

ASPECTE PROBLEMATICE ALE CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR DESEMNAȚII PROCENTUALE ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

Alexandru NEDERIȚA*

Abstract. *The actuality of the research is conditioned by the need of solving the accounting problems of the means of percentage designation in non-profit organizations (NPO). In accordance with the legislation in force, these means are formed by diminishing the debts of the individuals to the public budget in the amount of 2% of the annual amount of the income tax.*

The purpose of the paper is to elaborate the accounting of the operations related to receiving, using and refunding the means of the percentage designation in the NPO and reporting them according to the legislation in force.

Results. Fundamenting recommendations on:

- *initial registration of the means of percentage designation in the NPO;*
- *recognition of revenue and expense related to the means of percentage designation;*
- *accounting for return operations of unused and / or non-used percentage designations;*
- *the disclosure in the financial statements and tax reports of the information relating to the collection, use and refund of the means of percentage designation.*

Key words: *expenditures, accounting, percentage designation, non-profit organisation, recognition, tax reports, financial statements, revenues.*

JEL: M-41

INTRODUCERE

În conformitate cu legislația în vigoare, organizațiile necomerciale (ONC) pot beneficia de mijloace financiare primite sub formă de desemnare procentuală. Regulile generale de acordare, utilizare, control, raportare și restituire a acestor mijloace sunt stabilite de Codul fiscal [1], Regulamentul cu privire la mecanismul desemnării procentuale (în continuare – Regulament) [10] și Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea formularului-tip al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale [7].

Totodată, modul de contabilizare a mijloacelor desemnării procentuale nu este reglementat sub aspect normativ și investigat suficient în literatura de specialitate. Ca urmare, în practică mijloacele nominalizate se contabilizează în mod diferit și nu întotdeauna corect, ceea ce nu asigură veridicitatea, comparabilitatea și transparența informațiilor. În acest context, investigarea modului de evidență și de raportare a mijloacelor desemnării procentuale este actuală și importantă atât din punct de vedere teoretic, cât și practic.

Scopul articolului constă în examinarea complexă a problemelor privind contabilitatea operațiunilor aferente recunoașterii, primirii, utilizării și restituirii mijloacelor desemnării procentuale și formularea recomandărilor de soluționare a acestora în scopul prezentării corecte a informațiilor în situațiile financiare și rapoartele fiscale ale ONC.

Realizarea acestui scop a condiționat necesitatea investigării următoarelor probleme de ordin principal, care apar în ONC la contabilizarea și raportarea mijloacelor desemnării procentuale:

- recunoașterea mijloacelor desemnării procentuale;
- reflectarea în conturile contabile a operațiunilor aferente mijloacelor desemnării procentuale;
- prezentarea informațiilor privind desemnarea procentuală în situațiile financiare;
- corelarea indicatorilor privind mijloacele desemnării procentuale din situațiile financiare și rapoartele fiscale.

Metode de cercetare

Cercetarea se bazează pe o abordare deductivă de la general la particular, pornind de la stadiul actual al cunoașterii aspectelor practice și teoretice aferente contabilizării și impozitării

*Dr.hab., prof.univ., Academia de Studii Economice a Moldovei, mun. Chishinău, str. Mitropolit Bănulescu-Bodoni, 60, tel. +373-22-402-854, e-mail: nederita.alexandru@ase.md.

mijloacelor desemnării procentuale în ONC. În cadrul cercetării au fost utilizate metodele specifice disciplinelor economice – observarea, selectarea, gruparea, compararea.

Rezultate și discuții

Desemnarea procentuală reprezintă un proces în cadrul căruia contribuabilii – persoane fizice rezidente care nu au datorii față de buget la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale anterioare direcționează un quantum procentual de 2% din suma impozitului pe venit calculat anual la buget [1, art. 12 alin. (15)]. Potrivit Codului fiscal, de către aceste mijloace pot beneficia asociațiile obștești, fundațiile și instituțiile private înregistrate în Republica Moldova care desfășoară activități de utilitate publică, precum și cultele religioase și părțile componente ale acestora înregistrate în Republica Moldova care desfășoară activități sociale, morale, culturale sau de caritate [1, art. 15² alin. (3)].

De remarcat că ONC sus-menționate pot să beneficieze de mijloacele desemnării procentuale doar în cazul în care își desfășoară activitatea cel puțin un an și nu au datorii față de bugetul public național pentru perioadele fiscale anterioare. Lista beneficiarilor în drept să participe la desemnarea procentuală se stabilește anual de Ministerul Justiției și se publică pe pagina web oficială a acestuia până la data de 31 decembrie a anului pentru care se face desemnarea [1, art. 15² alin. (4)].

Desemnarea procentuală se efectuează începând cu 1 ianuarie al anului următor până la data limită de prezentare a Declarației cu privire la impozitul pe venit, adică până la data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale [1, art. 83 alin. (4) lit. a)].

Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale (în continuare – Indicațiile metodice) [5] și alte acte normative contabile în vigoare nu conțin prevederi explicite privind recunoașterea, contabilizarea și raportarea mijloacelor desemnării procentuale, ceea ce creează dificultăți semnificative în practică.

În literatura de specialitate aspectele contabile ale mijloacelor sus-menționate sunt interpretate în mod diferit. Astfel, unii autori recomandă de contabilizat mijloacele desemnării procentuale după normele prevăzute pentru mijloacele nepredestinate [6, Foalea L. 2018, p. 83-84], iar alții – conform regulilor stabilite pentru mijloacele cu destinație specială [9, Prisacar T. 2018, p. 84-85].

În opinia noastră, modalitățile de contabilizare a sumelor desemnării procentuale recomandate în literatura de specialitate nu sunt suficient argumentate și generează probleme la calcularea indicatorilor situațiilor financiare și rapoartelor fiscale ale ONC. În plus, în cazul contabilizării sumelor nominalizate în componența mijloacelor nepredestinate apar dificultăți la obținerea informațiilor aferente acestora pe perioade fiscale. Aceste dificultăți sunt condiționate de faptul că, potrivit Indicațiilor metodice, mijloacele nepredestinate neutilizate până la data raportării urmează a fi decontate la fondul de autofinanțare [5, pct. 35]. Totodată, informațiile aferente mijloacelor desemnării procentuale repartizate pe perioade de gestiune sunt necesare pentru întocmirea rapoartelor privind utilizarea acestora în scopuri fiscale.

Aplicarea regulilor de contabilizare a mijloacelor cu destinație specială pentru evidența sumelor desemnării procentuale nu este rezonabilă, deoarece acordarea acestor mijloace nu se condiționează de realizarea unor misiuni speciale (procurarea/crearea anumitor active, finanțarea unor proiecte/programe etc.). De asemenea, modul de prezentare a informațiilor privind utilizarea mijloacelor cu destinație specială și a celor provenite din desemnarea procentuală este diferit. Astfel, cerințele de raportare a mijloacelor cu destinație specială utilizate nu sunt reglementate sub aspect normativ, dar se stabilesc de către finanțatori, iar direcțiile de utilizare și cerințele de raportare a mijloacelor desemnării procentuale sunt prevăzute în actele normative și au un caracter obligatoriu pentru toate ONC.

În baza celor expuse mai sus, concluzionăm că mijloacele desemnării procentuale nu pot fi raportate în mod direct nici la o sursă de finanțare a ONC, stabilită în reglementările contabile actuale. Considerăm rezonabil de a evidenția mijloacele nominalizate într-o grupă separată de surse de finanțare și de a stabili reguli distincte de contabilizare și de raportare a lor. Aceste reguli trebuie

incluse în Indicațiile metodice [5] și Planul general de conturi contabile [8].

După părerea noastră, mijloacele desemnării procentuale urmează a fi recunoscute în baza contabilității de angajamente care, potrivit Legii contabilității, reprezintă o bază de contabilizare conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă [3, art. 3]. În conformitate cu această metodă, mijloacele desemnării procentuale trebuie recunoscute în luna în care a fost primită decizia de acordare de către organul abilitat de legislație. În acest caz se vor respecta următoarele criterii principale:

- existența unei certitudini întemeiate că mijloacele vor fi primite de către ONC;
- ONC va respecta cerințele de utilizare și de raportare a mijloacelor desemnării procentuale impuse de prevederile actelor normative în vigoare;
- posibilitatea determinării corecte a sumelor desemnării procentuale ce urmează a fi primite.

Pentru obținerea informațiilor aferente mijloacelor desemnării procentuale utilizate recomandăm de a evidenția grupe separate de venituri și cheltuieli aferente acestora. În acest scop, urmează a fi operate modificări în Planul general de conturi contabile prin introducerea a două conturi sintetice noi – 619 „Venituri aferente mijloacelor desemnării procentuale” și 719 „Cheltuieli aferente mijloacelor desemnării procentuale”.

În cazul implementării recomandărilor sus-menționate, operațiunile aferente mijloacelor desemnării procentuale urmează a fi contabilizate în următorul mod:

- 1) recunoașterea mijloacelor desemnării procentuale – ca majorare concomitentă a altor creanțe și datorii;
- 2) încasarea mijloacelor desemnării procentuale – ca majorare a numerarului și diminuare a altor creanțe;
- 3) reflectarea cheltuielilor ONC, suportate pe seama mijloacelor desemnării procentuale – ca majorare a cheltuielilor aferente mijloacelor desemnării procentuale și diminuare a stocurilor, altor active circulante, majorare a datoriilor comerciale, față de personal, organele de asigurări sociale și medicale etc.;
- 4) recunoașterea veniturilor din utilizarea mijloacelor desemnării procentuale – ca diminuare a altor datorii curente și majorare a veniturilor aferente mijloacelor desemnării procentuale.

De menționat că în practică apar probleme privind contabilizarea mijloacelor desemnării procentuale utilizate pentru procurarea/crearea imobilizărilor necorporale și corporale care, în principal, se referă la:

- stabilirea perioadei de decontare a mijloacelor, ținând cont de faptul că durata de exploatare a imobilizărilor, de regulă, depășește termenul de utilizare a sumelor desemnării procentuale;
- reflectarea în contabilitate a operațiunilor de utilizare și de restituire a mijloacelor desemnării procentuale;
- prezentarea informațiilor aferente mijloacelor utilizate pentru procurarea/crearea imobilizărilor în situațiile financiare și rapoartele fiscale.

În opinia noastră, mijloacele nominalizate trebuie decontate la fondul de active imobilizate la transmiterea în exploatare a imobilizărilor sus-menționate. Calcularea amortizării acestor imobilizări trebuie să fie reflectată ca diminuare a fondurilor ONC și majorare a amortizării imobilizărilor. În acest caz, nu vor fi afectate veniturile și cheltuielile ONC. Totodată, mijloacele desemnării procentuale vor fi înregistrate în rapoartele fiscale drept utilizate.

La contabilizarea mijloacelor desemnării procentuale trebuie luate în considerare direcțiile de utilizare a acestora care sunt stabilite de Codul fiscal [1] și Regulament [10]. Astfel, conform Regulamentului, mijloacele financiare obținute în urma desemnării procentuale pot fi utilizate în două scopuri principale [10, pct. 27]:

1) pentru susținerea activităților de utilitate publică, desfășurate de asociațiile obștești, fundațiile și instituțiile private și a activităților sociale, morale, culturale sau de caritate, desfășurate de cultele religioase și părțile lor componente;

2) pentru acoperirea cheltuielilor administrative în următoarea mărime din suma totală a

desemnărilor procentuale primite:

- a) 50% – dacă suma obținută este de până la 50000 lei inclusiv;
- b) 40% – dacă suma obținută este mai mare 50000 și nu depășește 100000 lei;
- c) 30% – dacă suma obținută este mai mare de 100000 și nu depășește 500000 lei; și
- d) 25% – dacă suma obținută este mai mare de 500000 lei.

La utilizarea mijloacelor desemnării procentuale trebuie luate în considerare următoarele aspecte principale:

- activitățile de utilitate publică cuprind activitățile realizate în mod gratuit sau la preț redus pentru persoanele sau grupurile dezavantajate, care contribuie la dezvoltarea sau susținerea:
 - educației și instruirii persoanelor, difuzării și acumulării de cunoștințe;
 - științei;
 - culturii și artei;
 - sportului pentru amatori, educației fizice și turismului social;
 - ocrotirii sănătății;
 - protecției sociale a persoanelor cu dizabilități, a pensionarilor, copiilor, adolescenților, persoanelor strămutate, familiilor cu mulți copii și/sau socialmente vulnerabile, a altor persoane defavorizate;
 - creării noilor locuri de muncă; eradicării sărăciei;
 - promovării păcii, prieteniei și înțelegerii între popoare, prevenirii și depășirii conflictelor civile, sociale, etnice și religioase;
 - apărării și promovării democrației și drepturilor omului;
 - protecției mediului;
 - protejării patrimoniului cultural și a monumentelor istorice;
 - prevenirii criminalității și contribuirii la contracararea acesteia [3, art. 40];
- cheltuielile administrative reprezintă cheltuielile aferente organizării, deservirii și gestionării entității în ansamblu [12, pct. 27]. Componenta acestor cheltuieli se stabilește de către fiecare ONC de sine stătător în baza anexei 3 la SNC „Cheltuieli” [12].

Conform Codului fiscal, beneficiarii desemnării procentuale poartă răspundere potrivit legii pentru neraportarea utilizării sumelor obținute în urma desemnării procentuale și pentru folosirea contrar destinației a acestor sume. Mijloacele financiare obținute în urma desemnării procentuale pot fi utilizate într-un termen ce nu depășește două perioade fiscale după perioada fiscală în care a fost efectuată desemnarea procentuală. Sumele neutilizate în această perioadă urmează a fi restituite la buget până la data-limită de depunere a raportului nominalizat [10, pct. 29].

În cazul în care ONC a fost exclusă din lista beneficiarilor până la expirarea termenului de utilizare a desemnărilor procentuale din cauza unor circumstanțe de ineligibilitate, dar a beneficiat de desemnări procentuale până la excludere, aceasta are obligația de restituire, în termen de 2 luni de la excludere, a sumelor desemnării procentuale nevalorificate.

Restituirea în buget a sumelor desemnării procentuale trebuie contabilizate ca diminuare a altor datorii și majorare a datoriilor față de buget, iar achitarea datoriilor – ca diminuare concomitentă a datoriilor față de buget și a numerarului.

În cazul în care suma mijloacelor desemnării procentuale, ce urmează a fi restituită la buget, depășește mărimea altor datorii sau dacă aceste datorii lipsesc, suma depășirii trebuie înregistrată ca majorare concomitentă a cheltuielilor aferente mijloacelor desemnării procentuale și a datoriilor față de buget.

Informațiile contabile privind mijloacele desemnării procentuale se generalizează în situațiile financiare și rapoartele fiscale. Unele aspecte privind prezentarea informațiilor aferente mijloacelor sus-menționate în rapoartele fiscale sunt expuse în literatura de specialitate [11, Slobodeanu S. 2018, p. 73-81].

De menționat că formatele existente ale situațiilor financiare nu conțin informații referitoare la mijloacele desemnării procentuale. În funcție de modul de contabilizare a acestor mijloace, ONC reflectă informațiile aferente acestora în componența mijloacelor nepredestinate sau mijloacelor cu

destinație specială. Această modalitate de prezentare a informațiilor nu asigură comparabilitatea informațiilor și nu permite calcularea corectă a indicatorilor rapoartelor fiscale. În acest context, considerăm necesar de a introduce modificări în structura situațiilor financiare existente ale ONG pentru reflectarea distinctă a informațiilor aferente mijloacelor desemnării procentuale.

Astfel, în situația de venituri și cheltuieli, se recomandă de inclus trei indicatori suplimentari:

- venituri aferente mijloacelor desemnării procentuale – în care urmează de indicat sumele veniturilor recunoscute în mărimea mijloacelor desemnării procentuale utilizate;
- cheltuieli aferente mijloacelor desemnării procentuale – în care trebuie de înregistrat mărimea cheltuielilor suportate pe seama mijloacelor desemnării procentuale;
- excedent (deficit) aferent mijloacelor desemnării procentuale – în care se recomandă de reflectat diferența dintre veniturile și cheltuielile aferente mijloacelor desemnării procentuale.

În situația modificărilor surselor de finanțare se propune de inclus un indicator nou – „Mijloace provenite din desemnarea procentuală” care se caracterizeze soldul acestor mijloace la începutul perioadei de gestiune, suma mijloacelor primite în cursul perioadei de gestiune, mărimea mijloacelor desemnării procentuale utilizate și/sau restituite în buget în cursul perioadei de gestiune și soldul mijloacelor la sfârșitul perioadei de gestiune.

În scopuri fiscale informațiile privind veniturile și cheltuielile provenite din utilizarea mijloacelor desemnării procentuale se reflectă în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale (forma ONG 17) și în Raportul financiar privind modul de utilizare a sumelor desemnării procentuale [7, anexa 1D]. Aceste rapoarte reflectă situația la data de 31 decembrie a anului în care a expirat perioada de utilizare a sumelor de desemnare procentuală pentru fiecare an de utilizare separat. Astfel, raportul privind utilizarea sumelor desemnării procentuale primite în anul 2018 trebuie să fie prezentat Serviciu fiscal de stat până la 25 martie 2021. Totodată, în cazul în care ONG a fost exclusă din lista beneficiarilor până la expirarea termenului de utilizare a desemnărilor procentuale din cauza unor circumstanțe de ineligibilitate, dar a beneficiat de desemnări procentuale până la excludere, aceasta are obligația de raportare, în termen de 2 luni de la excludere, a sumelor folosite până la excludere [10, pct. 30].

În baza analizei modului de prezentare a informațiilor privind mijloacele desemnării procentuale în situațiile financiare și rapoartele fiscale putem menționa că, actualmente, componența acestor informații diferă semnificativ. Această situație generează probleme la determinarea indicatorilor situațiilor financiare și rapoartelor fiscale ale ONG referitoare la mijloacele desemnării procentuale. Totodată, absența corelării indicatorilor contabili și cei fiscali poate conduce la interpretarea incorectă a acestora de către organele de control și, ca urmare, la aplicarea sancțiunilor. Astfel, utilizarea contrar destinației de către ONG a mijloacelor provenite în urma desemnării procentuale se sancționează cu amendă de la 90 până la 180 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcții de răspundere [2, art. 298, alin (4¹)].

În cazul încălcării de către ONG a regulilor de utilizare și de raportare a mijloacelor desemnării procentuale acestea i se poate interzice primirea unor astfel de mijloace pe o durată de 2 ani. Totodată, ONG are obligația să calculeze și să achite la buget impozitul pe venit din suma mijloacelor desemnării procentuale utilizate contrar destinației.

CONCLUZII

Mijloacele desemnării procentuale nu pot fi raportate nici la o categorie de surse de finanțare a ONG, prevăzute de actele normative contabile în vigoare. Modul de contabilizare a acestor mijloace nu este reglementat în mod special sub aspect normativ și, ca urmare, ONG contabilizează mijloacele nominalizate în mod diferit și nu întotdeauna corect.

În literatura de specialitate pot fi evidențiate două abordări principale referitoare la contabilizarea operațiunilor aferente recunoașterii, primirii, utilizării și restituirii mijloacelor desemnării procentuale care sunt corelate respectiv cu regulile de evidență a mijloacelor nepredestinate sau a mijloacelor cu destinație specială.

Aceste abordări nu sunt suficient argumentate și nu asigură concordanța informațiilor contabile cu indicatorii situațiilor financiare și rapoartelor fiscale. În acest context, considerăm rezonabil de a evidenția

mijloacele desemnării procentuale ca o sursă distinctă de finanțare a ONG. Pentru evidența cheltuielilor și veniturilor aferente acestor mijloace se propune includerea în Planul general de conturi contabile a două conturi suplimentare – 619 „Venituri aferente mijloacelor desemnării procentuale” și 719 „Cheltuieli aferente mijloacelor desemnării procentuale”.

Mijloacele desemnării procentuale utilizate pentru procurarea imobilizărilor necorporale și corporale trebuie decontate și înregistrate ca utilizate la expirarea perioadei de folosire a lor, adică la finele celei de a doua perioadă fiscală. Utilizarea acestor mijloace se recomandă să fie decontată la fondurile ONG fără afectarea veniturilor și cheltuielilor.

Situațiile financiare ale ONG nu conțin indicatori privind mijloacele desemnării procentuale, veniturile și cheltuielile aferente acestor mijloace. În acest scop, se recomandă ca formatele situației de venituri și cheltuieli și a situației surselor de finanțare să fie ajustate în conformitate cu metodologia recomandată de evidență a mijloacelor desemnării procentuale. Astfel, în situația de venituri și cheltuieli urmează a fi incluși trei indicatori privind veniturile, cheltuielile și excedentul (deficitul) din utilizarea mijloacelor desemnării procentuale. În situația modificărilor surselor de finanțare se propune de a introduce un indicator „Mijloace provenite din desemnarea procentuală”.

Recomandările privind contabilizarea și raportarea mijloacelor desemnării procentuale urmează a fi incluse în Indicațiile metodice și Planul general de conturi contabile. Aplicarea în practică a acestor recomandări va asigura contabilizarea corectă a mijloacelor desemnării procentuale, precum și comparabilitatea informațiilor financiare ale diferitor categorii de ONG. Totodată, contabilizarea separată a mijloacelor nominalizate va facilita întocmirea rapoartelor fiscale și va elimina sancționarea dublă a ONG prin impozitarea sumelor mijloacelor desemnării procentuale utilizate pentru destinația și prin restituirea acestora la buget.

BIBLIOGRAFIE

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163–XII din 24.04.1997.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=326971>.
2. Codul contravențional al Republicii Moldova nr. 218 din 24.10.2008.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=369412>.
3. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=351443>.
4. Legii cu privire la asociațiile obștești nr.837-XIII din 17.05.1996.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=325424>.
5. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate de prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 188/2014.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>
6. Недерица А., Фоалья Л. Об учете сумм процентного отчисления. Rev. „Contabilitate și audit”, 2018, nr. 2, pag. 82-84.
7. Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale nr. 08/2018.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=374017>.
8. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119/2013.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
9. Присакар Т. Опыт представления новой Декларации о подоходном налоге для НКО: выводы и предложения. Rev. „Contabilitate și audit”, 2018, nr. 5, pag. 80-85.
10. Regulamentul cu privire la mecanismul desemnării procentuale, aprobat prin HG nr. 1286/2016.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=367801>.
11. Slobodeanu S. Modul de completare a Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma ONG 17) pentru anul 2017 de către organizațiile necomerciale. Rev. „Contabilitate și audit”, 2018, nr. 2, pag. 73-81.
12. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 108/2013. -
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.