

UNELE ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR CU DESTINAȚIE SPECIALĂ ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

Lect. sup. Lilia Andreev, ASEM

In conformity with the Civil Code of the Republic of Moldova not-for-profit organizations (farther NGOs) are juridical persons not having the goal of getting a profit and distributing it among the members of the organization. NGOs carry on their activities only under the general norms and rules regarding the organizations of this kind and they can develop their activities regulated by the legislation of the country stipulated in the charter of organization.

On examining the accounting legislation it can be noticed that none of the National Accounting Standards contains regulatory norms regarding the maintenance of accounting for income and spendings and the draft of financial statements for enterprises that do not practice business activities.

Conform Codului civil al Republicii Moldova organizațiile necomerciale (în continuare ONG) reprezintă persoane juridice, care nu au ca scop în activitatea sa obținerea unui profit și repartizarea lui între membrii organizației.

Organizațiile necomerciale dețin un rol important în societatea civilă din orice țară, inclusiv și din Republica Moldova. Aceste organizații sunt persoane juridice scopul cărora este altul 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.

Conform legislației în vigoare ONG-urile activează doar în baza normelor generale cu privire la organizațiile de tipul respectiv și își pot desfășura activitatea reglementată de legislația țării care este prevăzută în statutul organizației.

Din specificul activității sale apar un șir de particularități în evidența contabilă a ONG.

Contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, 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 ș.a. Începând cu 01.01.2011 au intrat în vigoare Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din 06.12.2010. Obiectivul regulamentului constă în descrierea particularităților evidenței și raportării în organizațiile necomerciale, fiind obligatorii pentru toate organizațiile de acest gen, înregistrate în conformitate cu legislația republicii, precum și filialele, reprezentanțele și alte subdiviziuni structurale ale lor, cu sediul pe teritoriul țării și peste hotarele ei. În comparație cu practica contabilă precedentă a organizațiilor necomerciale. Indicațiile metodice conțin noi prevederi privind contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației, fondurilor, veniturilor și cheltuielilor aferente activităților economice statutare, imobilizărilor necorporale și corporale, activelor curente, conținutul informației rapoartelor financiare.

Organizația necomercială se definește în p.4 al Indicațiilor metodice 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, alte forme în conformitate cu legislația), *fundație, instituție*.

În conformitate cu **Legea contabilității nr.113-XVI** din 27.04.07, ONG, ca și orice alte entități, trebuie să țină evidența contabilă. În special acestea sunt obligate:

- să respecte principiile și regulile de ținere a contabilității stabilite de Legea contabilității, Standardele Naționale de Contabilitate, și alte acte normative;
- să întocmească și să prezinte rapoartele financiare, statistice și fiscale prevăzute de legislația în vigoare;

- să elaboreze și să aplice politica sa de contabilitate în care să fie stipulat sistemul de contabilitate utilizat;
- să întocmească documentele primare și centralizatoare, evaluarea și reevaluarea elementelor contabile;
- să efectueze inventarierea patrimoniului organizației;
- să întocmească registrele contabile, balanța de verificare și Cartea mare.

În procesul activității sale ONG pot înregistra intrări de bunuri materiale și bănești din diferite surse, de exemplu:

- sponsorizări și granturi;
- încasări de la membrii organizației sub formă de cotizații;
- din activitățile proprii de antreprenoriat;
- din vânzarea unor active primite ca donații, dar neutilizate în activitatea organizației etc.

Principala sursă de finanțare în cadrul organizațiilor necomerciale o constituie mijloacele cu destinație specială și mijloacele nepredestinate. Structura surselor de finanțare este indicată obligator în Politica de contabilitate proprie a organizației necomerciale în conformitate cu cerințele p.11 al Indicațiilor metodice pentru ținerea contabilității în organizațiile necomerciale.

Mijloacele cu destinație specială reprezintă active și servicii primite, sau care urmează să fie primite de către organizația necomercială sub formă de subvenții, granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări și încasări, sau mijloace și fonduri proprii a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale (procurarea sau crearea anumitor active sau finanțarea unor programe și proiecte concrete etc.). În componența mijloacelor cu destinație specială se includ contribuțiile fondatorilor și membrilor organizației, mijloacele nepredestinate, mijloacele rezultate din activitatea economică prevăzută de statut etc. Respectivul mijloace pot fi primite sub formă de: imobilizări necorporale și corporale, stocuri, titluri de valoare, servicii, mijloace bănești destinate procurării și creării acestor active, pentru acoperirea consumurilor și cheltuielilor curente.

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 deosebit mijloace în valută națională și 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 bănească (mijloace bănești) și finanțări în formă nebănească (active pe termen lung și scurt). În funcție de sursa de finanțare există mijloace cu destinație specială interne (efectuate de finanțatori autohtoni) și externe (obținute de la finanțatori din afara republicii).

În practica de evidență al ONG aceste operațiuni se reflectă de regulă cu ajutorul contului de pasiv 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”. La acest cont organizațiile își deschid un șir de subconturi și conturi analitice pentru a detalia informația privind primirea și utilizarea resurselor primite atât în bani, cât și în bunuri. De exemplu:

- 423.21 – „Încasări cu destinație specială în valută națională”;
 - 423.22 – „Încasări cu destinație specială în valută străină”;
 - 423.23 – „Încasări filantropice primite din țară”;
 - 423.24 – „Încasări filantropice primite din străinătate”;
 - 423.25 – „Încasări cu destinație specială pentru procurarea mijloacelor fixe (activelor nemateriale) sau primite sub formă de active pe termen lung”;
 - 423.26 – „Încasări cu destinație specială pentru procurarea materialelor, obiectelor de mică valoare și scurtă durată, sau primite sub formă de active curente”;
- și alte subconturi și conturi analitice în dependență de necesitățile informaționale și de evidență al ONG.

Conform p.15 din Indicațiile metodice recunoașterea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în baza contabilității de angajamente sau contabilității de casă în conformitate cu politica de contabilitate a organizației necomerciale. Mijloacele cu destinație specială se evaluează, inițial, la valoarea nominală pentru mijloacele primite sub formă monetară și la valoarea de intrare pentru mijloacele primite sub formă nemonetară în conformitate cu standardele de contabilitate.

La aplicarea contabilității de angajamente, mijloacele cu destinație specială se recunosc, în cazul existenței unei certitudini întemeiate, deoarece: 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.

Mijloacele cu destinație specială pot fi utilizate pentru acoperirea sau compensarea cheltuielilor curente, achiziționarea sau fabricarea activelor curente, acordarea avansurilor, procurarea sau crearea imobilizărilor necorporale și corporale.

În continuare, vom analiza reflectarea operațiunilor în formule contabile în baza unui exemplu:

Asociația a primit un grant în valută străină în sumă de 5 000 \$ SUA, cursul BNM la ziua primirii grantului la cont 12,5865 lei pentru 1\$ SUA, cu scopul procurării a două computere pentru oficiul organizației și procurarea rechizitelor școlare pentru a fi donate unei case de copii:

În contabilitatea Asociației, au fost întocmite următoarele formule contabile:

	Conținutul operației economice	Conturi corespondente		Suma, lei
1.	Primirea resurselor bănești la contul valutar al Asociației (5000 \$ SUA*12,5865 lei)	243	423.22	62932,50
2.	Vânzarea valutei la cursul BNM 12,5872 lei pentru 1\$ SUA	242	243	62936,00
3.	Concomitent	423.22	423.21	62936,00
4.	Reflectarea diferenței de curs valutar apărută la vânzarea valutei	243	622	3,50
5.	Reflectarea diferenței de curs valutar apărută la vânzarea valutei	722	423.22	3,50
6.	Procurarea computerelor din mijloacele sponsorilor (2 * 7560 lei, inclusiv TVA 20%)	123	521	15120,00
7.	Procurarea rechizitelor școlare, care urmează a fi donate casei de copii, inclusiv TVA	217	521	47816,00
8.	Achitarea cu furnizorii pentru computere și rechizite de birou	521	242	62936,00
9.	Transmiterea rechizitelor școlare casei de copii	714	217	47816,00
10.	Reflectarea sumei utilizate în scopuri filantropice	423.21	622	47816,00
11.	La momentul calculării lunare a amortizării computerelor utilizate de Asociație	713	124	352,00
12.	Concomitent	423.21	622	352,00

Deseori în fața contabililor practicieni, care activează în ONG, apare întrebarea: în ce cazuri primirea bunurilor materiale sau bănești în calitate de sponsorizare trebuie să fie reflectată la contul 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” și când bunurile primite pot fi reflectate direct la venituri.

Unii specialiști susțin că această problemă poate fi soluționată în felul următor:

- în cazul când bunurile materiale sau resursele bănești sunt primite în calitate de donații, în baza unui contract cu condiții de utilizare concret determinate, atunci este obligatoriu de a reflecta sponsorizarea prin intermediul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”;
- în cazul când sponsorizarea este primită fără condiții speciale pentru destinația ei, atunci aceste sume pot fi reflectate în evidență direct la venituri.

Totodată, „Planul de conturi contabile” actual nu prevede un cont separat pentru evidența mijloacelor cu destinație specială pe termen scurt. În acest context se propune de a introduce în „Planul de conturi contabile”, în clasa V, un cont de datorii pe termen scurt, spre

exemplu 524 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen scurt”, destinat pentru evidența finanțărilor și încasărilor utilizate într-un termen mai mic de un an.

Standardele internaționale de contabilitate ce țin de reglementarea reflectării în evidență a încasărilor cu destinație specială, sunt prevăzute și pentru ONG-uri. În ele se explică faptul că ONG pot utiliza prevederile standardelor nominalizate cu condiția corectărilor și precizărilor necesare, efectuate prin prisma particularităților activității lor.

Deosebit pentru organizațiile necomerciale este *Raportul privind fluxul mijloacelor cu destinație specială*, care caracterizează activitatea organizației prin reflectarea soldurilor și mișcării mijloacelor cu destinație specială. În afară de normele prevăzute de legislația în vigoare, organizațiile necomerciale întocmesc și prezintă rapoarte speciale conform cerințelor impuse de către donatori.

Informațiile privind mijloacele cu destinație specială trebuie desfășurate în Nota explicativă la situațiile financiare ale organizației necomerciale. Prin urmare, în această notă, se dezvăluie datele despre: imobilizările și activele curente intrate din contul mijloacelor cu destinație specială; creanțele beneficiarilor mijloacelor cu destinație specială; fluxul finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung și scurt; datoriile față de beneficiarii mijloacelor cu destinație specială; soldul și cauza neutilizării finanțărilor și încasărilor cu destinație specială; altă informație necesară utilizatorilor situațiilor financiare.

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 duce la furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității entității, precum și finanțatorilor actuali și potențiali.

Bibliografie:

I. Acte legislative și normative

1. *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
2. *Legea contabilității a Republicii Moldova* nr.113-XVI din 27 aprilie 2007. - Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.90-93, 2007.
3. Standardul Național de Contabilitate 20 „*Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației aferente asistenței de stat*”. – Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 75, 2002.
4. *Codul civil al Republicii Moldova* nr.1107 – XV din 06.06.2002.
5. *Legea cu privire la asociațiile obștești* nr.837 – XIII din 17.06.1996.

II. Manuale, monografii, cărți, broșuri

1. Т.Присакаръ. *О бухгалтерском учете в некоммерческих организациях*. – Журнал „Contabilitate și audit”, № 8; 2006.
2. Т.Присакар, О.Раța. *Aspecte practice privind contabilitatea operațiunilor economice în organizațiile necomerciale (neguvernamentale)*. – revista „Contabilitate și audit”, № 11; 2006.
3. А.Недериța. *Contabilitatea în organizațiile necomerciale: aspecte generale și organizaționale*. – revista „Contabilitate și audit”, № 8; 2010.
4. А.Недериța. Т.Присакар *Contabilitatea mijloacelor cu destinație specială în organizațiile necomerciale*. – revista „Contabilitate și audit”, № 11; 2010.
5. А.Недериța. Т.Присакар *Особенности бухгалтерского учета доходов и расходов в некоммерческих организациях*. – Kevista „Contabilitate și audit”, № 6; 2011.