

ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR CU DESTINAȚIE SPECIALĂ ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

Conf. univ. dr. Lidia CAUȘ, ASEM

Non-for-profit organizations have an important role in civil society in any country, including the Republic of Moldova. Non-for-profit organizations are juridical persons not having the goal of getting a profit and distributing it among the members of the organization. In the article are examined the recognition and evaluation, the documentation and accounting of the financing, the information presentation of the financing in the financial statements. In this article are exposed some proposals related to the financing in non-for-profit organizations, which will lead to the providing of some true and objective information to information users.

Cuvinte-cheie: organizație necomercială, mijloace cu destinație specială, misiune specială, proiect, fonduri, venituri aferente mijloacelor cu destinație specială, cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială.

JEL: M-41

În Republica Moldova, organizațiile necomerciale dețin un rol important în societatea civilă, care au alt scop decât obținerea profitului, iar venitul obținut se utilizează doar în scopuri statutare concrete, pentru realizarea obiectivelor organizatorice și nu poate fi distribuit fondatorilor, membrilor sau angajaților organizației. Astfel, o *organizație necomercială* este o persoană juridică al cărei scop este altul decât obținerea de venit și care este înregistrată în modul prevăzut de legislația în vigoare.

Organizația necomercială ține contabilitatea în conformitate cu principiile de bază și regulile stabilite în Legea contabilității, Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), Planul general de conturi contabile și alte acte normative. În temeiul Legii contabilității și întru perfecționarea reglementărilor contabile specifice aferente contabilității, în organizațiile necomerciale, au fost aprobate *Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale*, care au intrat în vigoare din 1 ianuarie 2015, totodată, fiind aprobate completări la Planul general de conturi contabile.

Obiectivul respectivelor indicații îl constituie descrierea particularităților contabilității și raportării financiare în organizațiile necomerciale. Aceste indicații se extind asupra tuturor organizațiilor necomerciale, înregistrate în conformitate cu legislația Republicii Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora, cu sediul atât pe teritoriul țării, cât și peste hotarele ei. Indicațiile date nu se extind asupra instituțiilor cu autonomie financiară și instituțiilor publice.

Principala sursă de finanțare în cadrul organizațiilor necomerciale o constituie mijloacele cu destinație specială. Finanțatorii și donatorii impun restricții privind utilizarea mijloacelor acordate, care sunt înscrise în planurile bugetare. Astfel, entitățile trebuie să-și desfășoare activitatea în conformitate cu bugetele entităților. *Bugetul* reprezintă un document de planificare financiară a organizației pentru o serie de evenimente și activități statutare aferente unei perioade de gestiune, care conține date previzionate despre sursele de finanțare estimate și nivelul-limită al cheltuielilor corespunzătoare. Acest plan constituie un element important al contabilității de gestiune și al sistemului de control intern al organizațiilor.

Mijloacele cu destinație specială reprezintă activele și serviciile primite sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări, mijloace și fonduri proprii a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale. *Misiunea specială* presupune o acțiune a unei organizații desfășurată pe seama mijloacelor speciale, care constă în procurarea sau crearea anumitor active, finanțarea unor programe sau proiecte concrete etc. Aceste programe sau proiecte cuprind totalitatea acțiunilor, în concordanță cu resursele și termenele de realizare, direcționate spre realizarea unor misiuni speciale ce corespund obiectivelor statutare și cerințelor finanțatorilor, fondatorilor și membrilor entităților.

Organizația necomercială are obligația să aplice sistemul contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare, să înregistreze elementele contabile conform contabilității de angajamente, să elaboreze și să aplice politici contabile proprii, să elaboreze planul de conturi de lucru și să respecte ciclul contabil. Etapele ciclului contabil cuprind: întocmirea documentelor primare și centralizatoare; evaluarea și recunoașterea elementelor contabile; reflectarea informației contabile în conturi contabile; întocmirea registrelor contabile; inventarierea elementelor contabile; întocmirea bilanțului de verificare sau a cărții mari și a situațiilor financiare, conform formularelor din anexele la indicațiile metodice care diferă după conținut și structură de cele stabilite în SNC „Prezentarea situațiilor financiare”.

Structura surselor de finanțare, genurile de activități statutare, procedeele de contabilizare a mijloacelor cu destinație specială sunt indicate obligatoriu în Politicile contabile proprii ale organizației în conformitate cu cerințele indicațiilor metodice. În cadrul procedeelelor elaborate de sine stătător ale entităților necomerciale incluse în politicile contabile, trebuie să fie incluse modul de contabilizare a surselor de finanțare destinate acoperirii cheltuielilor administrative, de întreținere a organizației, de proiecte și a altor cheltuieli; surselor de autofinanțare utilizate pentru realizarea misiunilor speciale; salariilor, impozitelor și taxelor calculate din diferite surse de finanțare etc.

Mijloacele cu destinație specială pot fi clasificate după diferite criterii, fapt care influențează documentarea și organizarea contabilității în organizațiile necomerciale. În funcție de valuta în care sunt primite, deosebim finanțări în monedă națională și valută străină. În funcție de perioada planificată de utilizare, distingem mijloace cu destinație specială pe termen scurt (până la un an) și pe termen lung (mai mult de un an). În funcție de forma în care au fost acordate mijloacele cu destinație specială, acestea se clasifică în finanțări în formă monetară și nemonetară. În funcție de sursa de finanțare, există mijloace cu destinație specială interne (efectuate de finanțatori autohtoni) și externe (obținute de la finanțatori străini).

Contabilitatea trebuie să asigure delimitarea și înregistrarea separată a mijloacelor cu destinație specială intrate și utilizate, ceea ce se determină de condițiile și restricțiile impuse de către donatori privind utilizarea finanțărilor acordate. Evidența se organizează în funcție de tipul mijloacelor și perioada de utilizare a acestora. Existența și mișcarea mijloacelor cu destinație specială sunt contabilizate în conturile de pasiv 425 **“Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”** și 537 **“Finanțări și încasări cu destinație specială curente”**. În conformitate cu Planul de conturi contabile, organizațiile necomerciale sunt în drept să elaboreze nomenclatorul subconturilor și conturilor analitice pentru fiecare cont sintetic, ce permite evidența mijloacelor cu destinație specială pe surse de finanțare, categorii de finanțări, direcții de utilizare și articole concrete de cheltuieli aferente proiectelor sau altor scopuri speciale. Conform Planului de conturi contabile sunt introduse următoarele conturi noi specifice activității organizațiilor necomerciale: 336 „Excedent net (deficit net) al perioadei de gestiune”, 341 „Fonduri”, 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”, 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică)”, 618 „Venituri din activitatea economică”, 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”, 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”, 718 „Cheltuieli din activitatea economică”.

Mijloacele cu destinație specială pot fi primite sub formă de active imobilizate, stocuri, servicii sau sub formă de numerar destinate procurării activelor, precum și acoperirii cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială. Recunoașterea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în baza *contabilității de angajamente*. Mijloacele cu destinație specială *se recunosc* în cazul existenței unei certitudini întemeiate că mijloacele vor fi primite de către organizația necomercială, condițiile aferente utilizării acestor mijloace vor fi îndeplinite și valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil.

Evaluarea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în funcție de forma în care acestea au fost primite. Mijloacele primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară se evaluează la costul de intrare, care se determină în conformitate cu SNC, ținând cont de regulile stabilite în indicațiile metodice.

Mijloacele cu destinație specială, ce urmează să fie primite, se înregistrează:

Dt 161 „Creanțe pe termen lung” sau 234 „Alte creanțe curente”

Ct 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Ct 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”.

Mijloacele cu destinație specială intrate efectiv se înregistrează:

Dt 112 „Imobilizări necorporale”, 123 „Mijloace fixe”, 211 „Materiale”, 242 „Conturi curente în monedă națională”, 243 „Conturi curente în valută străină” etc.

Ct 161 „Creanțe pe termen lung” sau 234 „Alte creanțe curente”.

Mijloacele cu destinație specială pot fi utilizate pentru acoperirea cheltuielilor curente, achiziționarea sau fabricarea activelor curente, acordarea avansurilor, procurarea sau crearea imobilizărilor necorporale și corporale. Înregistrările contabile se întocmesc în funcție de calea de utilizare a respectivelor mijloace.

În cazul suportării de către entitate a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială, se reflectă:

Dt 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”

Ct 521 „Datorii comerciale curente”.

Concomitent, se înregistrează diminuarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorarea veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”.

Utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea stocurilor și a altor active circulante, precum și pentru acordarea avansurilor se înregistrează:

1) în cazul valorii activelor utilizate:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”;

2) în cazul valorii activelor și avansurilor acordate și neutilizate:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 535 „Venituri anticipate curente”.

Este binevenită prevederea nouă din indicațiile aprobate, despre faptul că, în conformitate cu politicile contabile, organizația necomercială poate înregistra finanțările cu destinație specială aferente stocurilor și avansurilor acordate la venituri anticipate în sumă totală. În acest caz, pe măsura utilizării stocurilor și decontării avansurilor acordate, veniturile anticipate se vor deconta la venituri curente.

Mijloacele cu destinație specială primite sub formă de active imobilizate sau utilizate pentru procurarea acestora se înregistrează:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Organizațiile necomerciale care acumulează și distribuie mijloace cu destinație specială altor beneficiari, contabilizează utilizarea acestor finanțări în următorul mod:

1) transferarea numerarului și a altor active beneficiarilor – ca majorare a creanțelor și diminuare a numerarului și a altor active;

- 2) decontarea mijloacelor cu destinație specială transferate beneficiarilor – ca diminuare a finanțărilor cu destinație specială și majorare a datoriilor curente;
- 3) decontarea reciprocă a creanțelor și datoriilor aferente mijloacelor cu destinație specială utilizate și confirmate prin rapoartele beneficiarilor – ca diminuare concomitentă a datoriilor și creanțelor curente.

În cazul primirii și utilizării mijloacelor cu destinație specială *în valută străină*, precum și la data întocmirii situațiilor financiare, apar diferențe de curs valutar favorabile sau nefavorabile, care se înregistrează ca majorare sau diminuare a încasărilor cu destinație specială. Aceste diferențe se referă la soldurile numerarului în casierie și la conturile curente în valută străină, la conturile de depozit, la creanțele și datoriile în valută străină aferente mijloacelor cu destinație specială și se contabilizează la data efectuării tranzacției și la data raportării. Ca majorare a finanțărilor cu destinație specială se recunosc *dobânzile* calculate pentru soldurile mijloacelor speciale în conturile curente și de depozit, altor investiții în monedă națională și valută străină.

Mijloacele cu destinație specială *neutilizate* apar în cazul utilizării incomplete a mijloacelor permise, din motivul sistării proiectelor sau după finalizarea acestora, când suma mijloacelor permise depășește suma mijloacelor utilizate. Cu acordul finanțatorului, mijloacele neutilizate pot fi rambursate, redirecționate la cofinanțarea altor programe sau lăsate la dispoziția organizației necomerciale.

În cazul rambursării mijloacelor cu destinație specială neutilizate, se înregistrează:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 112 „Imobilizări necorporale”, 123 „Mijloace fixe”, 211 „Materiale”, 242 „Conturi curente în monedă națională”, 243 „Conturi curente în valută străină”.

Redirecționarea mijloacelor cu destinație specială la cofinanțarea altor proiecte se reflectă:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Ct 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”.

Decontarea mijloacelor neutilizate și rămase la dispoziția organizației necomerciale se înregistrează:

Dt 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3413 „Fondul de autofinanțare”.

Deosebită pentru organizațiile necomerciale, este **Situația modificărilor surselor de finanțare**, care prezintă informația privind soldurile și fluxul: mijloacelor cu destinație specială; mijloacelor nepredestinate; contribuțiilor fondatorilor și membrilor; fondurilor; altor surse de finanțare. În situația respectivă, pentru fiecare element, se indică soldul la începutul perioadei de gestiune, majorările și diminuările pe parcursul perioadei și soldul la sfârșitul perioadei de gestiune.

Mijloacele cu destinație specială sunt principalele surse din care se formează patrimoniul organizației necomerciale, iar contabilitatea finanțărilor este specifică și implică multe particularități. În final, conchidem că propunerile aduse întru soluționarea problemelor menționate conduc la perfecționarea modului de evidență a mijloacelor cu destinație specială, ceea ce, inevitabil, conduce la furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității entității, precum și finanțatorilor actuali și potențiali.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. Monitorul Oficial nr.90-93 din 29.06.2007.
2. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.119 din 06.08.2013. Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr.233-237, art.1534.
3. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.188 din 30.12.2014 cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și completarea Planului general de conturi contabile. Monitorul Oficial nr.11-21 din 23.01.2015.