

ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE LA ÎNTREPRINDERILE NECOMERCIALE

Cauș Lidia, dr. conf., 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 article are exposed some proposals related to the improvement of the intangible assets accountancy in non-for-profit organizations, which will lead to the providing of some true and objective information to information users.

Crearea și existența organizațiilor necomerciale este o consecință a realizării dreptului la asociere, consacrat de Declarația Universală a Drepturilor Omului și de Constituția Republicii Moldova, prin care este garantată libertatea opiniei și exprimării, libertatea întrunirilor, dreptul de afiliere etc. **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, fundație, instituție*. Aceste organizații activează în baza contribuțiilor și mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturi, donații, sponsorizări, taxe de aderare, contribuțiile membrilor etc.

Definiția organizației necomerciale determină particularități în modul de evidență a acestora, începînd cu întocmirea politicii de contabilitate, contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, contribuțiilor fondatorilor și membrilor organizației, fondurilor, veniturilor și cheltuielilor, immobilizărilor necorporale și corporale, activelor curente și finalizînd 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 (S.N.C.), 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, parcurgînd 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 sale statutare organizațiile necomerciale utilizează diverse active printre care immobilizările necorporale adică activele nemateriale, cum ar fi programe informatice, licențe, drepturi de autor, embleme, mărci etc. La contabilizarea immobilizărilor necorporale respectivele organizații aplică prevederile Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale și regulile S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”.

Conform p.4 al S.N.C.13 activele nemateriale reprezintă active nepecuniare care nu îmbracă formă materială, sunt controlate de întreprindere și utilizate mai mult de un an în activitatea de producție, comercială și alte activități, precum și în scopuri administrative sau destinate predării în folosință persoanelor juridice și fizice. Astfel, immobilizările necorporale sînt utilizate de entitatea

necomercială mai mult de un an în activitatea sa statutară și misiuni speciale finanțate ce corespund obiectivelor statutare.

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 imobilizărilor necorporale pot fi folosite următoarele conturi și subconturi: contul **111 “Active nemateriale”** cu subconturile 1111 “Imobilizări necorporale aferente activităților economice statutare” și 1112 “Imobilizări necorporale aferente fondurilor”; contul **112 “Active nemateriale în curs de execuție”** cu subconturile 1121 “Imobilizări necorporale în curs de execuție aferente activităților economice statutare” și 1122 “Imobilizări necorporale în curs de execuție aferente fondurilor”; contul **113 “Amortizarea activelor nemateriale”** cu subconturile 1131 “Amortizarea imobilizărilor necorporale aferente activităților economice statutare” și 1132 “Amortizarea imobilizărilor necorporale aferente fondurilor”; contul **342 “Subvenții”** cu subcontul 3421 “Fondul de imobilizări”.

În dependență de sursele de proveniență imobilizările necorporale 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 imobilizărilor necorporale primite cu titlu gratuit sau procurate din contul diferitor surse de finanțare pentru transmitere altor beneficiari. Aceste imobilizări necorporale pot fi înregistrate ca active în conturi bilanțiere, doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de standardele de contabilitate. În alte cazuri activele respective se înregistrează în conturi extrabilanțiere, de exemplu la contul 926 “Active care nu aparțin organizației necomerciale”.

Imobilizările necorporale 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 imobilizărilor necorporale 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 imobilizările necorporale sînt produse de către acesta;
- *valorii juste* - când donatorul a procurat imobilizările necorporale în scopul donației sau când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire;
- *valorii în vamă* - în cazul primirii imobilizărilor necorporale din străinătate, când valoarea nu este indicată în documentele donatorilor străini;
- *valorii determinate în altă bază rațională* - la primirea imobilizărilor necorporale foste în folosință când valoarea acestora nu este indicată în documentele de primire.

Imobilizările necorporale întrate se pun la 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 activului sau punerea lui în exploatare. Cheltuielile de achiziționare și de pregătire a imobilizărilor necorporale 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 ca cheltuieli curente ale entității. Dacă valoarea imobilizărilor 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 al actului de primire-predare a obiectului în proprietatea organizației necomerciale.

Imobilizările necorporale pot fi primite sau procurate din mai multe surse, cum ar fi: mijloace cu destinație specială, mijloace nepredestinate și surse de autofinanțare. Activele nemateriale primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează în baza prevederilor Indicațiilor 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.

Mijloacele cu destinație specială care urmează să fie primite se înregistrează:

Dt 134 “Creanțe pe termen lung”, 229 “Alte creanțe pe termen scurt”

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

Activele nemateriale primite din contul mijloacelor cu destinație specială se reflectă:

Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”

Ct 134 “Creanțe pe termen lung”, 229 “Alte creanțe pe termen scurt”.

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

Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”

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

Crearea fondului de immobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea immobilizărilor necorporale este un aspect specific pentru organizațiile necomerciale care se înregistrează:

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

Ct 342 “Subvenții”, subcontul 3421 “Fondul de immobilizări”.

Reflectarea în componența capitalului propriu a unui fond de immobilizări creat de entitatea necomercială, după părerea noastră impune niște obligații față de membrii organizației, ceea ce nu caracterizează particularitățile contabilității în aceste organizații, deoarece la acestea lipsește capitalul propriu și obligațiile față de fondatori. Cu atât mai mult existența contului 342 “Subvenții” impune necesitatea întocmirii Raportului privind fluxul capitalului propriu la organizațiile care utilizează sistemul complet de evidență contabilă, ceea ce nu reflectă realitatea la organițiile respective. În literatura de specialitate de către specialiștii în domeniu sunt inițiate propuneri de creare a fondului de immobilizărilor necorporale 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 immobilizări la un subcont deschis în cadrul contului 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială” 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 immobilizărilor. Este mai rațional, în opinia noastră ca în scopul reflectării mijloacelor cu destinație specială folosite pentru procurarea immobilizărilor necorporale de aplicat contul 426 “Alte datorii pe termen lung calculate”, la subcontul numit 4261 „Finanțări în immobilizări necorporale”. 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 immobilizări necorporale, 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 subcontul 4261 „Finanțări în immobilizări necorporale” pe credit vor fi reflectate sumele finanțărilor utilizate pentru procurarea immobilizărilor, iar pe debit - decontarea acestor finanțări în mărimea sumei amortizării lunare calculate a immobilizărilor necorporale, soldul reflectând finanțările utilizate pentru procurarea immobilizărilor nedecontate.

Immobilizările necorporale pot fi primite sau procurate și din contul mijloacelor nepredestinate, care reprezintă active și servicii primite, sau urmează să fie primite de către organizația necomercială, a căror utilizare nu este condiționată inițial de realizarea unor misiuni speciale. Astfel, immobilizările necorporale primite sau procurate din contul mijloacelor nepredestinate se înregistrează direct la majorarea fondului de immobilizări:

Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”

Ct 342 “Subvenții”, subcontul 3421 “Fondul de immobilizări”.

În cazul mijloacelor nepredestinate inițial decontate la venituri curente și utilizate ulterior pentru procurarea sau crearea immobilizărilor necorporale, conform prevederilor din Indicațiile metodice 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 imobilizărilor necorporale din contul mijloacelor nepredestinate:

Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”

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

Totodată, intrarea imobilizărilor necorporale 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”.

Imobilizărilor necorporale pot fi utilizate la organizarea activităților pentru îndeplinirea scopurilor statutare, pentru necesități administrative și alte direcții. În contabilitatea organizațiilor necomerciale calculul amortizării imobilizărilor necorporale pe perioada utilizării lor se efectuează cu ajutorul metodelor de calcul recomandate de S.N.C. 13. Metoda de calcul al amortizării imobilizărilor necorporale aleasă trebuie să fie stipulată în Politica de contabilitate al entității întocmită și aprobată pentru anul de gestiune. În conformitate cu S.N.C. 13 amortizarea reprezintă repartizarea sistematică a valorii activului nematerial în decursul întregii durate de exploatare utilă a acestuia la consumurile sau cheltuielile perioadei pe durata utilizării lor. Luând în considerație că imobilizările necorporale care aparțin organizației sînt primite cu titlu gratuit sau procurate din sursele donatorilor, acestea sînt folosite cu un scop determinat și în perioadele stabilite de proiecte. După părerea noastră, pentru calculul amortizării imobilizărilor necorporale la aceste entități metodele cele mai recomandabile sunt cea liniară și în raport cu cantitatea unităților fabricate sau serviciilor prestate.

La contabilizarea calculului amortizării imobilizărilor necorporale primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială apar particularități esențiale, deoarece conform Indicațiilor metodice sumele amortizării imobilizărilor necorporale calculate nu se reflectă la consumuri sau cheltuieli. Specific pentru organizațiile necomerciale este calcularea amortizării imobilizărilor intrate din contul mijloacelor cu destinație specială și nepredestinate prin micșorarea fondului de imobilizări:

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

Ct 113 „Amortizarea activelor nemateriale”.

În cazul modernizării imobilizărilor necorporale apar costuri ulterioare, 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 imobilizărilor necorporale.

Reevaluarea imobilizărilor necorporale ale entităților necomerciale se efectuează în baza regulilor generale stabilite în S.N.C. 13, ținînd cont de prevederile specifice prevăzute în Indicațiile metodice. Formulele contabile se întocmesc în dependență de sursa de intrare. Pentru imobilizările primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială și nepredestinate diferențele din reevaluarea imobilizărilor necorporale se înregistrează la modificarea fondului de imobilizări astfel:

a) ecartul din reevaluarea imobilizărilor necorporale: Dt 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție” Ct 342 “Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări”;

b) micșorarea valorii din reevaluarea imobilizărilor necorporale: Dt 342 “Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de imobilizări” Ct 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”.

La organizațiile necomerciale contabilitatea ieșirii imobilizărilor necorporale este condiționată de sursa de intrare și cauza ieșirii lor. Ieșirea imobilizărilor necorporale procurate sau create din contul surselor de autofinanțare se contabilizează conform prevederilor S.N.C. 13. În cazul casării imobilizărilor necorporale intrate din contul mijloacelor speciale ca urmare a amortizării totale se înregistrează decontarea amortizării acumulate:

Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale” Ct 111 “Active nemateriale”.

În cazul casării immobilizărilor necorporale 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 amortizării acumulate a immobilizărilor necorporale:

Dt 113 „Amortizarea activelor nemateriale” Ct 111 “Active nemateriale”;

b) decontarea valorii de bilanț a immobilizărilor necorporale:

Dt 342 “Subvenții”, subcontul 3421 „Fondul de immobilizări”

Ct 111 “Active nemateriale”, 112 “Active nemateriale în curs de execuție”;

c) valoarea de vânzare a immobilizărilor necorporale:

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

Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale

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 immobilizărilor necorporale este specifică și implică particularități în cadrul organizațiilor necomerciale. Propunerile aduse întru soluționarea problemelor menționate conduc la perfecționarea modului de evidență a immobilizărilor necorporale, furnizând informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, precum și finanțatorilor actuali și potențiali pentru luarea deciziilor în cadrul activității organizațiilor necomerciale.

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.