

UNELE ASPECTE PRIVIND CONTABILITATEA BUNURILOR DEȚINUTE ÎN GESTIUNE ECONOMICĂ

SOME ASPECTS REGARDING THE ACCOUNTING OF ASSETS HELD IN ECONOMIC MANAGEMENT

Liliana ȚURCANU, drd.,
Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract: *This article addresses some aspects related to the accounting of goods received returned in/from the management/economic administration of the enterprise, analyzing the main papers on the topics related to the accounting of assets held in management/economic administration published in local literature after year 2000. The research was conducted on the basis of documentation and analysis of the legislative framework, national accounting regulations and literature, using in particular the phenomenological interpretive analysis, documentary and analytical research, opinion and analysis. Finally, it is considered to identify future research opportunities.*

Cuvinte cheie: gestiune/administrare economică, cost de intrare, imobilizări corporale, datorii privind bunurile primite în gestiune economică.

JEL Classifications: M41

Introducere.

Într-o publicație anterioară [10] am cercetat sensul termenului „gestiune economică” prin prisma cadrului normativ autohton din perspectiva contabilității. Prin urmare, am justificat că gestiunea economică a bunurilor poate fi echivalată și cu administrarea economică și reprezintă totalitatea bunurilor din proprietatea publică, încredințate cuiva în vederea administrării lor.

Gestiunea/administrarea economică spre deosebire de dreptul de proprietate, permit titularului doar posesiunea și folosința sau numai una din acestea, dar niciodată dreptul de dispoziție asupra bunului, adică dreptul de a înstrăina bunul și de a decide despre soarta juridică a acestuia în alt mod prevăzut de lege.

Este important să menționăm că nu trebuie de confundat noțiunile de administrare a proprietății publice, ceea ce înseamnă „activitate ce ține de exercitarea și modificarea dreptului de proprietate al statului și/sau al unităților administrativ-teritoriale”[1]cu termenul de gestiune/administrare economică a bunurilor. Or, acești doi termeni au sensuri diferite în cadrul normativ autohton. Gestiunea/administrarea economică având un sens mai restrâns în comparație cu administrarea proprietății publice.

De asemenea, în aceeași publicație anterioară¹, autorul a ajuns la concluzia că obiect al raporturilor de gestiune/administrare economică, așa cum este înțeles acest termen în Republica Moldova, îl constituie bunurile din proprietatea publică, iar în calitate de subiecți ai acestor raporturi intervin, pe de o parte Statul ca proprietar al bunurilor din proprietatea publică și pe de altă parte, o categorie foarte limitată de entități care primesc/obțin aceste bunuri în gestiune/administrare economică. Or, analiza cadrului legislativ-normativ privind proprietatea, dreptul de proprietate și dreptul de proprietate publică atestă că acesta se află într-un proces continuu de perfecționare și sistematizare.

Deși, termenul de gestiune/administrare economică era prezent în cadrul legislativ-normativ autohton și era prezent în activitatea entităților încă de la declararea independenței Republicii Moldova, în reglementările contabile naționale apar primele clauze doar prin anii 2013-2014, odată cu aprobarea și implementarea noilor standarde naționale de contabilitate (SNC). Or, Legea 121/2007 [1, &11], a introdus o clauză, care stipula că „evidența contabilă ale bunurilor domeniului public care se găsesc în gestiunea persoanelor juridice se ține distinct, potrivit normelor aprobate de Ministerul Finanțelor”, însă aceste norme nu au mai fost aprobate. Cu mulți ani mai târziu (7 ani) au fost introduse în SNC unele stipulări generale privind contabilizarea bunurilor primite în gestiune/administrare economică.

Între timp, pentru a clarifica situațiile dispute din activitatea entităților, ce dețineau bunuri ale domeniului public în gestiune au fost publicate câteva lucrări cu caracter aplicativ, care abordau acest

subiect, reieșind din situațiile prezente la acel moment. Așa dar, unii autori [8] susțineau că transmiterea proprietății publice entităților ca aporturi în capitalul social al unor entități se atribuie raporturilor de gestiune economică. Opinie cu care nu suntem de acord și o considerăm eronată. Or, corespunzător prevederilor legale autohtone dreptul de gestiune economică este mult mai restrâns decât dreptul de proprietate. În plus, legea 246/2017 [3, art. 2] stipulează că statutul întreprinderii de stat/municipale trebuie să conțină separat componența bunurilor depuse în capitalul social și componența și lista bunurilor transmise întreprinderii de stat/ municipale cu drept de administrare.

O altă lucrare [7] face referință la înregistrările contabile standard legate de primirea imobilizărilor necorporale în gestiune economică și returnarea acestora, aspecte generale preluate din SNC și PGCC.

De asemenea, în literatura de specialitate [9] au fost expuse unele aspecte fiscale legate de recunoașterea și deducerea cheltuielilor de reparație aferente bunurilor deținute în gestiune economică, din care reiese ca abordarea fiscală urmează a fi aceeași ca și pentru imobilizările deținute cu drept de proprietate.

După cum am menționat deja, SNC conține unele prevederi privind contabilitatea bunurilor primite în gestiune economică, dar acestea sunt foarte generale și nu prezintă soluții pentru unele situații dificile și discutabile apărute în activitatea entităților. Astfel, prezentul studiu are drept scop dezvoltarea surselor bibliografice cu soluții vizavi de aspectele parțial tratate și/sau cu dispute din reglementările contabile autohtone, precum și pentru corectarea și remedierea unor interpretări dubioase legate de tratamentul contabil al activelor primite în gestiune/administrare economică. Lucrarea respectivă este o cercetare aplicată și s-a bazat pe documentarea normativă a SNC, examinarea opiniilor savanților expuse în lucrări științifice și aplicative, precum și documentarea pe teren a tranzacțiilor aferente raporturilor de gestiune/administrare economică.

Conținutul de bază al lucrării

În conformitate cu Legea Nr. 29/2018 privind delimitarea proprietății publice [2], bunurile primite de entități în gestiune/administrare economică constituie proprietate publică. Entitățile au primit aceste bunuri în gestiune în condițiile Legii nr. 121/2007 privind administrarea și deținatizarea proprietății publice [1] sau ale altor legi speciale. Transmiterea în administrare/gestiune a bunurilor domeniului public se efectuează prin hotărâre de Guvern sau printr-o decizie a consiliului local/Adunării Populare a unității teritoriale autonome Găgăuzia [2, art. 5 (5)]. Prin urmare, transmiterea/primirea bunurilor se legitimează printr-un document justificativ, întocmit la momentul efectuării tranzacției. Acesta poate fi procesul verbal de primire predare a bunurilor corespunzătoare.

Contabilitatea bunurilor primite în gestiune economică se organizează și se ține de către entități în conformitate cu Legea Contabilității și raportării financiare [4], în baza Standardelor Naționale de Contabilitate [5] și Planul general de conturi contabile (PGCC) [6]. Clauze reglementatoare cu privire la bunurile primite în gestiune economică se regăsesc în SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, SNC „Capital propriu și datorii”. Analiza în aspect cantitativ a prevederilor acestor SNC este prezentată în tabelul 1. Este foarte dificil să ne expunem dacă clauzele prezente în SNC sunt (in)suficiente.

Tabelul 1

Ponderele clauzelor privind gestiunea economică în prevederile SNC

SNC	Total prevederi, art.	Prevederi cu referință directă la bunurile primite în gestiune economică, art.	Ponderea, %
SNC „Prezentarea situațiilor financiare”	229	4	1,75
SNC „Imobilizări necorporale și corporale”	85	3	3,53
SNC „Capital propriu și datorii”	93	2	2,015
Total	407	9	2,21

Aplicând raționamentul profesional, reiese că bunurile primite în gestiune economică trebuie să fie recunoscute drept active ale entității, corespunzător SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [5,

art. 19], întrucât satisfac integral cerințele definiției activelor fiind „resurse economice identificabile și controlabile de către entitate ce provin din fapte economice trecute din a căror utilizare se așteaptă obținerea unor beneficii economice”. Proveniența lor din fapte economice trecute este justificată de procesul verbal de primire predare a bunurilor în gestiune/administrare economică. În același timp bunurile respective se înscriu perfect și sub principiul priorității conținutului asupra formei, care presupune că „informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte mai curând esența și conținutul faptelor economice, decât forma juridică a acestora” [4, art. 6].

Ca și orice alte active, bunurile primite în gestiune economică trebuie să fie evaluate inițial, corespunzător Legii contabilității și raportării financiare [4, art. 4], la costul de intrare a acestor bunuri, respectând principiul evaluării la costul de intrare. Or, potrivit SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [5, & 14¹] costul de intrare a imobilizărilor corporale și necorporale primite în gestiune economică se determină conform documentelor primare de primire, cu suplimentarea, după caz, a costurilor de intrare și pregătire a imobilizărilor pentru utilizarea prestabilită. Costul acestor bunuri se contabilizează ca majorare concomitentă a imobilizărilor necorporale și corporale și a datoriilor. La prima vedere pare a fi o stipulare generală, destul de clară. Într-adevăr este clară, fiindcă face referință doar la primirea în gestiune a acestor bunuri.

Pentru a găsi soluția și a formula raționamentul profesional asupra înregistrărilor contabile legate de primirea bunurilor în gestiune economică urmează de condus de planul general de conturi [6]. Este clar că activele primite în cadrul operațiunilor de gestiune/administrare economică nu formează la entitate un patrimoniu distinct și nu face obiectul unei contabilități separate. Pentru aceste bunuri aflate în gestiune economică se utilizează conturi distincte de gradul II, care corespund cu conturile de pasiv destinate evidenței datoriilor provenite din primirea bunurilor în gestiune economică, după cum urmează: 427 „Datorii pe termen lung privind bunurile primite în gestiune economică” și 543 „Datorii curente privind bunurile primite în gestiune economică”. Corespunzător PGC, în aceste conturi se vor înregistra apariția și/sau majorarea datoriilor respective în contrapartidă cu conturile de evidență a bunurilor. Aspectul dat este fixat și în SNC „Capital propriu și datorii” [5, & 65], care stipulează că „datoriile privind bunurile primite în gestiune economică apar în cazul primirii bunurilor de la alte entități (fondatori, organele administrației publice) în gestiune temporară și se contabilizează ca majorare concomitentă a activelor și a datoriilor”.

De fapt, am observat că clauzele și aspectele clare cu privire la gestiunea economică a bunurilor se dublează în SNC, pe când aspectele discutabile rămân în umbră. Prin urmare, inconvenientele și disputele apar după primirea și luarea la evidență a acestor bunuri primite în gestiune economică, și se referă la costurile ulterioare de întreținere, tehnicile ulterioare de evaluare, precum și neclaritățile apărute la momentul restituirii acestor bunuri.

Conform SNC „Capital propriu și datorii” [5, art. 65] datoriile privind bunurile primite în gestiune economică se diminuează la returnarea activelor sau la recuperarea valorii acestora prin numerar sau altă formă de compensare. Returnarea activelor sau compensarea valorii lor se contabilizează ca diminuare concomitentă a datoriilor pe termen lung sau curente și a valorii contabile a activelor returnate sau a numerarului.

Deci, la decizia administrației publice centrale/locale poate avea loc returnarea bunurilor sau solicitarea unei compensații pentru ele. La ce valoare vor fi evaluate bunurile la returnare, sau cum va fi stabilită valoarea compensației? După cum prevăd SNC „Capital propriu și datorii” [5, art. 65], acestea se returnează la valoarea lor contabilă, prevedere care se înscrie în regula de bază a SNC „Imobilizări necorporale și corporale” [5, art. 32-33]. Dar procedăm corect în cazul imobilizărilor deținute în gestiune economică? Or, valoarea contabilă a bunurilor ce urmează a fi returnate nu va coincide niciodată cu valoarea contabilă a datoriilor privind bunurile primite în gestiune economică, care a fost indicată în conturile 427 și/sau 543 la primirea acestora. Aceasta se explică prin faptul că valoarea datoriilor rămâne a fi una statică. Ea a fost recunoscută la momentul primirii bunurilor, care ulterior nu se mai modifică (cu unele excepții), în timp ce valoarea contabilă a imobilizărilor deținute în gestiune economică este una dinamică, ea este influențată atât de amortizarea calculată, deprecierile înregistrate cât și de costurile ulterioare de mentținere în stare funcțională.

Cât de fiabil este ca diferența dintre datoriile și valoarea contabilă să fie recunoscute drept venituri sau cheltuieli doar la returnarea acestor bunuri proprietarului proprietății publice? Care va fi impactul asupra rezultatului financiar al entității la momentul returnării? Cum funcționează în cazul dat principiul contabilității de angajamente, dar cel al prudenței? Mecanismul existent de contabilizare a bunurilor deținute în gestiune/administrare economică necesită aprofundare și perfecționare.

În **concluzie**, conchidem că contabilitatea bunurilor deținute în gestiune/administrare economică este un subiect mai rar întâlnit în practica entităților, deoarece este unul specific și se referă doar la unele tipuri de întreprinderi, cum ar fi cele de stat, municipale, și/sau instituții publice cu autonomie financiară. Clauzele, cu referire la acest subiect, din reglementările contabile naționale sunt destul de superficiale, iar contabilii acestor instituții ar urma să folosească raționamentul și judecata profesională în fiecare caz separat. Cele mai problematice sunt cazurile de restituire a bunurilor deținute în gestiune/administrare economică, iar deciziile finale cu referire la evaluare, compensare, recunoaștere venituri și/sau cheltuieli oricum vor fi dictate de proprietarii acestor bunuri, adică autoritățile publice centrale și/sau locale.

Referințe bibliografice:

1. Lege Nr. 121 din 04.05.2007 privind administrarea și deținerea proprietății publice. În: Monitorul Oficial Nr. 90-93 art. 401 din 29.06.2007.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120961&lang=ro#
2. Lege Nr. 29 din 05.04.2018 privind delimitarea proprietății publice. În: Monitorul Oficial Nr. 142-148 art. 279 din 04.05.2018.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=115475&lang=ro#
3. Lege Nr. 246 din 22.11.2017 cu privire la întreprinderea de stat și întreprinderea municipală. În: Monitorul Oficial Nr. 441-450 art. 750 din 22.12.2017.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120887&lang=ro#
4. Lege Nr. 287 din 15.12.2017 a Contabilității și raportării financiare. În: Monitorul Oficial Nr. 1-6 art. 22 din 05.01.2018. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro#
5. Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial Nr. 233-237 art. 1533 din 22.10.2013. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro#
6. Planul General de conturi contabile. În: Monitorul Oficial Nr. 233-237 art. 1534 din 22.10.2013. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro#
7. NEDERITA, A. Corespondența conturilor privind contabilitatea imobilizărilor necorporale. În: Revista Contabilitate și audit, nr. 8, 2016. <http://www.contabilitate.md/?mod=article&id=6914>
8. Nederița, A., Foalea, L. Particularitățile contabilității proprietății publice primite în gestiune economică. În: revista Contabilitate și audit, nr. 2, 2012, p. 6-10.
9. ШПАК, Г. О вычете расходов на имущество, полученное в хозяйственное ведение. În: revista Monitorul fiscal, iunie, 2018. <https://monitorul.fisc.md/questions/o-vychete-rashodov-na-imuschestvo-poluchennoe-v-hozyaystvennoe-vedenie.html>
10. ȚURCANU, L., Gestiunea economică a bunurilor din perspectiva contabilității. În: In-extenso (științe economice) a XX-a ediție, Alba Iulia 24 iunie 2020.