de gestiune.

**62.** În rîndul 160 ”Elemente care pot fi ulterior prezentate în situaţia de profit şi pierdere” se reflectă valoarea elementelor care pot fi prezentate în situaţia de profit şi pierdere, atunci cînd vor fi indeplinite condiţiile de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor.

**63.** În rîndul 161 ”Diferenţe de curs valutar din conversie” se prezintă suma diferenţei de conversie în monedă naţională a elementelor din situaţiile de profit şi pierdere individuale ale entităţilor-fiice din străinătate.

**64.** În rîndul 162 ”Alte elemente” se reflectă valoarea altor elemente care produc modificări în capitalul propriu şi ulterior vor fi prezentate în situaţia de profit şi pierdere, atunci cînd vor fi îndeplinite condiţiile de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor.

**65.** În rîndul 170 ”Elemente care nu vor fi prezentate în situaţia de profit şi pierdere” se prezintă elementele rezultatului global care produc modificări în capitalul propriu pe parcursul perioadei de gestiune şi nu vor fi prezentate în situaţia de profit şi pierdere.

**66.** În rîndul 171 ”Surplus din reevaluarea imobilizărilor corporale” se reflectă surplusul de reevaluare a imobilizărilor corporale recunoscut pe parcursul perioadei de gestiune şi în capitalul propriu.

**67.** În rîndul 172 ”Alte elemente” se reflectă valoarea altor elemente care produc modificări în capitalul propriu şi nu vor fi prezentate în situaţia de profit şi pierdere.

**68.** În rîndul 180 ”Rezultatul global al perioadei de gestiune” se indică valoarea tuturor elementelor rezultatului global determinat prin relaţia: rd.150 + rd.160+ rd.170.

**69.** În rîndul 181 ”Proprietarilor entităţii-mamă” se reflectă rezultatul global al perioadei de gestiune atribuibilă proprietarilor grupului determinat ca produsul dintre rezultatul global net al perioadei de gestiune şi cota de participare a propietarilor care controlează grupul.

**70.** În rîndul 182 ”Intereselor care nu controlează” se prezintă rezultatul global al perioadei de gestiune atribuibilă părţilor entităţilor-fiice care revine altor proprietari decît proprietarilor entităţii-mamă, determinat prin înmulţirea cotelor-părţi ale intereselor care nu controlează grupul la valoarea rezultatului global al perioadei de gestiune.

***Situaţia consolidată a modificărilor capitalului propriu***

*Generalităţi*

**71.** Situaţia consolidată a modificărilor capitalului propriu caracterizează soldurile şi modificările elementelor capitalului propriu ale grupului şi prezintă informaţii privind capitalul social, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare, alte elemente ale capitalului propriu, diferenţele de curs valutar din conversie ale entităţii-mamă şi entităţilor-fiice incluse în consolidare, precum şi interesele care nu controlează.

**72.** Situaţia consolidată a modificărilor capitalului propriu se întocmeşte în baza situaţiilor modificărilor capitalului propriu individuale ale entităţilor incluse în consolidare, precum şi a informaţiilor din bilanţul consolidat şi situaţia consolidată de profit şi pierdere.

**73.** În situaţia consolidată a modificărilor capitalului propriu pentru fiecare element se indică soldul la începutul perioadei de gestiune, majorările şi diminuările pe parcursul perioadei şi soldul la sfîrşitul perioadei de gestiune, care se determină prin relaţia:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Sold la sfîrşitul perioadei de gestiune | = | Sold la începutul perioadei de gestiune | + | Majorările | – | Diminuările |

**74.** Soldurile la începutul perioadei de gestiune aferente corecţiilor rezultatelor anilor precedenţi, profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune şi profitului utilizat al perioadei de gestiune întotdeauna sînt egale cu zero, ca urmare a reformării bilanţurilor individuale ale entităţilor incluse în consolidare pentru perioada de gestiune precedentă.

**75.** În situaţia consolidată a modificărilor capitalului propriu elementele atribuibile proprietarilor entităţii-mamă şi intereselor care nu controlează se prezintă separat.

**76.** Situaţia consolidată a modificărilor capitalului propriu se întocmeşte conform formatului prezentat în anexa 3.

*Etape de consolidare a situaţiei modificărilor capitalului propriu*

**77.** Întocmirea situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu include următoarele etape:

1. conversia indicatorilor din situaţiile modificărilor capitalului propriu individuale ale entităţilor-fiice din străinătate în monedă naţională şi determinarea diferenţelor de curs valutar din conversie;
2. însumarea elementelor similare din situaţiile modificărilor capitalului propriu individuale ale entităţilor incluse în consolidare;
3. eliminarea modificărilor elementelor capitalului propriu ale entităţilor incluse în consolidare;
4. determinarea mărimei elementelor capitalului propriu atribuibile proprietarilor entităţii-mamă şi intereselor care nu controlează;
5. completarea formatului situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu.

**78.** La întocmirea situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu, elementele din situaţiile modificărilor capitalului propriu individuale ale entităţilor din străinătate, incluse în consolidare, se recalculează în monedă naţională în următorul mod:

1. soldurile elementelor capitalului propriu la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune se preiau din bilanţurile individuale după conversie;
2. majorările şi diminuările elementelor capitalului propriu se recalculează prin aplicarea cursului oficial mediu de schimb al leului moldovenesc pentru perioada de gestiune în modul prevăzut în pct.20 din prezentul standard.

**79.** La consolidarea elementelor situaţiilor modificărilor capitalului propriu individuale se elimină:

1. profiturile (pierderile) aferente operaţiunilor interne în cadrul grupului în modul prevăzut de pct.53 din prezentul standard;
2. dividendele calculate între entităţile grupului.

***Exemplul 17.*** *Entitatea ”A” deţine 100% din capitalul social al entităţii ”B”. În februarie 201X, adunarea generală a asociaţilor entităţii ”B” a repartizat dividende pe seama profitului anului 201X-1 în sumă totală de 280 000 lei care pînă la finele anului 201X nu au fost achitate.*

În baza datelor din exemplu, la întocmirea situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu pe 201X dividendele calculate în sumă totală de 280 000 lei vor fi luate în calcul la determinarea profitului nerepartizat al anilor precedenţi.

**80.** Mărimea elementelor capitalului propriu atribuibilă proprietarilor entităţii-mamă şi intereselor care nu controlează se determină în funcţie de cotele-părţi ale acestora în capitalurile sociale ale entităţilor-fiice, incluse în consolidare, ţinînd cont de soldurile elementelor capitalului propriu ale entităţilor-fiice la data procurării cotelor-părţi.

***Exemplu 18.*** *Entitatea ”A” deţine 80% din capitalul social al entităţii ”B”. Capitalul social al entităţii ”A” constituie 286 000 lei, iar al entităţii ”B” – 78 600 lei. La data procurării cotei în capitalul social al entităţii ”B”, profitul nerepartizat al anilor precedenţi al acesteia a constituit 16 000 lei.*

*Soldul la 01.01.201X a profitului entităţii ”A” constituie 198 800 lei, iar a profitului entităţii ”B” – 63 700 lei. În anul 201X entitatea ”A” a obţinut profit net în sumă de 58 200 lei, iar entitatea ”B” – 21 500 lei. Alte operaţiuni cu elementele cu capital propriu nu au fost înregistrate.*

Conform datelor din exemplu, la întocmirea situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu se calculează:

- profitul nerepartizat atribuibil proprietarilor entităţii ”A”:

la 01.01.201X – 151 100 lei [198 800 lei – (63 700 lei - 16 000 lei)];

pe anul 201X – 75 400 lei [(58 200 lei + 21 500 lei) – (21 500 lei x 20%);

la 31.12.201X – 226 500 lei (151 100 lei + 75 400 lei);

- interesele care nu controlează:

în capitalul social şi profitul entităţii ”B” la 01.01.201X – 28 460 lei [(78 600 lei + 63 700 lei) x 20%];

în profitul entităţii ”B” pe anul 201X – 4 300 lei (21 500 lei x 20%);

în capitalul social şi profitul entităţii ”B” la 31.12.201X – 32 760 lei (28 460 lei + 4 300 lei).

În baza calculelor efectuate în situaţia consolidată a modificărilor capitalului propriu se prezintă indicatorii calculaţi în tabelul 16.

Tabelul 16

**Calculul elementelor situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu**

(în lei)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Sold la începutul perioadei de gestiune** | **Majorări** | **Diminuări** | **Sold la sfîrşitul perioadei de gestiune** |
| Capital social | 286 000 |  |  | 286 000 |
| Profit nerepartizat | 151 100 | 75 400 |  | 226 500 |
| Capital propriu atribuibil proprietarilor entităţii-mamă | 437 100 | 75 400 |  | 512 500 |
| Interese care nu controlează | 28 460 | 4 300 |  | 32 760 |
| Total capital propriu | 465 560 | 79 700 |  | 545 260 |

*Modul de întocmire a situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu*

**81.** În rîndurile situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu se prezintă valoarea cumulativă a elementelor care se determină în mod similar cu indicatorii situaţiilor modificărilor capitalului propriu individuale ale entităţilor incluse în consolidare, ţinînd cont de cotele-părţi ale entităţii-mamă şi ajustările specifice provenite din efectuarea etapelor de consolidare, în modul expus în pct.79-80 din prezentul standard.

**82.** În rîndul 180 ”Diferenţe de curs valutar din conversie” se indică valoarea totală a soldurilor şi modificărilor aferente diferenţelor din recalcularea elementelor situaţiilor financiare ale entităţilor-fiice din străinătate în monedă naţională.

**83.** În rîndul 190 ”Capitalul propriu atribuibil proprietarilor entităţii-mamă” se reflectă valoarea soldurilor şi modificărilor aferente cotelor-părţi ale proprietarilor entităţii-mamă determinată după relaţia: rd.050 + rd.060 + rd.100 + rd.150 + rd.160 + rd.170 + rd.180.

**84.** În rîndul 200 ”Interese care nu controlează” se prezintă valoarea soldurilor şi modificărilor aferente părţilor entităţilor-fiice în capitalul grupului care revine altor proprietari decît proprietarilor entităţii-mamă. Acest indicator se determină prin înmulţirea cotelor-părţi ale intereselor care nu controlează grupul la valoarea totală a soldurilor şi modificărilor elementelor capitalului propriu, determinată în modul expus în pct.80 din prezentul standard.

**85.** În rîndul 210 ”Total capital propriu” se reflectă valoarea totală a soldurilor şi modificărilor capitalului propriu, determinată după relaţia: rd.190 + rd.200.

**86.** Soldurile elementelor capitalului propriu la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune prezentate în rîndurile 050, 060, 100, 150, 160, 170, 180, 190, 200 şi 210 situaţiei consolidate a modificărilor capitalului propriu trebuie să fie identice soldurilor elementelor din rîndurile 500, 510, 550, 600, 610, 620, 630, 640, 650, 660 ale bilanţului consolidat.

***Situaţia consolidată a fluxurilor de numerar***

*Generalităţi*

**87.** Situaţia consolidată a fluxurilor de numerar caracterizează soldurile şi fluxurile de numerar ale grupului pentru perioada de gestiune.

**88.** Situaţia consolidată a fluxurilor de numerar se întocmeşte în baza situaţiilor fluxurilor de numerar individuale ale entităţilor incluse în consolidare.

**89.** Elementele situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar sînt prezentate separat pe activităţile: operaţională, de investiţii şi financiară, cu evidenţierea distinctă a diferenţelor de curs valutar şi diferenţelor de curs valutar din conversie.

**90.** Situaţia consolidată a fluxurilor de numerar se întocmeşte conform formatului prezentat în anexa 4.

*Etape de consolidare a situaţiei fluxurilor de numerar*

**91.** Întocmirea situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar include următoarele etape:

1. conversia indicatorilor din situaţiile fluxurilor de numerar individuale ale entităţilor-fiice din străinătate în monedă naţională şi determinarea diferenţelor de curs valutar din conversie;
2. însumarea elementelor similare din situaţiile fluxurilor de numerar individuale ale entităţilor incluse în consolidare;
3. eliminarea fluxurilor de numerar reciproce ale entităţilor incluse în consolidare;
4. determinarea fluxurilor de numerar din obţinerea/pierderea controlului asupra entităţilor-fiice şi din modificări ale participaţiilor care nu conduc la pierderea controlului;
5. completarea formatului situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar.

**92.** La întocmirea situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar, elementele din situaţiile fluxurilor de numerar individuale ale entităţilor-fiice din străinătate, incluse în consolidare, se recalculează în monedă naţională după cum urmează:

1. elementele de încasări şi plăţi de numerar se recalculează prin aplicarea cursului oficial mediu de schimb al leului moldovenesc pentru perioada de gestiune;
2. soldul de numerar la începutul perioadei de gestiune se recalculează prin aplicarea cursului oficial de schimb al leului moldovenesc la data raportării pentru perioada de gestiune precedentă;
3. soldul de numerar la sfîrşitul perioadei de gestiune se recalculează prin aplicarea cursului oficial de schimb al leului moldovenesc la data raportării.

**93.** Diferenţele de curs valutar, reflectate în situaţia fluxurilor de numerar individuală a entităţii-fiice din străinătate, nu se recalculează în monedă naţională la consolidare şi nu se includ în situaţia consolidată a fluxurilor de numerar.

**94.** Diferenţele de curs valutar din conversie se determină, după recalcularea, în conformitate cu pct.92, a elementelor situaţiei fluxurilor de numerar individuale a entităţii-fiice din străinătate incluse în consolidare, ca soldul de numerar la sfîrşitul perioadei de gestiune minus soldul de numerar la începutul perioadei de gestiune minus fluxul net de numerar total. Această valoare se prezintă separat de fluxurile de numerar din activitatea operaţională, de investiţii şi financiară.

***Exemplul 19.*** *Entitatea ”A” deţine 70% din capitalul social al entităţii ”B” cu sediul în Grecia. Informaţiile din situaţia fluxurilor de numerar individuală a entităţii-fiică ”B” pentru perioada de gestiune 201X sunt prezentate în col.2 din tabelul 17. În urma conversiei situaţiei fluxurilor de numerar a entităţii ”B” au fost determinate diferenţele de curs valutar din conversie în sumă de 67 233 lei moldoveneşti.*

*Cursul oficial al leului moldovenesc a constituit:*

*- la 01.01.201X – 20,8895 MDL /EUR;*

*- cursul mediu de schimb pentru perioada de gestiune 201X – 20,9338 MDL /EUR;*

*- la 31.12.201X – 21,4858 MDL /EUR.*

Tabelul 17

**Conversia indicatorilor situaţiei fluxurilor de numerar a entităţii-fiică ”B” pentru perioada de gestiune 201X**

| **Indicatori** | **Suma în euro** | **Cursul de schimb** | **Suma în lei** |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4=2 x 3 |
| Fluxul net de numerar din activitatea operaţională | 150 000 | 20,9338 | 3 140 070 |
| Fluxul net de numerar din activitatea de investiţii | (35 000) | 20,9338 | (732 683) |
| Fluxul net de numerar din activitatea financiară | 12 100 | 20,9338 | 253 299 |
| Fluxul net de numerar total | 127 100 | 20,9338 | 2 660 686 |
| Diferenţe de curs valutar favorabile (nefavorabile) | (200) | X | X |
| Diferenţe de curs valutar din conversie | X | X | 67 233 |
| Soldul de numerar la începutul perioadei de gestiune | 2 300 | 20,8895 | 48 046 |
| Soldul de numerar la sfîrşitul perioadei de gestiune | 129 200 | 21,4858 | 2 775 965 |

În baza datelor din exemplu, diferenţele de curs valutar din conversie constituie 67 233 lei (2 775 965 lei - 48 046 lei - 2 660 686 lei).

**95.** În cazul în care plăţile şi încasările de numerar între entităţile incluse în consolidare au loc în perioade de gestiune diferite, la întocmirea situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar, valoarea fluxului de numerar al grupului se diminuează, iar soldul numerarului raportat de grup la finele perioadei de gestiune în care a avut loc transferul se majorează cu sumele corespunzătoare.

***Exemplul 20.*** *În 31.12.201X-1 entitatea-fiică**”B” a transferat 10 000 lei în beneficiul entităţii-mamă ”A” în contul achitării datoriei pentru marfa livrată. Entitatea ”A” a înregistrat în contul curent suma respectivă în data de 02.01.201X.*

În baza datelor din exemplu, în situaţia consolidată a fluxurilor de numerar pentru anul 201X, fluxul de numerar din activitatea operaţională se diminuează cu 10 000 lei şi se consideră că entitatea-mamă ”A” a încasat această sumă în anul 201X-1, cînd a fost făcut transferul de către entitatea-fiică ”B”. Soldul de numerar la începutul perioadei de gestiune în situaţia consolidată a fluxurilor de numerar pentru anul 201X se majorează 10 000 lei.

La întocmirea bilanţului consolidat la data de 31.12.201X, soldul creanţelor comerciale la începutul perioadei de gestiune se diminuează cu 10 000 lei.

La întocmirea situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar se consideră că tranzacţia de transfer/încasare a avut loc în totalitate în anul 201X-1, iar soldul numerarului la 01.01.201X include suma de 10 000 lei.

**96.** La consolidarea situaţiei fluxurilor de numerar, elementele similare de încasări şi plăţi din situaţiile fluxurilor de numerar individuale ale entităţilor incluse în consolidare se însumează.

**97.** La întocmirea situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar, încasările şi plăţile generate de tranzacţiile dintre entităţile incluse în consolidare se elimină şi se prezintă numai fluxurile de numerar din tranzacţiile cu entităţile din afara grupului.

***Exemplul 21.*** *Grupul este format din trei entităţi – entitatea-mamă ”A” şi entităţile-fiice ”B” şi ”C”. Entitatea-mamă deţine 100% în capitalul social al entităţilor-fiice. Toate entităţile incluse în consolidare sunt rezidente ale Republicii Moldova.*

*Pe parcursul perioadei de gestiune 201X au avut loc următoarele tranzacţii în interiorul grupului:*

*- entitatea-fiică ”B” a transferat entităţii-mamă ”A” numerar în contul achitării datoriei pentru marfa procurată în sumă de 100 000 lei;*

*- entitatea-fiică ”B” a plătit 130 200 lei entităţii-mamă ”A” în calitate de dobîndă pentru împrumutul acordat în perioada 201X-1. De asemenea, entitatea-fiică ”B” a rambursat în anul 201X 300 000 lei împrumut acordat în anul 201X-1 de către entitatea-mamă ”A”;*

*- în anul 201X entitatea-fiică ”B” a plătit dividende entităţii-mamă ”A” în sumă de   
200 000 lei;*

*- entitatea-mamă ”A” a transferat entităţii-fiică ”C” 1 200 000 lei în calitate de plată pentru serviciile prestate;*

*- entitatea-fiică ”C” a achitat entităţii-mamă ”A” 200 000 lei pentru utilajul procurat.*

*Informaţiile din situaţiile fluxurilor de numerar individuale ale entităţii-mamă ”A” şi ale entităţilor fiice ”B” şi ”C” sînt prezentate în col.2-4 din tabelul 18.*

Tabelul 18

**Informaţiile din situaţiile fluxurilor de numerar individuale şi consolidată   
pentru anul 201X**

(în lei)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | | **Elementele situaţiilor fluxurilor de numerar individuale ale** | | | | **Eliminări de consolidare aferente tranzacţiilor cu** | | **Elementele situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar** |
| entităţii-mamă ”A” | | entităţii-fiică ”B” | entităţii-fiică ”C” | entitatea ”B” | entitatea ”C” |
| 1 | | 2 | | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| *Fluxuri de numerar din activitatea operaţională* | | 85 456 200 | | 14 850 700 | 12 485 600 | (100 000) | (1 200 000) | 111 492 500 |
| Încasări din vînzări | |
| Plăţi pentru stocuri şi servicii procurate | | 67 240 100 | | 10 365 200 | 10 785 000 | (100 000) | (1 200 000) | 87 090 300 |
| Plăţi către angajaţi şi organe de asigurare socială şi medicală | | 15 230 400 | | 2 800 400 | 784 600 |  |  | 18 815 400 |
| Dobînzi plătite | | 401 500 | | 130 200 |  | (130 200) |  | 401 500 |
| Plata impozitului pe venit | | 1 500 000 | | 137 500 | 65 700 |  |  | 1 703 200 |
| Alte încasări | | 1 025 080 | | 58 450 | 44 860 |  |  | 1 128 390 |
| Alte plăţi | | 3 140 300 | | 308 710 | 60 200 |  |  | 3 509 210 |
| **Fluxul net de numerar din activitatea operaţională** | | **(1 031 020)** | | **1 167 140** | **834 960** | **X** | **X** | **1 101 280** |
| *Fluxuri de numerar din activitatea de investiţii* | | 3 100 300 | |  |  |  | (200 000) | 2 900 300 |
| Încasări din vînzarea activelor imobilizate | |
| Plăţi aferente intrărilor de active imobilizate | | 4 120 600 | |  | 200 000 |  | (200 000) | 4 120 600 |
| Dobînzi încasate | | 200 450 | |  |  | (130 200) |  | 70 250 |
| Dividende încasate | | 380 600 | |  |  | (200 000) |  | 180 600 |
| inclusiv: dividende încasate din străinătate |  | |  | |  |  |  |  |
| Alte încasări (plăţi) | 300 000 | |  | |  | (300 000) |  | 0 |
| **Fluxul net de numerar din activitatea de investiţii** | **(139 250)** | | **0** | | **(200 000)** | **X** | **X** | **(969 450)** |
| *Fluxuri de numerar din activitatea financiară* | 12 000 000 | |  | |  |  |  | 12 000 000 |
| Încasări sub formă de credite şi împrumuturi |
| Plăţi aferente rambursării creditelor şi împrumuturilor | 8 500 000 | | 300 000 | |  | (300 000) |  | 8 500 000 |
| Dividende plătite |  | | 200 000 | |  | (200 000) |  | 0 |
| inclusiv: dividende plătite nerezidenţilor |  | |  | |  |  |  |  |
| **Fluxul net de numerar din activitatea financiară** | **3 500 000** | | **(500 000)** | | **0** | **X** | **X** | **3 500 000** |
| **Fluxul net de numerar total** | **2 329 730** | | **667 140** | | **634 960** | **X** | **X** | **3 631 830** |
| Diferenţe de curs valutar favorabile (nefavorabile) | (110 200) | | (56 700) | | (154 600) |  |  | (321 500) |
| Diferenţe de curs valutar din conversie |  | |  | |  |  |  |  |
| **Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune** | **4 200 350** | | **120 600** | | **22 140** | **X** | **X** | **4 343 090** |
| **Sold de numerar la sfîrşitul perioadei de gestiune** | **6 419 880** | | **731 040** | | **502 500** | **X** | **X** | **7 653 420** |

În baza datelor din exemplu, se efectuează următoarele eliminări la consolidare:

- încasările din vânzări ale entităţii-mamă ”A” şi plăţile pentru stocuri şi servicii procurate ale entităţii-fiică ”B” se diminuează cu 100 000 lei;

- dobînzile plătite de entitatea-fiică ”B”, respectiv dobînzile încasate de entitatea-mamă ”A” se micşorează cu 130 200 lei;

- dividendele încasate de entitatea-mamă ”A” şi dividendele plătite de entitatea-fiică ”B” se micşorează cu 200 000 lei;

- plăţile aferente rambursării creditelor şi împrumuturilor, efectuate de entitatea-fiică ”B” şi alte încasări din activitatea de investiţii ale entităţii-mamă ”A” se diminuează cu 300 000 lei;

- încasările din vânzări ale entităţii-fiică ”C” şi plăţile pentru stocuri şi servicii procurate ale entităţii-mamă ”A” se diminuează cu 1 200 000 lei;

- încasările din vînzarea activelor imobilizate ale entităţii-mamă ”A” şi plăţile aferente intrărilor de active imobilizate ale entităţii-fiică ”B” se diminuează cu 200 000 lei;

Informaţiile din col.7 din tabelul 18 se prezintă în situaţia consolidată a fluxurilor de numerar pentru perioada 201X.

**98.** Fluxurile de numerar provenite din pierderea sau obţinerea controlului asupra entităţilor-fiice se clasifică şi se prezintă separat în cadrul activităţii de investiţii. Suma numerarului încasat sau plătit drept contravaloare pentru pierderea sau obţinerea controlului asupra entităţilor se raportează în situaţia consolidată a fluxurilor de numerar, după deducerea numerarului şi a echivalentelor de numerar dobîndite sau cedate în cadrul acestor tranzacţii.

**99.** Fluxurile de numerar aferente pierderii controlului nu se deduc din cele aferente obţinerii controlului.

***Exemplul 22.*** *Acţiunile entităţii-fiice au fost procurate contra sumei de 980 000 lei. Valoarea justă a activelor achiziţionate şi a datoriilor asumate a constituit:*

*- stocuri – 700 000 lei;*

*- creanţe curente – 1 100 000 lei;*

*- numerar – 40 000 lei;*

*- imobilizări – 940 000 lei;*

*- datorii curente – 1 200 000 lei;*

*- datorii pe termen lung – 600 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, fluxul de numerar de la obţinerea controlului asupra entităţii-fiice constituie 940 000 lei ((700 000 lei + 1 100 000 lei + 40 000 lei + 940 000 lei – 1 200 000 lei – 600 000 lei) – 40 000 lei) şi se prezintă în rîndul 130 ”Încasări (plăţi) din obţinerea/pierderea controlului”al situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar.

***Exemplul 23.*** *Entitatea-mamă a vîndut investiţia sa în entitatea-fiică contra sumei de   
450 000 lei. Soldul numerarului în bilanţul entităţii-fiice la data pierderii controlului a constituit 47 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, fluxul de numerar de la pierderea controlului asupra entităţii-fiice constituie 403 000 lei (450 000 lei – 47 000 lei) şi se prezintă în rîndul 130 ”Încasări (plăţi) din obţinerea/pierderea controlului”al situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar.

**100.** Fluxul de numerar, care rezultă din modificări ale cotelor-părţi în capitalul social al unei entităţi-fiice şi care nu conduce la pierderea controlului, se prezintă în componenţa fluxului de numerar din activitatea financiară, cu excepţia cazului în care cota-parte este deţinută de o societate de investiţii şi este evaluată la valoarea justă.

***Exemplul 24.*** *Entitatea ”A” a majorat cota-parte în capitalul entităţii ”B” de la 80% la 90%. Valoarea tranzacţiei a constituit 150 000 lei.*

În baza datelor din exemplu, suma de 150 000 lei se prezintă în rîndul 200 ”Încasări (plăţi) din modificări ale cotelor-părţi” al situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar.

*Modul de întocmire a situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar*

**101.** În rîndurile situaţiei consolidate a fluxurilor de numerar se prezintă valoarea cumulativă a elementelor care se determină în mod similar cu indicatorii situaţiilor fluxurilor de numerar individuale ale entităţilor incluse în consolidare, ţinînd cont de ajustările specifice provenite din efectuarea etapelor de consolidare, în modul expus în pct.92-100.

**102.** În rîndul 130 ”Încasări (plăţi) din pierderea/obţinerea controlului” se reflectă suma numerarului plătit sau încasat drept contravaloare pentru obţinerea sau pierderea controlului asupra entităţilor incluse în consolidare cu scăderea numerarului şi a echivalentelor de numerar dobîndite sau cedate în cadrul acestor tranzacţii.

**103.** În rîndul 150 ”Fluxul net de numerar din activitatea de investiţii” se reflectă diferenţa dintre numerarul încasat şi plătit în cursul perioadei de gestiune din activitatea de investiţii, determinată prin relaţia: rd.090 – rd.100 + rd.110 + rd.120 ± rd.130 ± rd.140.

**104.** În rîndul 200 ”Încasări (plăţi) din modificări ale cotelor-părţi” se indică suma numerarului care rezultă din modificarea participaţiei în capitalul social dintr-o entitate care nu conduce la obţinerea/pierderea controlului.

**105.** În rîndul 220 “Fluxul net de numerar din activitatea financiară” se reflectă diferenţa dintre numerarul încasat şi plătit (ieşit) în perioada de gestiune din activitatea financiară, determinată prin relaţia: rd.160 – rd.170 – rd.180 + rd.190 ± rd.200 ± rd.210.

**106.** În rîndul 230 ”Fluxul net de numerar total” se indică fluxul de numerar al perioadei de gestiune rezultat din activităţile: operaţională, de investiţii şi financiară, determinat prin relaţia: ± rd.080 ± rd.150 ± rd.220.

**107.** În rîndul 250 ”Diferenţe de curs valutar din conversie” se prezintă diferenţele rezultate din recalcularea în monedă naţională a elementelor situaţiilor fluxurilor de numerar individuale ale entităţilor-fiice din străinătate, necesare pentru a reconcilia soldurile de numerar la începutul şi sfîrşitul perioadei de gestiune.

**108.** În rîndul 260 ”Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune” se reflectă soldul de numerar în conturile de evidenţă a mijloacelor şi documentelor băneşti la începutul perioadei de gestiune curente. Acesta trebuie să fie egal cu suma soldurilor numerarului la începutul perioadei de gestiune ale tuturor entităţilor incluse în consolidare şi să corespundă cu soldul numerarului reflectat în rîndul 430 col.4 din bilanţul consolidat.

**109.** În rîndul 270 ”Sold de numerar la sfîrşitul perioadei de gestiune” se prezintă soldul de numerar în conturile de evidenţă a mijloacelor şi documentelor băneşti la sfîrşitul perioadei de gestiune curente. Acesta trebuie să fie egal cu suma soldurilor numerarului la sfîrşitul perioadei de gestiune ale tuturor entităţilor incluse în consolidare şi să corespundă cu soldul numerarului reflectat în rîndul 430 col.5 din bilanţul consolidat.

**Nota explicativă la situaţiile financiare consolidate**

**110.** Nota explicativă la situaţiile financiare consolidate conţine, pe lîngă informaţiile prevăzute în Legea contabilităţii și raportării financiare, cel puţin următoarele informaţii:

1) cu caracter general:

1. faptul că situaţiile sînt situaţii financiare consolidate;
2. baza concluziei că există control atunci cînd entitatea-mamă nu deţine direct sau indirect prin entităţile-fiice mai mult de jumătate din drepturile de vot;
3. cotele-părţi deţinute de entitatea-mamă în capitalul social al fiecărei entităţi-fiice;
4. cotele-părţi deţinute de entităţile grupului în capitalul social al fiecărei entităţi asociate;
5. orice diferenţă privind data de raportare a situaţiilor financiare ale entităţii-mamă şi a entităţilor-fiice ale acesteia utilizate la întocmirea situaţiilor financiare consolidate;
6. denumirea entităţilor-fiice, neincluse în consolidare;

2) privind poziţia financiară:

1. fondului comercial pozitiv şi negativ, dacă la consolidarea bilanţului s-a efectuat compensarea acestora;
2. perioada de decontare a fondului comercial;

3) privind performanţa financiară:

1. venitul din vînzări, cheltuielile şi rezultatul global al perioadei de gestiune prezentat pe segmente de activitate şi pe zone geografice;
2. detalierea veniturilor şi cheltuielilor din alte activităţi;
3. informaţii suplimentare despre natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu deprecierea şi amortizarea şi cheltuielile cu beneficiile angajaţilor;
4. ajustările din reclasificare aferente componentelor altor elemente ale rezultatului global;
5. informaţii privind profitul net (pierderea netă) din activităţile continue şi întrerupte;
6. natura şi valoarea elementelor semnificative de venituri, cheltuieli şi rezultatului global;

4) privind modificările capitalului propriu:

1. modificările semnificative ale elementelor capitalului propriu aferente tranzacţiilor cu proprietarii entităţii-mamă;
2. valoarea semnificativă ale intereselor care nu controlează aferentă fiecărui element de capital propriu;

5) privind fluxurile de numerar:

1. încasările, plăţile şi fluxurile de numerar prezentate pe segmente de activitate şi pe zone geografice;
2. ajustările din reclasificare aferente elementelor situaţiilor fluxurilor de numerar individuale ale entităţilor incluse în consolidare;
3. fluxurile de numerar din obţinerea sau pierderea controlului asupra entităţilor incluse în consolidare în cursul perioadei de gestiune;
4. fluxurile de numerar aferente modificărilor cotelor-părţi în capitalul social al entităţilor incluse în consolidare, care nu conduc la pierderea controlului.

**Aprobarea, semnarea şi prezentarea situaţiilor financiare consolidate**

**111.** Situaţiile financiare consolidate se aprobă, se semnează şi se prezintă utilizatorilor în conformitate cu prevederile [Legii contabilităţii](http://weblex.md/item/view/id/1646f2993ed8da534832761e988653ce) și raportării financiare.

**Prevederi tranzitorii**

**112.** Pentru prima perioadă de gestiune în care se aplică prezentul standard indicatorii aferenţi perioadei de gestiune precedente nu se prezintă în situaţiile financiare consolidate.

**Data intrării în vigoare**

**113.** Prezentul standard intră în vigoare la 1 ianuarie 2018.

Anexa 1

**BILANŢUL CONSOLIDAT**

**la\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_\_\_**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.**  **crt.** | **Activ** | **Cod.**  **rd.** | **Sold la** | |
| **începutul perioadei de gestiune** | **sfîrşitul perioadei de gestiune** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| A. | **ACTIVE IMOBILIZATE** |  |  |  |
|  | **I. Imobilizări necorporale** |  |  |  |
|  | 1. Imobilizări necorporale în curs de execuţie | 010 |  |  |
|  | 2. Imobilizări necorporale în exploatare, total | 020 |  |  |
|  | din care:  2.1. concesiuni, licenţe şi mărci | 021 |  |  |
|  | 2.2. drepturi de autor şi titluri de protecţie | 022 |  |  |
|  | 2.3. programe informatice | 023 |  |  |
|  | 2.4. alte imobilizări necorporale | 024 |  |  |
|  | 3. Fond comercial | 030 |  |  |
|  | 4. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale | 040 |  |  |
|  | **Total imobilizări necorporale** (rd.010 + rd.020 + rd.030 + rd.040) | 050 |  |  |
|  | **II. Imobilizări corporale** |  |  |  |
|  | 1. Imobilizări corporale în curs de execuţie | 060 |  |  |
|  | 2. Terenuri | 070 |  |  |
|  | 3. Mijloace fixe, total | 080 |  |  |
|  | din care:  3.1. clădiri | 081 |  |  |
|  | 3.2. construcţii speciale | 082 |  |  |
|  | 3.3. maşini, utilaje şi instalaţii tehnice | 083 |  |  |
|  | 3.4. mijloace de transport | 084 |  |  |
|  | 3.5. inventar şi mobilier | 085 |  |  |
|  | 3.6. alte mijloace fixe | 086 |  |  |
|  | 4. Resurse minerale | 090 |  |  |
|  | 5. Active biologice imobilizate | 100 |  |  |
|  | 6. Investiţii imobiliare | 110 |  |  |
|  | 7. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale | 120 |  |  |
|  | **Total imobilizări corporale** (rd.060 + rd.070 + rd.080 + rd.090 + rd.100 + rd.110 + rd.120) | 130 |  |  |
|  | **III. Investiţii financiare pe termen lung** |  |  |  |
|  | 1. Investiţii financiare pe termen lung în părţi neafiliate | 140 |  |  |
|  | 2. Investiţii financiare pe termen lung puse în echivalenţă | 150 |  |  |
|  | 3. Investiţii financiare pe termen lung în părţi afiliate, total | 160 |  |  |
|  | din care:  3.1. împrumuturi acordate entităţilor afiliate | 161 |  |  |
|  | 3.2. împrumuturi acordate aferente intereselor de  participare | 162 |  |  |
|  | 3.3. alte investiţii financiare | 163 |  |  |
|  | **Total investiţii financiare pe termen lung**  (rd.140 + rd.150 + rd.160) | 170 |  |  |
|  | **IV. Creanţe pe termen lung şi alte active imobilizate** |  |  |  |
|  | 1. Creanţe comerciale pe termen lung | 180 |  |  |
|  | 2. Creanţe ale părţilor afiliate pe termen lung | 190 |  |  |
|  | inclusiv: creanţe aferente intereselor de participare | 191 |  |  |
|  | 4. Alte creanţe pe termen lung | 200 |  |  |
|  | 5. Cheltuieli anticipate pe termen lung | 210 |  |  |
|  | 6. Alte active imobilizate | 220 |  |  |
|  | **Total creanţe pe termen lung şi alte active imobilizate** (rd.180 + rd.190 + rd.200 + rd.210 + rd.220) | 230 |  |  |
|  | **TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE** (rd.050 + rd.130 + rd.170 + rd.230) | 240 |  |  |
| B. | **ACTIVE CIRCULANTE** |  |  |  |
|  | **I. Stocuri** |  |  |  |
|  | 1. Materiale şi obiecte de mică valoare şi scurtă durată | 250 |  |  |
|  | 2. Active biologice circulante | 260 |  |  |
|  | 3. Producţia în curs de execuţie | 270 |  |  |
|  | 4. Produse şi mărfuri | 280 |  |  |
|  | 5. Avansuri acordate pentru stocuri | 290 |  |  |
|  | **Total stocuri** (rd.250 + rd.260 + rd.270 + rd.280 + rd.290) | 300 |  |  |
|  | **II. Creanţe curente şi alte active circulante** |  |  |  |
|  | 1. Creanţe comerciale curente | 310 |  |  |
|  | 2. Creanţe ale părţilor afiliate curente | 320 |  |  |
|  | inclusiv: creanţe aferente intereselor de participare | 321 |  |  |
|  | 3. Creanţe ale bugetului | 330 |  |  |
|  | 4. Creanţele ale personalului | 340 |  |  |
|  | 5. Alte creanţe curente | 350 |  |  |
|  | 6. Cheltuieli anticipate curente | 360 |  |  |
|  | 7. Alte active circulante | 370 |  |  |
|  | **Total creanţe curente şi alte active circulante** (rd.310 + rd.320 + rd.330 + rd.340 + rd.350 + rd.360 + rd.370) | 380 |  |  |
|  | **III. Investiţii financiare curente** |  |  |  |
|  | 1. Investiţii financiare curente în părţi neafiliate | 390 |  |  |
|  | 2. Investiţii financiare curente puse în echivalenţă | 400 |  |  |
|  | 3. Investiţii financiare curente în părţi afiliate, total | 410 |  |  |
|  | din care:  3.1. împrumuturi acordate entităţilor afiliate | 411 |  |  |
|  | 3.2. împrumuturi acordate aferente intereselor de  participare | 412 |  |  |
|  | 3.3. alte investiţii financiare în părţi afiliate | 413 |  |  |
|  | **Total investiţii financiare curente** (rd.390 + rd.400 + rd.410) | 420 |  |  |
|  | **IV. Numerar şi documente băneşti** | 430 |  |  |
|  | **TOTAL ACTIVE CIRCULANTE** (rd.300 + rd.380 + rd.420 + rd.430) | 440 |  |  |
|  | **TOTAL ACTIVE** (rd.240 + rd.440) | 450 |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr.**  **crt.** | **Pasiv** | **Cod.**  **rd.** | **Sold la** | |
| **începutul perioadei de gestiune** | **sfîrşitul perioadei de gestiune** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| C. | **CAPITAL PROPRIU** |  |  |  |
|  | **I. Capital social** |  |  |  |
|  | 1. Capital social înregistrat | 460 |  |  |
|  | 2. Capital nevărsat | 470 |  |  |
|  | 3. Capital neînregistrat | 480 |  |  |
|  | 4. Capital retras | 490 |  |  |
|  | **Total capital social** (rd.460 + rd.470 + rd.480 + rd.490) | 500 |  |  |
|  | **II. Prime de capital** | 510 |  |  |
|  | **III. Rezerve** |  |  |  |
|  | 1. Capital de rezervă | 520 |  |  |
|  | 2. Rezerve statutare | 530 |  |  |
|  | 3. Alte rezerve | 540 |  |  |
|  | **Total rezerve** (rd.520 + rd.530 + rd.540) | 550 |  |  |
|  | **IV. Profit (pierdere)** |  |  |  |
|  | 1. Corecţii ale rezultatelor anilor precedenţi | 560 |  |  |
|  | 2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor  precedenţi | 570 |  |  |
|  | 3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune | 580 |  |  |
|  | 4. Profit utilizat al perioadei de gestiune | 590 |  |  |
|  | **Total profit (pierdere)** (rd.560 + rd.570 + rd.580 + rd.590) | 600 |  |  |
|  | **V. Rezerve din reevaluare** | 610 |  |  |
|  | **VI. Alte elemente de capital propriu** | 620 |  |  |
|  | **VII. Diferenţe de curs valutar din conversie** | 630 |  |  |
|  | **Capitalul propriu al proprietarilor entității-mamă**  (rd.500 + rd.510 + rd.550 + rd.600 + rd.610 + rd.620 + rd.630) | 640 |  |  |
|  | **VIII. Interese care nu controlează** | 650 |  |  |
|  | **TOTAL CAPITAL PROPRIU** (rd.640 + rd.650) | 660 |  |  |
| D. | **DATORII PE TERMEN LUNG** |  |  |  |
|  | 1. Credite bancare pe termen lung | 670 |  |  |
|  | 2. Împrumuturi pe termen lung | 680 |  |  |
|  | din care:  2.1. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni | 681 |  |  |
|  | inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni  convertibile | 682 |  |  |
|  | 2.2. alte împrumuturi pe termen lung | 683 |  |  |
|  | 3. Datorii comerciale pe termen lung | 690 |  |  |
|  | 4. Datorii faţă de părţile afiliate pe termen lung | 700 |  |  |
|  | inclusiv: datorii aferente intereselor de participare | 701 |  |  |
|  | 5. Avansuri primite pe termen lung | 710 |  |  |
|  | 7. Venituri anticipate pe termen lung | 720 |  |  |
|  | 8. Alte datorii pe termen lung | 730 |  |  |
|  | **TOTAL DATORII PE TERMEN LUNG** (rd.670 + rd.680 + rd.690 + rd.700 + rd.710 + rd.720 + rd.730) | 740 |  |  |
| E. | **DATORII CURENTE** |  |  |  |
|  | 1. Credite bancare pe termen scurt | 750 |  |  |
|  | 2. Împrumuturi pe termen scurt, total | 760 |  |  |
|  | din care:  2.1. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni | 761 |  |  |
|  | inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni  convertibile | 762 |  |  |
|  | 2.2. alte împrumuturi pe termen scurt | 763 |  |  |
|  | 3. Datorii comerciale curente | 770 |  |  |
|  | 4. Datorii faţă de părţile afiliate curente | 780 |  |  |
|  | inclusiv: datorii aferente intereselor de participare | 781 |  |  |
|  | 5. Avansuri primite curente | 790 |  |  |
|  | 6. Datorii faţă de personal | 800 |  |  |
|  | 7. Datorii privind asigurările sociale şi medicale | 810 |  |  |
|  | 8. Datorii faţă de buget | 820 |  |  |
|  | 9. Datorii faţă de proprietari | 830 |  |  |
|  | 10. Venituri anticipate curente | 840 |  |  |
|  | 11. Alte datorii curente | 850 |  |  |
|  | **TOTAL DATORII CURENTE** (rd.750 + rd.760 + rd.770 + rd.780 + rd.790 + rd.800 + rd.810 + rd. 820 + rd.830 + rd.840 + rd.850) | 860 |  |  |
| F. | **PROVIZIOANE** |  |  |  |
|  | 1. Provizioane pentru beneficiile angajaţilor | 870 |  |  |
|  | 2. Provizioane pentru garanţii acordate cumpărătorilor/clienţilor | 880 |  |  |
|  | 3. Provizioane pentru impozite | 890 |  |  |
|  | 4. Alte provizioane | 900 |  |  |
|  | **TOTAL PROVIZIOANE** (rd.870 + rd.880 + rd.890 + rd.900) | 910 |  |  |
|  | **TOTAL PASIVE** (rd.660 + rd.740 + rd.860 + rd.910) | 920 |  |  |

Anexa 2

**SITUAŢIA CONSOLIDATĂ DE PROFIT ŞI PIERDERE**

**de la\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_pînă la\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_\_**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Cod**  **rd.** | **Perioada de gestiune** | |
| **precedentă** | **curentă** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| ***Secţiunea ”Profit şi pierdere”*** |  |  |  |
| Venituri din vînzări, total | 010 |  |  |
| din care: |  |  |  |
| venituri din vînzarea produselor şi mărfurilor | 011 |  |  |
| venituri din prestarea serviciilor şi executarea lucrărilor | 012 |  |  |
| venituri din contracte de construcţie | 013 |  |  |
| venituri din contracte de leasing | 014 |  |  |
| venituri din contracte de microfinanţare | 015 |  |  |
| alte venituri din vînzări | 016 |  |  |
| Costul vînzărilor, total | 020 |  |  |
| din care: |  |  |  |
| valoarea contabilă a produselor şi mărfurilor vîndute | 021 |  |  |
| costul serviciilor prestate şi lucrărilor executate terţilor | 022 |  |  |
| costuri aferente contractelor de construcţie | 023 |  |  |
| costuri aferente contractelor de leasing | 024 |  |  |
| costuri aferente contractelor de microfinanţare | 025 |  |  |
| alte costuri aferente vînzărilor | 026 |  |  |
| **Profit brut (pierdere brută)** (rd.010 – rd.020) | **030** |  |  |
| Alte venituri din activitatea operaţională | 040 |  |  |
| Cheltuieli de distribuire | 050 |  |  |
| Cheltuieli administrative | 060 |  |  |
| Alte cheltuieli din activitatea operaţională | 070 |  |  |
| **Rezultatul din activitatea operaţională: profit (pierdere)** (rd.030 + rd.040 – rd. 050 – rd. 060 – rd. 070) | 080 |  |  |
| Venituri din alte activităţi | 090 |  |  |
| Cheltuieli ale altor activităţi | 100 |  |  |
| Cota-parte a profitului sau pierderii perioadei de gestiune aferent(ă) entităţilor asociate şi entităţilor controlate în comun | 110 |  |  |
| **Rezultatul din alte activităţi: profit (pierdere)**  (rd.090 – rd.100 + rd.110) | 120 |  |  |
| **Profit(pierdere) pînă la impozitare** (rd.080 + rd.120) | 130 |  |  |
| Cheltuieli privind impozitul pe venit | 140 |  |  |
| **Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune** (rd.130 – rd.140),*atribuibil:* | 150 |  |  |
| Proprietarilor entităţii-mamă | 151 |  |  |
| Intereselor care nu controlează | 152 |  |  |
| ***Secţiunea ”Alte elemente ale rezultatului global”*** |  |  |  |
| **Elemente care pot fi ulterior prezentate în situaţia de profit şi pierdere** | 160 |  |  |
| Diferenţe de curs valutar din conversie | 161 |  |  |
| Alte elemente | 162 |  |  |
| **Elemente care nu vor fi prezentate în situaţia de profit şi pierdere** | 170 |  |  |
| Surplus din reevaluarea imobilizărilor corporale | 171 |  |  |
| Alte elemente | 172 |  |  |
| **Rezultatul global al perioadei de gestiune** (rd.150 + rd.160 + rd.170), *atribuibil:* | 180 |  |  |
| Proprietarilor entităţii-mamă | 181 |  |  |
| Intereselor care nu controlează | 182 |  |  |

Anexa 3

**SITUAŢIA CONSOLIDATĂ A MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU**

**de la \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_pînă la \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_\_**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nr. d/o** | **Indicatori** | **Cod rd.** | **Sold la începutul perioadei de gestiune** | **Majorări** | **Diminuări** | **Sold la sfîrşitul perioadei de gestiune** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** |
|  | **CAPITAL PROPRIU** |  |  |  |  |  |
|  | **I. Capital social** |  |  |  |  |  |
|  | 1. Capital social înregistrat | 010 |  |  |  |  |
|  | 2. Capital nevărsat | 020 |  |  |  |  |
|  | 3. Capital neînregistrat | 030 |  |  |  |  |
|  | 4. Capital retras | 040 |  |  |  |  |
|  | **Total capital social** (rd.010 + rd.020 + rd. 030 + rd. 040) | 050 |  |  |  |  |
|  | **II. Prime de capital** | 060 |  |  |  |  |
|  | **III. Rezerve** |  |  |  |  |  |
|  | 1. Capital de rezervă | 070 |  |  |  |  |
|  | 2. Rezerve statutare | 080 |  |  |  |  |
|  | 3. Alte rezerve | 090 |  |  |  |  |
|  | **Total rezerve** (rd.070 + rd.080 + rd.090) | 100 |  |  |  |  |
|  | **IV. Profit (pierdere)** |  |  |  |  |  |
|  | 1. Corecţii ale rezultatelor anilor precedenţi | 110 |  |  |  |  |
|  | 2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi | 120 |  |  |  |  |
|  | 3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune | 130 |  |  |  |  |
|  | 4. Profit utilizat al perioadei de gestiune | 140 |  |  |  |  |
|  | **Total profit (pierdere)** (rd.110 + rd.120 + rd.130 + rd.140) | 150 |  |  |  |  |
|  | **V. Rezerve din reevaluare** | 160 |  |  |  |  |
|  | **VI. Alte elemente de capital propriu** | 170 |  |  |  |  |
|  | **VII. Diferenţe de curs valutar din conversie** | 180 |  |  |  |  |
|  | **Capitalul propriu atribuibil proprietarilor entităţii-mamă** (rd.050 + rd.060 + rd.100 + rd.150 + rd.160 + rd.170+ rd.180) | 190 |  |  |  |  |
|  | **Interese care nu controlează** | 200 |  |  |  |  |
|  | **total capital propriu** (rd.190 + rd.200) | 210 |  |  |  |  |

Anexa 4

**SITUAŢIA CONSOLIDATĂ A FLUXURILOR DE NUMERAR**

**de la \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ pînă la \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Indicatori** | **Cod.**  **rd.** | **Perioada de gestiune** | |
| **precedentă** | **curentă** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| **Fluxuri de numerar din activitatea operaţională**  Încasări din vînzări | 010 |  |  |
| Plăţi pentru stocuri şi servicii procurate | 020 |  |  |
| Plăţi către angajaţi şi organe de asigurare socială şi medicală | 030 |  |  |
| Dobînzi plătite | 040 |  |  |
| Plata impozitului pe venit | 050 |  |  |
| Alte încasări | 060 |  |  |
| Alte plăţi | 070 |  |  |
| **Fluxul net de numerar din activitatea operaţională**  (rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070 ) | 080 |  |  |
| **Fluxuri de numerar din activitatea de investiţii**  Încasări din vînzarea activelor imobilizate | 090 |  |  |
| Plăţi aferente intrărilor de active imobilizate | 100 |  |  |
| Dobînzi încasate | 110 |  |  |
| Dividende încasate | 120 |  |  |
| inclusiv: dividende încasate din străinătate | 121 |  |  |
| Încasări (plăţi) din obţinerea/pierderea controlului | 130 |  |  |
| Alte încasări (plăţi) | 140 |  |  |
| **Fluxul net de numerar din activitatea de investiţii**  (rd.090 – rd.100 + rd.110 + rd.120 ± rd.130 ± rd.140) | 150 |  |  |
| **Fluxuri de numerar din activitatea financiară**  Încasări sub formă de credite şi împrumuturi | 160 |  |  |
| Plăţi aferente rambursării creditelor şi împrumuturilor | 170 |  |  |
| Dividende plătite | 180 |  |  |
| inclusiv: dividende plătite nerezidenţilor | 181 |  |  |
| Încasări din operaţiuni de capital | 190 |  |  |
| Încasări (plăţi) din modificări ale cotelor-părţi | 200 |  |  |
| Alte încasări (plăţi) | 210 |  |  |
| **Fluxul net de numerar din activitatea financiară**  (rd.160 – rd.170 – rd.180 + rd.190 ± rd.200 ± rd.210) | 220 |  |  |
| **Fluxul net de numerar total**  (± rd.080 ± rd.150 ± rd.220 ) | 230 |  |  |
| Diferenţe de curs valutar favorabile (nefavorabile) | 240 |  |  |
| Diferenţe de curs valutar din conversie | 250 |  |  |
| **Sold de numerar la începutul perioadei de gestiune** | 260 |  |  |
| **Sold de numerar la sfîrşitul perioadei de gestiune**  (± rd.230 ± rd.240 ± rd.250 + rd.260) | 270 |  |  |