

ASPECTELE CONTABILITĂȚII ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE ÎN CONTEXTUL NOILOR REGLEMENTĂRI

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

Organizațiile necomerciale reprezintă un instrument social prin intermediul căruia cetățenii au posibilitatea de a-și realiza ideile și a soluționa problemele la nivel local și național, deținând un rol important în societatea civilă din orice țară, inclusiv și din Republica Moldova. Organizația necomercială reprezintă o persoană juridică al cărei scop este altul decât obținerea de profit, iar venitul obținut de entitate se utilizează doar în scopuri statutare concrete pentru realizarea obiectivelor ei organizatorice și nu pot fi distribuite fondatorilor, membrilor sau angajaților organizației. Organizațiile necomerciale pot fi înregistrate sub formă de asociații, fundații și instituții.

În scopul asigurării unui grad relevant de veridicitate a situațiilor financiare, Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) și altor acte normative contabile au fost aprobate noile SNC și Planul general de conturi contabile prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013, Recomandările metodice privind tranziția la noile SNC nr.166 din 28.11.2013. Aceste acte normative prevăd aplicarea din 01.01.2014 cu titlu de recomandare a SNC și Planului de conturi contabile, iar din 01.01.2015 cu titlu obligatoriu a acestora. În contextul dat intervin schimbări în contabilizarea elementelor contabile în organizațiile necomerciale, pe care le vom studia în acest articol.

Conform noilor reglementări contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, Planul general de conturi contabile, Standardele Naționale de Contabilitate. Pentru entitățile menționate au rămas în vigoare Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.158 din

06.12.2010. În conformitate cu Legea contabilității organizațiile necomerciale indiferent de tipul acestora sunt obligate să țină evidența contabilă. În așa mod aceste entități trebuie să parcurgă toate etapele ciclului contabil începând cu întocmirea documentelor primare și centralizatoare, evaluarea și recunoașterea elementelor contabile, reflectarea informațiilor în conturile contabile, perfectarea registrelor contabile, balanței de verificare și Cărții mari, finalizând cu întocmirea situațiilor financiare.

În noile SNC este utilizată terminologia din Directivele Uniunii Europene și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). În cadrul politicilor contabile ale organizațiilor necomerciale trebuie să fie ajustată terminologia aplicată la noile prevederi ale SNC, de exemplu: noțiunea „politică de contabilitate” se înlocuiește cu „*politici contabile*”; „raport financiar anual” cu „*situații financiare anuale*”; „raport financiar” cu „*situații financiare*”; „bilanț contabil” cu „*bilanț*”; „flux de mijloace bănești” cu „*flux de numerar*”; „perioada de gestiune” cu „*perioada de raportare*”; „data întocmirii rapoartelor financiare” cu „*data raportării*”; „activ pe termen lung” cu „*activ imobilizat*”; „activ nematerial” cu „*imobilizare necorporală*”; „activ material pe termen lung” cu „*imobilizare corporală*”; „uzura mijloacelor fixe” cu „*amortizarea mijloacelor fixe*”; „activ curent” cu „*activ circulant*”; „mijloace bănești” cu „*numerar*”; „creanțe pe termen scurt” cu „*creanțe curente*”; „datorii pe termen scurt” cu „*datorii curente*”; „valoare de intrare” cu „*cost de intrare*”; „valoare de bilanț” cu „*valoare contabilă*”; „valoare venală” cu „*valoare justă*”; „consumuri și cheltuieli” cu „*costuri*” etc.

Prevederile noilor SNC se aplică prospectiv începând cu data intrării în vigoare a acestora. Tranziția la noile SNC se efectuează conform situației din prima zi a perioadei de gestiune de aplicare a noilor SNC, după întocmirea situațiilor financiare și reformarea bilanțului pentru perioada de gestiune precedentă. Modul de ajustare a diferențelor specifice dintre prevederile noilor SNC și a celor aplicate anterior este reglementat de compartimentele „Prevederi tranzitorii” din standardele aprobate.

Serviciul contabil al organizației necomerciale în cazul tranziției la noile SNC trebuie să parcurgă următoarele etape: să formeze politicile contabile conform prevederilor noilor SNC și altor reglementări contabile; să elaboreze planul de conturi de lucru conform cerințelor noilor SNC și Planului general de conturi contabile; să identifice diferențele aferente recunoașterii și evaluării elementelor contabile; să transpună soldurile conturilor contabile aplicate pînă la data tranziției în conturile contabile noi.

Politicile contabile se selectează de către fiecare entitate de sine stătător în baza noilor SNC și altor reglementări contabile. În cazul aplicării metodelor alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile politicile contabile se selectează în conformitate cu prevederile IFRS corespunzătoare. Modul de elaborare a politicilor contabile este reglementat de SNC „Politicile contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. Politicile contabile se aplică începând cu data intrării în vigoare a noilor SNC. Organizațiile necomerciale la momentul tranziției la noile reglementări contabile vor trebui să modifice politicile contabile, specificînd data trecerii la noile prevederi, sistemul contabil ales de ținere a contabilității și prezentare a situațiilor financiare și criteriile de atribuire pentru perioada de gestiune precedentă. Politicile contabile se aprobă de către organul responsabil de ținerea contabilității și raportarea financiară în organizațiile necomerciale.

Planul de conturi de lucru se elaborează de către entitatea necomercială de sine stătător în baza Planului general de conturi contabile, ținînd cont de politicile contabile aprobate. Planul de conturi de lucru trebuie să conțină nomenclatorul integral al conturilor de gradul I și II necesare pentru ținerea contabilității, calcularea indicatorilor din situațiile financiare și alte necesități informaționale ale entității. În planul de conturi de lucru conturile de gradul I din clasele 1–7 trebuie să corespundă cu conturile respective din Planul general de conturi contabile. Nomenclatorul conturilor de gradul II din toate clasele și conturile de gradul I și II din clasele 8–9 se stabilește de către entitate în funcție de specificul activității și necesitățile informaționale proprii. Planul de conturi de lucru se anexează la politicile contabile ale entității. În cazul în care conturile aplicate de entitate coincid cu conturile respective din Planul general de conturi, elaborarea planului de conturi de lucru nu este obligatorie.

Conturile specifice pentru organizațiile necomerciale în conformitate cu noul Plan general de conturi contabile pot să fie următoarele: 111 „Imobilizări necorporale în curs de execuție”, 112 „Imobilizări necorporale”, 113 „Amortizarea imobilizărilor necorporale”, 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 123 „Mijloace fixe”, 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”, 127 „Deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție”, 129 „Deprecierea mijloacelor fixe”, 261 „Cheltuieli

anticipate curente”, 262 „Alte active circulante”, 226 „Creanțe ale personalului”, 234 „Alte creanțe curente”, 341 „Fonduri”, 3411 „Fondul de active imobilizate”, 3412 „Fondul de autofinanțare”, 3413 „Alte fonduri”, 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”, 535 „Venituri anticipate curente”, 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”.

Diferențele aferente recunoașterii elementelor contabile se identifică la data tranziției la noile SNC. În acest scop entitatea examinează toate elementele contabile, iar cele înregistrate pînă la data tranziției la noile SNC care nu corespund criteriilor de recunoaștere din aceste standarde se derecunosc. De exemplu, cheltuielile de constituire și goodwill-ul, înregistrat în situațiile financiare cu scop general, nu pot fi recunoscute drept active conform prevederilor noilor SNC și se derecunosc prin înregistrarea:

Dt 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile” Ct 111 „Active nemateriale”.

Totodată va fi decontată amortizarea cheltuielilor de constituire și fondului comercial:

Dt 113 „Amortizarea imobilizărilor necorporale” Ct 111 „Active nemateriale”.

Elementele contabile înregistrate pînă la data tranziției la noile SNC care nu corespund criteriilor de clasificare din aceste standarde se reclasifică. De exemplu, subvențiile, cu excepția celor permise de entitățile de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară, se transferă din capitalul propriu în componența datoriilor, iar datoriile față de proprietari privind aporturile suplimentare în capitalul social – din datorii în componența capitalului propriu. Reclasificarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială aferente subvențiilor, cu excepția entităților de stat, municipale și alte entități similare, inclusiv instituțiile publice cu autonomie financiară se înregistrează:

Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”, 515 „Venituri anticipate curente”, 539 „Alte datorii pe termen scurt” Ct 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, 535 „Venituri anticipate curente”.

Reclasificarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială, privind subvențiile aferente activelor ale entităților de stat, municipale, inclusiv instituțiilor publice cu autonomie financiară se reflectă:

Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”

Ct 342 „Subvenții entităților cu proprietate publică”.

Reclasificarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială, privind subvențiile aferente veniturilor ale entităților de stat, municipale, inclusiv instituțiilor publice cu autonomie financiară:

Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”

Ct 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, 535 „Venituri anticipate curente”.

Reclasificarea subvențiilor, cu excepția entităților de stat municipale, inclusiv instituțiilor publice cu autonomie financiară:

Dt 342 „Subvenții” Ct 424 „Venituri anticipate pe termen lung”, 535 „Venituri anticipate curente”.

Diferențele aferente evaluării elementelor contabile apar în cazul cînd noile SNC stabilesc alte reguli de evaluare, decît cele prevăzute în standardele aplicate pînă la data tranziției, de exemplu sumele reducerilor din reevaluarea activelor imobilizate nu pot fi înregistrate ca element de capital propriu. Înregistrările contabile se întocmesc în cazul dacă după data tranziției la noile SNC, evaluarea ulterioară a imobilizărilor imobilizate, potrivit politicilor contabile ale entității, se efectuează la cost.

Decontarea reducerilor din reevaluarea activelor imobilizate se înregistrează:

Dt 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”

Ct 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”.

Decontarea surplusului (ecartului) din reevaluarea activelor imobilizate se reflectă:

Dt 341 „Diferențe din reevaluarea activelor pe termen lung”

Ct 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”.

Soldurile conturilor contabile aplicate pînă la data tranziției la noile SNC de organizațiile necomerciale se transpun în conturile contabile noi prin întocmirea înregistrărilor contabile de corectare. În acest caz trebuie luat în considerare faptul că în Planul general de conturi contabile au fost introduse conturi suplimentare, modificate codurile și denumirile anumitor conturi, divizate și comasate unele conturi. La organizațiile necomerciale pot fi înregistrate următoarele formule contabile:

Transpunerea soldurilor imobilizărilor necorporale:
Dt 112 „Imobilizări necorporale” Ct 111 „Active nemateriale”.

Transpunerea soldurilor creanțelor personalului:
Dt 226 „Creanțe ale personalului” Ct 227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului”.

Transpunerea soldurilor creanțelor curente privind asigurările:
Dt 233 „Creanțe curente privind asigurările” Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

Transpunerea soldurilor altor creanțe curente:
Dt 234 „Alte creanțe curente” Ct 229 „Alte creanțe pe termen scurt”.

Transpunerea soldurilor cheltuielilor anticipate curente:
Dt 261 „Cheltuieli anticipate curente” Ct 251 „Cheltuieli anticipate curente”.

Transpunerea soldurilor fondurilor organizațiilor necomerciale:
Dt 342 „Subvenții” Ct 341 „Fonduri”.

Transpunerea soldurilor de finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung:
Dt 423 „Finanțări și încasări cu destinație specială”
Ct 425 „Finanțări și încasări cu destinație specială pe termen lung”.

Transpunerea soldurilor veniturilor anticipate curente:
Dt 515 „Venituri anticipate curente” Ct 535 „Venituri anticipate curente”.

Transpunerea soldurilor de finanțări și încasări cu destinație specială curente:
Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt” Ct 537 „Finanțări și încasări cu destinație specială curente”.

Conform noilor prevederi ale Legii contabilității sunt stabilite următoarele sisteme de ținere a contabilității și de prezentare a situațiilor financiare:

- sistemul contabil în partidă simplă,
- sistemul contabil în partidă dublă, cu prezentarea situațiilor financiare simplificate,
- sistemul contabil în partidă dublă, cu prezentarea situațiilor financiare complete.

Prin urmare se exclude sistemul contabil simplificat în partidă dublă care prevedea reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, principiului contabilității de angajamente, cu aplicarea variantelor simplificate ale planului de conturi contabile, registrelor contabile și prezentarea rapoartelor financiare simplificate. Acest sistem putea fi aplicat de entitățile care nu depășeau limitele a două din următoarele trei criterii pentru perioada de gestiune precedentă: totalul veniturilor din vânzări nu depășea limita de 15 mil. lei; totalul bilanțului contabil nu depășea limita de 6 mil. lei; numărul mediu scriptic al personalului în perioada de gestiune nu depășea 49 de persoane. Modul de ținere a contabilității conform sistemului contabil simplificat în partidă dublă era reglementat de prevederile SNC 4.

Sistemul contabil în partidă simplă reprezintă sistemul contabil care prevede reflectarea unilaterală a faptelor economice utilizând înregistrarea conform metodei „intrare-ieșire” fără aplicarea conturilor contabile și întocmirea situațiilor financiare. *Metoda de casă* reprezintă metoda conform căreia veniturile sunt recunoscute în perioada fiscală în care au fost încasate sau primite sumele în numerar sau compensările în altă formă, iar cheltuielile – în perioada în care acestea au fost efectiv achitate, cu excepția amortizării mijloacelor fixe și proprietății nemateriale.

Ca rezultat a fost semnificativ îngustată aria de aplicare a sistemului contabil în partidă simplă, fără prezentarea situațiilor financiare, în special doar pentru gospodăriile țărănești, întreprinzătorii individuali, pînă la înregistrarea ca plătitori ai TVA, persoanele fizice care acordă servicii profesionale. Astfel organizațiile necomerciale nu vor putea selecta pentru ținerea contabilității și prezentarea situațiilor financiare sistemul contabil în partidă simplă.

Sistemul contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare simplificate poate fi folosit de entitățile care corespund următoarelor criterii pentru perioada de gestiune precedentă: numărul mediu scriptic al salariaților nu depășește 9 persoane; veniturile din vânzări nu depășesc 3 mln. lei; valoarea contabilă a activelor la data raportării nu depășește 3 mln. lei.

Conform vechilor reglementări aceste cwantumuri reprezentau criteriile de atribuire la sistemul contabil în partidă simplă. Conform noilor reglementări contabile au fost restrînse condițiile de prezentare a situațiilor financiare simplificate de către entități. Organizațiile necomerciale pot folosi doar două criterii de atribuire: numărul mediu scriptic al salariaților și valoarea contabilă a activelor, deoarece venitul din vânzări nu este reprezentativ pentru aceste entități.

Sistemul contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare complete poate fi folosit de alte entități decât cele menționate mai sus, inclusiv: cota în capitalul social a proprietarului, care nu este subiect al sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, depășește 35%, companii fiduciare, importatoare de mărfuri supuse accizelor, casele de schimb valutar și lombardurile, organizațiile de microfinanțare, de economii și împrumut etc.

Entitatea care are dreptul să utilizeze sistemul contabil în partidă simplă poate aplica sistemul contabil în partidă dublă, iar unitățile care are dreptul să prezinte situații financiare simplificate pot prezenta situații financiare complete, cu specificarea în politicile contabile ale întreprinderii.

În conformitate cu noile prevederi ale Legii contabilității organizațiile necomerciale întocmesc și prezintă situații financiare anuale, care pot fi:

- *situații financiare complete*: bilanțul; situația de profit și pierdere; situația modificărilor capitalului propriu; situația fluxurilor de numerar; notele la situațiile financiare; nota explicativă;
- *situații financiare simplificate*: bilanțul; situația de profit și pierdere; nota explicativă.

Contabilitatea în organizațiile necomerciale este specifică și implică particularități în cadrul acestora. Noile reglementări contabile asigură un grad relevant de veridicitate a situațiilor financiare, ceea ce conduce la perfecționarea modului de evidență a elementelor contabile și 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. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate din 06.08.2013 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.177-181 din 16.08.2013.
3. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.119 privind aprobarea Planului general de conturi contabile din 06.08.2013 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.177-181 din 16.08.2013.
4. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.166 din 28.11.2013 cu privire la aprobarea Recomandărilor metodice privind tranziția la noile SNC și modificarea și completarea ordinelor nr.118 și 119 din 06.08.2013 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.291-296 din 13.12.2013.
5. 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.