

PARTICULARITĂȚILE EVIDENȚEI MIJLOACELOR FIXE LA ÎNTREPRINDERILE NECOMERCIALE

Conf. univ. dr. Lidia Cauș, ASEM

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 this articole are exposed some proposals related to the improvement of the fixed assets accountancy in non-for-profit organizations, which will lead to the providing of some true and objective information to information users.

Organizația necomercială se definește ca persoană juridică al cărui scop principal este altul decât obținerea de profit și care este înregistrată sub formă de *asociație* (asociație obștească, asociație religioasă, partid, organizație social-politică, sindicat, uniune de persoane juridice și de patronat), *fundație*, *instituție*. Aceste organizații activează în baza contribuțiilor și mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturi, donații, sponsorizări, taxe de aderare, contribuțiile membrilor organizației etc. Definiția organizației necomerciale determină particularități în modul de evidență al acestora, începând cu întocmirea politicii de contabilitate, contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate,

contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației, fondurilor, veniturilor și cheltuielilor, imobilizărilor necorporale și corporale, activelor curente și finalizând cu conținutul informației rapoartelor financiare.

Contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, Legea cu privire la asociațiile obștești, Legea cu privire la fundații, Legea cu privire la filantropie și sponsorizare, Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Planul de conturi contabile ale activității economico-financiare, Standardele Naționale de Contabilitate, Comentariile la S.N.C., Regulamentul privind inventarierea, Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale ș.a. În conformitate cu art.2 din Legea contabilității, aceste organizații sunt obligate să țină evidența, parcurgând toate etapele ciclului contabil: întocmirea documentelor primare și centralizatoare, evaluarea și recunoașterea elementelor contabile, reflectarea informațiilor în conturile contabile, perfectarea registrelor contabile, balanței de verificare și Cărții mari, întocmirea rapoartelor.

Pentru desfășurarea activităților lor statutare, organizațiile necomerciale utilizează diverse mijloace fixe, cum ar fi clădiri, mijloace de transport, tehnică pentru oficiu, mobilier etc. La contabilizarea mijloacelor fixe, organizațiile necomerciale aplică prevederile S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung” și regulile expuse în Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale.

Conform p.6 al S.N.C.16, **mijloacele fixe** reprezintă active materiale prețul unitar al cărora depășește plafonul stabilit de legislație, planificate pentru utilizare mai mult de un an în activitatea de producție, comercială și în alte activități, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, sau sunt destinate închirierii sau unor scopuri administrative. Astfel, mijloace fixe se consideră bunurile care sunt exploatate de entitatea necomercială în activitatea sa statutară mai mult de un an și valoarea lor unitară este mai mare de limita stabilită de 6000 lei.

Organizația necomercială, în baza planului de conturi contabile aprobat de Ministerul Finanțelor, trebuie să elaboreze planul de conturi propriu de lucru, ținând cont de prevederile Indicațiilor metodice. Acesta trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale organizației. În conformitate cu Anexa nr.1 la Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale pentru evidența mijloacelor fixe, pot fi folosite următoarele conturi și subconturi: contul **121 „Active în curs de execuție”** cu subconturile 1211 „Imobilizări corporale în curs de execuție aferente activităților economice statutare” și 1212 „Imobilizări corporale în curs de execuție aferente fondurilor”; contul **123 „Mijloace fixe”** cu subconturile 1231 „Imobilizări corporale aferente activităților economice statutare” și 1232 „Imobilizări corporale aferente fondurilor”; contul **124 „Uzura mijloacelor fixe”** cu subconturile 1241 „Uzura imobilizărilor corporale aferente activităților economice statutare” și 1242 „Uzura imobilizărilor corporale aferente fondurilor”; contul **342 „Subvenții”** cu subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

Mijloacele fixe în dependență de sursele de provenință pot fi primite în calitate de sponsorizări sau donații, de la fondatorii sau membrii organizației cu titlu gratuit sau pot fi procurate din sursele proprii ale organizației. În organizațiile necomerciale, apar particularități aferente contabilității mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit sau procurate din contul diferitelor surse de finanțare pentru transmitere altor beneficiari (persoane social vulnerabile, aziluri de bătrâni, case de copii etc.). Aceste mijloace fixe pot fi înregistrate ca active în conturi bilanțiere, doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de standardele de contabilitate. În alte cazuri, bunurile respective se înregistrează în conturi extrabilanțiere, de exemplu, la contul 926 „Active care nu aparțin organizației necomerciale”.

Mijloacele fixe primite cu titlu gratuit, indiferent de destinația lor, se evaluează la valoarea de intrare, care se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire-predare și a altor documente, care confirmă transmiterea dreptului de proprietate sau

de folosință și destinația acestora. Valoarea de intrare a mijloacelor fixe, primite în folosință temporară sau cu scopul transmiterii lor ulterioare unor categorii de beneficiari stabiliți, se evaluează de către o comisie independentă, conform documentelor de însoțire sau în baza:

- *prețului donatorului* – atunci când mijloacele fixe sunt produse de către acesta;
- *valorii juste* – când donatorul a procurat mijloacele fixe în scopul donației sau când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire;
- *valorii în vamă* – în cazul primirii mijloacelor fixe din străinătate, când valoarea nu este indicată în documentele donatorilor străini;
- *valorii determinate în altă bază rațională* – la primirea mijloacelor fixe foste în folosință când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire.

Mijloacele fixe intrate se pun în evidență la *valoarea de intrare*, care include valoarea de procurare sau valoarea consemnată în contractul de donație sau sponsorizare, plus suma cheltuielilor efectuate la procurarea obiectului sau punerea lui în exploatare. Dacă valoarea mijloacelor fixe este înregistrată în valută străină, atunci aceasta se recalculează și se înregistrează în contabilitate în lei moldovenești, conform cursului stabilit de Banca Națională a Moldovei la data semnării contractului sau a actului de primire-predare a obiectului în proprietatea organizației necomerciale. Cheltuielile de achiziționare și de pregătire a mijloacelor fixe pentru realizarea misiunilor speciale se includ în valoarea de intrare a acestora numai în cazul când acestea au fost acoperite din aceeași sursă de finanțare. În caz contrar, aceste costuri se înregistrează drept cheltuieli curente.

Mijloacele fixe pot fi primite sau procurate din contul: mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate și surselor de autofinanțare. Mijloacele fixe primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează în modul prevăzut în p.23 din Indicațiile metodice. La aplicarea *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 finanțări vor fi îndeplinite, precum și valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil. Deci mijloacele cu destinație specială care urmează să fie primite se reflectă:

Dt 134 „Creanțe pe termen lung” sau 229 „Alte creanțe pe termen scurt”

Ct 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” sau 539 „Alte datorii pe termen scurt”.

Mijloacele fixe primite din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează:

Dt 121 „Active nemateriale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 134 „Creanțe pe termen lung” sau 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

În cazul aplicării *contabilității de casă*, mijloacele cu destinație specială se recunosc în momentul primirii mijloacelor fixe prin înregistrarea contabilă:

Dt 121 „Active nemateriale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” sau 539 „Alte datorii pe termen scurt”.

Un aspect specific pentru organizațiile necomerciale constă în crearea fondului de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea mijloacelor fixe:

Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” sau 539 „Alte datorii pe termen scurt”

Ct 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

După părerea noastră, reflectarea în componența capitalului propriu a unui fond de imobilizări creat de entitate impune niște obligații față de membrii organizației, ceea ce nu caracterizează particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, în vederea lipsei capitalului propriu și a obligațiilor față de proprietari și fondatori, cu atât mai mult că existența contului 342 „Subvenții” impune necesitatea întocmirii Raportului privind fluxul capitalului propriu la organizațiile care utilizează sistemul complet de evidență contabilă. În literatura de specialitate, specialiștii în domeniu inițiază propuneri de creare a fondului de mijloace fixe în componența contului 323 „Alte rezerve”, iar după părerea altor specialiști, acesta poate fi reflectat la un subcont distinct deschis în cadrul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”. Reflectarea fondului de imobilizări la un subcont

distinct deschis în cadrul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”, de asemenea, la fel nu reflectă în bilanțul contabil și nici în evidența sintetică situația clară despre soldul finanțărilor disponibile la o dată anumită și a celor utilizate pentru procurarea mijloacelor fixe.

Este mai rațional, în opinia noastră, ca, în scopul reflectării mijloacelor cu destinație specială folosite pentru procurarea mijloacelor fixe, de aplicat contul 426 „Alte datorii pe termen lung calculate”, la un subcont deschis numit 4261 „Finanțări în imobilizări”. Argumentarea aplicării acestui cont constă în respectarea gradului de exigibilitate a datoriilor pus la baza construirii bilanțului contabil. Acest cont dă posibilitatea reflectării finanțărilor în imobilizări corporale, care sunt obiecte cu o durată de funcționare mai mare de un an, iar la contul 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” vor fi reflectate mijloacele cu destinație specială neutilizate la un moment anumit. La contul 426 „Alte datorii pe termen lung calculate”, subcontul 4261 „Finanțări în imobilizări” pe credit vor fi reflectate sumele finanțărilor utilizate pentru procurarea imobilizărilor, iar pe debitul contului – decontarea acestor finanțări în mărimea sumei uzurii lunare calculate a mijloacelor fixe, soldul reflectând finanțările utilizate pentru procurarea activelor pe termen lung nedecontate.

Am menționat mai sus că mijloacele fixe pot fi primite sau procurate și din contul mijloacelor nepredestinate. Aceste mijloace reprezintă active și servicii primite, sau care urmează să fie primite de către organizația necomercială, a căror utilizare nu este condiționată inițial de realizarea unor misiuni speciale. Astfel, mijloacele fixe primite sau procurate din contul mijloacelor nepredestinate, conform prevederilor p.31 din Indicațiile metodice, se înregistrează direct la majorarea fondului de imobilizări:

Dt 121 „Active nemateriale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

În cazul mijloacelor nepredestinate inițial decontate la venituri curente și utilizate ulterior pentru procurarea sau crearea mijloacelor fixe, mai întâi se contabilizează primirea mijloacelor bănești:

Dt 241 „Casa”, 242 „Conturi curente în valută națională”, 243 „Conturi curente în valută străină”

Ct 612 „Alte venituri operaționale”.

Apoi se reflectă intrarea mijloacelor fixe din contul mijloacelor nepredestinate:

Dt 121 „Active nemateriale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” sau 812 „Activități auxiliare”.

Totodată, intrarea mijloacelor fixe, în acest caz, este însoțită de majorarea fondului de imobilizări din contul cheltuielilor curente:

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale”

Ct 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”.

Mijloacele fixe pot fi utilizate după diferite direcții la organizarea activităților pentru îndeplinirea scopurilor statutare, pentru necesități administrative și alte direcții. Calculul uzurii mijloacelor fixe pe perioada utilizării lor în evidența organizațiilor necomerciale se efectuează cu ajutorul metodelor de calcul recomandate de S.N.C. 16. Metoda de calcul al uzurii mijloacelor fixe aleasă trebuie să fie stipulată în Politica de contabilitate a entității întocmită și aprobată pentru anul de gestiune. Reieșind din definiție, uzura mijloacelor fixe reprezintă repartizarea valorii uzurabile a obiectelor la consumurile sau cheltuielile perioadei pe durata utilizării lor. Luând în considerație că mijloacele fixe, care aparțin organizației, sunt primite cu titlu gratuit sau procurate din sursele donatorilor și sponsorilor, aceste obiecte sunt exploatate cu un scop bine determinat și în perioadele stabilite de proiecte sau programe. După părerea noastră, pentru calculul uzurii mijloacelor fixe la aceste entități metodele, cele mai recomandabile sunt cea liniară și în raport cu volumul produselor fabricate sau serviciilor prestate.

La contabilizarea calculului uzurii mijloacelor fixe primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială, apar particularități esențiale, deoarece, conform Indicațiilor metodice, sumele uzurii mijloacelor fixe calculate nu se reflectă la consumuri sau cheltuieli. Specific pentru organizațiile necomerciale este calcularea uzurii mijloacelor fixe intrate din

contul mijloacelor cu destinație specială și a celor nepredestinate din contul micșorării fondului de imobilizări prin înregistrarea contabilă:

Dt 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”

Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe”.

Pe când calcularea uzurii mijloacelor fixe procurate din contul mijloacelor rezultate din activități economice statutare se înregistrează în modul prevăzut de S.N.C. 16:

Dt 813 „Consumuri indirecte de producție” sau 713 „Cheltuieli generale și administrative”

Ct 124 „Uzura mijloacelor fixe”.

Reevaluarea mijloacelor fixe ale entităților necomerciale se efectuează în baza regulilor generale stabilite în S.N.C. 16, ținând cont de prevederile specifice prevăzute în Indicațiile metodice. Formulele contabile se întocmesc în funcție de sursa de intrare. Pentru imobilizările intrate din alte surse, se înregistrează conform regulilor prevăzute de S.N.C. 16 la majorarea sau micșorarea contului 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”. Pentru imobilizările primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și nepredestinate, diferențele din reevaluarea mijloacelor fixe se înregistrează la modificarea fondului de imobilizări astfel:

a) ecartul din reevaluarea mijloacelor fixe:

Dt 121 „Active în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”

Ct 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

b) micșorarea valorii din reevaluarea mijloacelor fixe:

Dt 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”

Ct 121 „Active în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”.

În cazul modernizării, reconstrucției mijloacelor fixe, apar costuri ulterioare, adică investiții capitale, care se contabilizează în baza regulilor generale stabilite în standardele de contabilitate și Indicațiile metodice. În organizațiile necomerciale, costurile ulterioare pot fi acoperite din contul: mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate și fondului de autofinanțare. Capitalizarea costurilor ulterioare se admite în cazul în care acestea au generat majorarea termenului de funcționare utilă și creșterea productivității sau capacității mijloacelor fixe.

La organizațiile necomerciale, contabilitatea ieșirii mijloacelor fixe este condiționată de sursa de intrare și cauza ieșirii lor. Ieșirea mijloacelor fixe procurate sau create din contul surselor de autofinanțare se contabilizează conform prevederilor S.N.C 16. În cazul casării mijloacelor fixe intrate din contul mijloacelor speciale ca urmare a uzurii totale se înregistrează decontarea uzurii acumulate:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe” Ct 123 „Mijloace fixe”.

În cazul casării mijloacelor fixe înainte de expirarea duratei de funcționare utilă a acestora, precum și la transmiterea cu titlul gratuit a lor se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

a) decontarea sumei uzurii acumulate a mijloacelor fixe:

Dt 124 „Uzura mijloacelor fixe” Ct 123 „Mijloace fixe”;

b) decontarea valorii de bilanț a mijloacelor fixe:

Dt 342 „Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”

Ct 121 „Active în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”;

c) bunurile obținute din casarea mijloacelor fixe evaluate la valoarea realizabilă netă:

Dt 211 „Materiale” Ct 612 „Alte venituri operaționale”;

d) valoarea de vânzare a mijloacelor fixe:

Dt 229 „Alte creanțe pe termen scurt” Ct 612 „Alte venituri operaționale”.

Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate reglementează modul de evidență în cadrul acestor entități, ceea ce a condus la stabilirea principiilor și regulilor de bază ale evidenței și informațiilor furnizate de rapoartele

financiare. Contabilitatea mijloacelor fixe este specifică și implică multe particularități în cadrul organizațiilor necomerciale. În final, conchidem că propunerile aduse întru soluționarea problemelor menționate conduc la perfecționarea modului de evidență a mijloacelor fixe, ce conduce la furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității organizațiilor necomerciale, 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 de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.174 din 25.12.1997. Monitorul Oficial nr. 88-91 din 30.12.1997;
3. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010. Monitorul Oficial nr.254-256/981 din 24.12.2010.