

PROBLEME ACTUALE ALE CONTABILITĂȚII ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE

*Prof. univ. dr. hab. Alexandru Nedeșița, ASEM
email: anederita@gmail.com*

The article emphasizes the following accounting issues on non-commercial organizations: accounting policy formation; the development of the working chart of accounts; the application of the accounting and financial statements presentation system; the selection of the method of recognition and evaluation of the accounting elements; the setting of the format and development of the financial statement.

There are also specified the particularities and the directions of improvement of the economic operations accounting of the non-commercial organizations according to the national and international accounting regulations.

Cuvinte-cheie: organizație necomercială, politica de contabilitate, elemente contabile, fapte economice, sistem contabil, plan de conturi, fonduri, situații financiare.

Organizațiile necomerciale reprezintă entități cu statut de persoane juridice care se constituie și își desfășoară activitățile în interesul public sau pentru satisfacerea necesităților profesionale și corporative ale membrilor săi. Legislația actuală stabilește trei tipuri principale de organizații necomerciale: asociația, fundația, instituția [1, art. 180]. În Republica Moldova, cel mai răspândit tip de organizație necomercială este asociația care poate avea formă de asociație obștească, asociație religioasă, partid sau de altă organizație social-politică, de sindicat, uniune de persoane juridice, de patronat, alte forme în condițiile legii [1, art. 182].

Informațiile despre organizațiile necomerciale autohtone se conțin în Registrul de stat al organizațiilor necomerciale al cărui mod de ținere este reglementat prin Hotărârea Guvernului „Cu privire la Registrul de stat al organizațiilor necomerciale” [5]. Acesta este o parte componentă a Registrului de stat al unităților de drept și cuprinde următoarele compartimente: registrul asociațiilor obștești; registrul fundațiilor; registrul instituțiilor; registrul cultelor religioase și părțile lor componente; registrul partidelor politice și altor organizații social-politice; registrul sindicatelor; registrul patronatelor; registrul publicațiilor periodice și agenților de presă cu forma juridică de organizare – organizații necomerciale.

În conformitate cu Legea contabilității [3, art. 2], organizațiile necomerciale sunt obligate să țină contabilitatea, care este un proces ciclic continuu constituit din următoarele etape principale:

- întocmirea documentelor primare și centralizatoare;
- evaluarea și recunoașterea elementelor contabile;
- reflectarea informațiilor în conturile contabile;
- elaborarea registrelor contabile;
- inventarierea elementelor contabile;
- întocmirea registrului contabil obligatoriu și a situațiilor financiare.

De menționat că, în practică, se întâlnesc cazuri când conducătorii organizațiilor necomerciale consideră inoportună organizarea și ținerea contabilității, întocmirea și prezentarea situațiilor financiare organelor abilitate. Această abordare este eronată și poate genera sancțiuni din partea finanțatorilor și organelor de control. Obligatorivitatea ținerii contabilității elementelor patrimoniale rezultă din prevederile Legii contabilității, potrivit căreia deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate se interzic [3, art. 17].

La contabilizarea și reflectarea în situațiile financiare a faptelor economice ale organizațiilor necomerciale, în afară de Legea contabilității, este necesar a se conduce de următoarele acte normative de bază:

- Standardele Naționale de Contabilitate (S.N.C.);
- Comentariile privind aplicarea S.N.C.;
- Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor;
- Regulamentul privind inventarierea, instrucțiunile și alte acte normative aprobate de către autoritățile abilitate de legislație.

Modul de contabilizare a faptelor economice specifice organizațiilor necomerciale este reglementat de Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale (în continuare – Indicațiile metodice), care au intrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 2011 [6]. De menționat că Indicațiile metodice nu conțin prevederi complete și explicite privind toate aspectele aferente contabilității faptelor

economice ale organizațiilor necomerciale. În plus, problemele contabilității în organizațiile nominalizate nu sunt investigate suficient în literatura de specialitate. Ca urmare, în practica organizațiilor necomerciale din Republica Moldova, se abordează modalități controversate, intransparente și, deseori, eronate de contabilizare a faptelor economice, ceea ce influențează negativ calitatea informațiilor contabile și deciziile manageriale și economice ale finanțatorilor și ale altor categorii de utilizatori.

Constituirea organizațiilor necomerciale și desfășurarea activităților acestora generează necesitatea soluționării un șir de probleme contabile, dintre care principalele se referă la:

- formarea politicii de contabilitate;
- elaborarea planului de conturi de lucru;
- selectarea sistemului de ținere a contabilității și de prezentare a situațiilor financiare;
- aplicarea metodei de recunoaștere și de evaluare a elementelor contabile;
- stabilirea formatelor și a modului de întocmire a situațiilor financiare.

Unele aspecte aferente soluționării problemelor nominalizate sunt expuse în publicațiile autorilor autohtoni [7; 8; 9] și străini [4; 10].

Politica de contabilitate constituie un element obligatoriu al contabilității oricărei entități, inclusiv organizații necomerciale. Aceasta reprezintă totalitatea conceptelor de bază, caracteristicilor calitative, regulilor, metodelor și procedeele aprobate de conducerea entității, pentru ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare [3, art. 3].

Modul de elaborare a politicii de contabilitate este reglementat sub aspect general de Legea contabilității, S.N.C. 1 „Politica de contabilitate”, Comentariile cu privire la aplicarea S.N.C. 1 și de Indicațiile metodice. Actualmente, în practică, nu se acordă o atenție cuvenită politicii de contabilitate. Unele organizații necomerciale elaborează acest document superficial fără luarea în considerare a particularităților activităților desfășurate, iar altele nu elaborează politică de contabilitate proprie. Această situație contravine normelor metodologice de ținere a contabilității, creează dificultăți semnificative în gestionarea activităților organizațiilor necomerciale și nu asigură utilizatorii cu informații credibile, comparabile și transparente. În acest context, considerăm necesar ca fiecare organizație necomercială să-și elaboreze propria politică de contabilitate care să stabilească regulile de evidență a elementelor contabile și de reflectare a acestora în situațiile financiare ale fiecărei perioade de gestiune.

Nomenclatorul elementelor politicii de contabilitate se stabilește de către fiecare organizație necomercială de sine stătător. Totodată, în conformitate cu Indicațiile metodice, acest document trebuie să conțină ca minimum următoarele elemente principale [6, p.11]:

- genurile de activități statutare;
- structura surselor de finanțare;
- modul de organizare a contabilității;
- sistemul contabil utilizat;
- modul de întocmire și utilizare a documentelor primare și registrelor contabile;
- metodele de recunoaștere, evaluare și contabilizare a elementelor contabile, specifice organizației necomerciale, cum ar fi: mijloacele cu destinație specială și cele nepredestinate, fondurile, activele transferabile etc.;
- procedeele elaborate de sine stătător și aferente modului de evidență a surselor de finanțare destinate acoperirii cheltuielilor curente și realizării misiunilor speciale, a salariilor, impozitelor și altor elemente contabile;
- alte aspecte metodice și de organizare ale contabilității.

Elementele politicii de contabilitate trebuie structurate în funcție de baza de elaborare și destinația lor. În prezent, structura politicii de contabilitate nu este reglementată sub aspect normativ. În opinia noastră, este rezonabilă gruparea elementelor politicii de contabilitate în trei compartimente principale:

1. Dispoziții generale. Acest compartiment trebuie elaborat conform prevederilor Legii contabilității și ale altor acte normative cu caracter general, cum ar fi: Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării situațiilor financiare, Regulamentul privind inventarierea, Planul de conturi, actele de constituire a organizației etc. În acest compartiment, urmează să fie indicate aspectele organizaționale și metodice ale contabilității, din care principalele se referă la modul de ținere a contabilității, organul (persoana) responsabil(ă) de ținerea contabilității și raportarea financiară, sistemul contabil aplicat, modul de întocmire a documentelor primare și registrelor contabile, planul de conturi de lucru, modul de semnare a situațiilor financiare, modalitatea de păstrare a documentelor contabile.

2. Procedee contabile pentru care actele normative prevăd diferite variante. Acest compartiment urmează să fie elaborat în baza Indicațiilor metodice, S.N.C., Comentariilor privind aplicarea S.N.C., Planului de conturi contabile și a altor reglementări contabile care stabilesc două sau mai multe procedee (metode) într-un domeniu concret. Procedura de elaborare a acestui compartiment constă în alegerea unui procedeu din cele propuse în fiecare act normativ, în fundamentarea procedeuului ales, ținându-se cont de particularitățile activității organizației, și în acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare.

3. Procedee contabile elaborate de sine stătător. Acest compartiment este necesar în cazul în care Indicațiile metodice, S.N.C. și alte acte normative nu stabilesc modul de contabilizare a unor fapte economice specifice organizației necomerciale. Posibilitatea elaborării procedeelelor contabile este prevăzută în Legea contabilității, conform căreia, dacă sistemul de reglementare normativă a contabilității nu stabilește metodele de ținere a contabilității referitor la o problemă concretă, entitatea este în drept să elaboreze metoda respectivă de sine stătător sau cu atragerea firmei de consultanță [3, art. 16].

Politica de contabilitate trebuie să conțină doar procedeele pentru care actele normative prevăd diferite variante și procedee elaborate de către organizație de sine stătător. Procedeele contabile cu o singură variantă de realizare nu se includ în politica de contabilitate, întrucât acestea sunt unice și obligatorii pentru utilizare. Drept exemplu de astfel de procedee pot servi componența și modul de formare a valorii de intrare a imobilizărilor corporale și necorporale; regulile de evidență a obiectelor de mică valoare și scurtă durată etc.

Politica de contabilitate urmează să fie aprobată pentru fiecare perioadă de gestiune prin ordinul (dispoziția) conducătorului organizației necomerciale emis în baza hotărârii organului de conducere, de regulă, consiliul director al acesteia. Organizația necomercială nou-creată aprobă politica sa de contabilitate până la prezentarea situațiilor financiare pentru prima perioadă de gestiune, dar nu mai târziu de 90 de zile de la data înregistrării [6, p. 12].

La elaborarea și aplicarea politicii de contabilitate, trebuie respectat principiul permanenței metodelor. Totodată, în unele situații, în politica de contabilitate, pot fi operate modificări, de exemplu, în cazurile reorganizării organizației; modificărilor legislației în vigoare și sistemului de reglementare normativă a contabilității; elaborării noilor procedee contabile.

Modificările politicii de contabilitate trebuie să fie fundamentate și perfectate prin acte de dispoziție (ordin, dispoziție etc.) emise de conducătorul organizației necomerciale în care se indică data intrării în vigoare a modificărilor corespunzătoare. Astfel, în cazul în care norma modificată intră în vigoare în anul următor de gestiune, modificările respective trebuie să fie incluse în politica de contabilitate pentru anul următor și vor intra în vigoare începând cu data de 1 ianuarie a acestui an.

În cazul în care norma modificată intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, politica de contabilitate trebuie să fie modificată în cursul perioadei de gestiune. De exemplu, dacă modificările în actul normativ au fost publicate la 20 februarie 2013, modificările în politica de contabilitate pot fi operate în această lună și vor intra în vigoare din data sus-menționată. În conformitate cu reglementările contabile internaționale, modificările operate în politica de contabilitate trebuie să fie aplicate retroactiv, adică și pentru perioadele anterioare.

Modificările operate în politica de contabilitate în perioada de gestiune, cauzele apariției și consecințele acestora în expresie valorică trebuie dezvăluite în notă explicativă la situațiile financiare și aduse la cunoștința tuturor categoriilor de utilizatori.

În afară de partea de bază, politica de contabilitate trebuie să includă și anexele, cum ar fi:

- formularele de documente primare și registre contabile elaborate de către organizația necomercială de sine stătător;
- lista funcțiilor persoanelor responsabile de întocmirea și semnarea documentelor primare și registrelor contabile;
- planul de conturi contabile de lucru;
- obiectele și termenele de efectuare a inventarierii;
- alte informații necesare care au impact asupra modului de contabilizare a faptelor economice (de exemplu, condițiile specifice ale donatorilor sau prevederile actelor normative care reglementează domeniul de activitate al organizației necomerciale privind utilizarea mijloacelor cu destinație specială, normele de consum al carburanților, normele de parcurs al anvelopelor etc.).

Necesitatea anexării documentelor sus-menționate este condiționată de faptul că aceste documente

Analele ASEM, ediția a XI-a. Nr.1 / 2013

trebuie să fie aprobate de către același organ (persoană) ca și politica de contabilitate a organizației necomerciale.

În conformitate cu Legea contabilității [3, art. 22] și Indicațiile metodice [6, p. 9], organizația necomercială poate să elaboreze în baza Planului general de conturi contabile, planul de conturi de lucru. Acest plan trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale organizației necomerciale.

La elaborarea planului de conturi de lucru, este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte principale:

- organizația necomercială este obligată să utilizeze numai conturile sintetice din clasele 1–7 ale Planului general de conturi contabile;
- conturile sintetice din clasele 8–9 și subconturile tuturor claselor prevăzute de planul general de conturi contabile comportă un caracter de recomandare și se aplică, după caz, pornind de la particularitățile activității organizației necomerciale, cerințele privind prezentarea informațiilor în situațiile acesteia, precum și în scopuri de analiză și control;
- organizația necomercială poate să introducă de sine stătător subconturi suplimentare pentru contabilitatea financiară (clasele 1–7), precum și conturi sintetice și subconturi pentru contabilitatea de gestiune (clasa 8) și cea extrabilanțieră (clasa 9) în conformitate cu necesitățile informaționale ale utilizatorilor, fără dublarea și denaturarea planului general de conturi contabile în vigoare;
- planul de conturi de lucru trebuie să asigure evidența elementelor contabile pe surse de finanțare ale organizației necomerciale (mijloace cu destinație specială, mijloace nepredestinate, contribuții ale fondatorilor și membrilor, mijloace rezultate din activitățile economice statutare etc.) și direcții de utilizare a acestora, precum și colectarea informațiilor necesare pentru determinarea indicatorilor din situațiile financiare;
- în planul de conturi de lucru, urmează să fie incluse doar conturile, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența faptelor economice care au avut loc în perioada de gestiune precedentă sau în cazul probabilității apariției acestora în perioada de gestiune următoare;
- planul de conturi de lucru trebuie să fie aprobat de către conducătorul (organul executiv) organizației necomerciale și se recomandă să fie anexat la politica de contabilitate a acesteia.

Legislația actuală prevede trei sisteme de ținere a contabilității și de prezentare a situațiilor financiare [3, art. 15]:

- în partidă simplă;
- simplificat în partidă dublă;
- complet în partidă dublă.

Sistemul contabil se alege de către fiecare organizație necomercială de sine stătător, pornind de la necesitățile informaționale proprii și criteriile stabilite în Legea contabilității care sunt prezentate în următorul tabel.

Criteriile de aplicare a sistemelor contabile

Nr. crt.	Denumirea criteriului	Sistemul contabil		
		în partidă simplă	simplificat în partidă dublă	complet în partidă dublă
1	2	3	4	5
1.	Totalul veniturilor din vânzări	Cel mult 3 milioane de lei	Cel mult 15 milioane de lei	Entitățile care nu cad sub incidența criteriilor din col. 3 și 4
2.	Valoarea de bilanț a activelor pe termen lung	Cel mult 1 milion de lei	x	
3.	Totalul bilanțului contabil	x	Cel mult 6 milioane de lei	
4.	Numărul mediu scriptic al personalului în perioada de gestiune	Cel mult 9 persoane	Cel mult 49 de persoane	

Sursa: elaborat de autor în baza Legii contabilității [3, art. 15].

Sistemul contabil corespunzător poate fi aplicat de către organizația necomercială în cazul în care aceasta nu depășește limitele a două din trei criterii pentru perioada de gestiune precedentă.

De menționat că criteriile prevăzute în Legea contabilității și, în special, „totalul veniturilor din vânzări” se referă la societățile comerciale și nu iau în considerare particularitățile organizațiilor necomerciale, în care indicatorul nominalizat, de regulă, lipsește sau nu reflectă în mod credibil volumul activității organizațiilor nominalizate. În acest context, considerăm că este necesar să se opereze modificări în Legea contabilității în scopul substituirii pentru organizațiile necomerciale a criteriului „totalul veniturilor din vânzări” cu criteriul „totalul surselor de finanțare”. Prin noțiunea „totalul surselor de finanțare” se subînțelege suma totală a încasărilor sub formă de mijloace cu destinație specială, contribuții ale fondatorilor și membrilor organizației, venituri din activitățile economice statutare, alte surse de finanțare prevăzute de statut și/sau permise de legislație. Utilizarea criteriului recomandat va fi posibilă doar după modificarea Legii contabilității. Totodată, până atunci organizația necomercială trebuie să selecteze sistemul contabil, în funcție de limitele celorlalte două criterii pentru perioada de gestiune precedentă.

La selectarea și aplicarea sistemului contabil este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte de bază:

- organizația necomercială nou-creată aplică unul din sistemele contabile în conformitate cu informațiile din planul bugetar și cu politica de contabilitate aprobată;
- organizația necomercială, care are dreptul să utilizeze sistemul contabil în partidă simplă, poate aplica sistemul simplificat sau complet în partidă dublă, iar organizația necomercială care are dreptul să utilizeze sistemul simplificat în partidă dublă – sistemul complet în partidă dublă [3, art. 15];
- organizațiile necomerciale, care aplică sistemul contabil în partidă simplă sau simplificat în partidă dublă, vor fi obligate să schimbe sistemul contabil în cazul în care vor depăși, în decursul a 2 ani consecutivi, limitele criteriilor prevăzute pentru sistemele contabile respective [3, art. 15].

Sistemul contabil în partidă simplă constă în reflectarea unilaterală a faptelor economice utilizând înregistrarea în partidă simplă, conform metodei „intrare-ieșire”. La aplicarea acestui sistem, organizația necomercială este obligată să întocmească documente primare, registre contabile, rapoarte statistice și declarații fiscale. Utilizarea conturilor contabile și întocmirea situațiilor financiare în cadrul acestui sistem nu este obligatorie. Contabilitatea organizației necomerciale, care aplică sistemul contabil în partidă simplă, poate fi ținută nemijlocit de către conducătorul acesteia [3, art. 13].

În funcție de particularitățile activității în cadrul sistemului în partidă simplă, pentru organizațiile necomerciale pot fi recomandate următoarele registre contabile principale:

1. Registrul de evidență a mijloacelor cu destinație specială.
2. Registrul de evidență a veniturilor și cheltuielilor.
3. Registrul de evidență a activelor.
4. Registrul de evidență a decontărilor cu creditorii și debitorii.

Formularele registrelor sus-menționate trebuie elaborate de către fiecare organizație necomercială de sine stătător, în funcție de necesitățile informaționale proprii, normele metodologice și elementele obligatorii ale registrului contabil, care cuprind denumirea registrului; denumirea entității care a întocmit registrul; data începerii și finalizării ținerii registrului și/sau perioada pentru care se întocmește acesta; data efectuării faptelor economice, grupate în ordine cronologică și/sau sistemică; etaloanele de evidență a faptelor economice; funcția, numele, prenumele și semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea registrului [3, art. 23].

Sistemul contabil simplificat în partidă dublă prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea variantelor simplificate ale planului de conturi, registrelor contabile și situațiilor financiare. Acest sistem are două variante:

- 1) în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiunilor economice;
- 2) cu utilizarea Borderourilor de evidență a operațiunilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile.

Indiferent de varianta aplicată a sistemului contabil simplificat, organizația necomercială este obligată să întocmească situații financiare simplificate care cuprind bilanțul contabil, raportul de profit și pierdere și notele explicative [3, art. 33].

Sistemul contabil complet în partidă dublă prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea planului general de conturi, întocmirea registrelor contabile și situațiilor financiare complete. Acest sistem este obligatoriu pentru organizațiile necomerciale, care nu se încadrează în limitele criteriilor prevăzute pentru sistemele contabile în partidă simplă și simplificat în partidă dublă. Totodată,

sistemul contabil complet poate fi utilizat în conformitate cu politica de contabilitate, adică în bază benevolă de către toate organizațiile necomerciale, indiferent de mărimea criteriilor stabilite de legislație.

De menționat că sistemul contabil complet se aplică de către majoritatea organizațiilor necomerciale, ceea ce se explică prin faptul că programele de contabilitate sunt elaborate preponderent pentru sistemul sus-menționat. La utilizarea acestui sistem, organizația necomercială trebuie să efectueze toate etapele ciclului contabil, inclusiv să întocmească situații financiare complete care cuprind bilanțul contabil; raportul de profit și pierdere; raportul privind fluxul capitalului propriu; raportul privind fluxul mijloacelor bănești; notele explicative, inclusiv anexele la situațiile financiare [3, art. 29].

Indiferent de sistemul contabil selectat de către organizația necomercială, acesta trebuie să asigure:

- contabilizarea tuturor elementelor contabile care cuprind mijloacele cu destinație specială; contribuțiile fondatorilor și membrilor; activele pe termen lung și curente primite sau procurate (create) din contul mijloacelor cu destinație specială; creanțele beneficiarilor de mijloace cu destinație specială; datoriile față de beneficiarii de mijloace cu destinație specială; veniturile și cheltuielile din activitățile economice statutare; alte fapte economice specifice organizației necomerciale;
- evidența separată a surselor de finanțare și a cheltuielilor efectuate pe seama acestora;
- controlul utilizării, conform destinației, a mijloacelor primite;
- obținerea informațiilor necesare pentru verificarea executării bugetului al organizației;
- înregistrarea separată în contabilitate a activelor intrate din diferite surse de finanțare;
- întocmirea situațiilor financiare și a rapoartelor de alt gen pentru fondatori, donatori, membrii organizației, autoritățile publice și în alte scopuri și alți utilizatori.

Elementele contabile ale organizației necomerciale trebuie recunoscute și evaluate atât la înregistrarea lor inițială, cât și la întocmirea situațiilor financiare. În acest scop, organizația necomercială poate aplica una din următoarele metode:

- 1) contabilitatea de angajamente;
- 2) contabilitatea de casă.

Metoda de recunoaștere și de evaluare a elementelor contabile se stabilește de către fiecare organizație necomercială de sine stătător și se indică în politica de contabilitate a acesteia.

Contabilitatea de angajamente 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]. Conform acestei metode, elementele contabile se vor recunoaște în cazul respectării următoarelor criterii principale:

1. Existența unei certitudini întemeiate că activele vor fi primite, iar datoriile – achitate de către organizația necomercială. Acest criteriu se respectă în cazul în care organizația necomercială dispune de informații credibile că elementele contabile vor fi înregistrate în gestiunea acesteia.

2. Posibilitatea respectării condițiilor contractelor aferente elementelor contabile. Realizarea acestui criteriu depinde de intențiile și capacitățile conducerii organizației, experiența acesteia în gestionarea activităților similare și utilizarea resurselor primite. Aceste capacități se stabilesc în baza unor analize și evaluări, expuse în formă scrisă. De exemplu, în cele mai frecvente cazuri, mijloacele cu destinație specială sunt acordate organizațiilor necomerciale în bază de concurs, în cadrul căruia acestea pregătesc și prezintă finanțatorului documente și informații solicitate în mod special, care servesc drept temei pentru asigurarea certitudinii că mijloacele vor fi folosite conform destinației și rezultatele așteptate vor fi obținute.

3. Valoarea (suma) elementelor contabile poate fi determinată în mod credibil. Acest criteriu se respectă, dacă la momentul înregistrării elementelor contabile există documente (de exemplu, confirmări, avize, scrisori ale finanțatorilor emise în baza contractelor încheiate etc.), în care sunt indicate valoarea activelor/sumele datoriilor și termenele în care acestea vor fi primite/achitate de către organizația necomercială.

Contabilitatea de angajamente asigură înregistrarea elementelor contabile la data când organizația necomercială consideră că le va primi sau transfera, și nu la data intrării/ieșirii efective ale acestora. Totodată, la aplicarea acestei contabilități, pot apărea probleme, în particular, în cazurile în care data primirii efective a unor mijloace cu destinație specială diferă esențial de termenele stabilite în contractele de finanțare.

Contabilitatea de casă reprezintă o bază de contabilizare, potrivit căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă [3, art. 3]. În cazul aplicării acestei contabilități, mijloacele cu destinație specială și alte active se recunosc în momentul

primirii lor efective și se înregistrează ca majorare concomitentă a activelor respective (de exemplu, mijloace bănești, imobilizări corporale, stocuri etc.) și a datoriilor pe termen lung sau scurt.

De remarcat că, în practica contabilă a unor organizații necomerciale autohtone, se aplică așa-numita metodă „mixtă” de recunoaștere și de evaluare a elementelor contabile. În cadrul acestei metode, intrările de active și veniturile se înregistrează în baza contabilității de angajamente, iar ieșirile de active și cheltuielile – conform contabilității de casă. După părerea noastră, aplicarea metodei nominalizate nu corespunde cerințelor reglementărilor contabile naționale și internaționale și influențează negativ calitatea și transparența informațiilor contabile. În plus, această metodă nu asigură calcularea corectă a impozitelor și taxelor organizațiilor necomerciale, ceea ce poate condiționa sancțiuni din partea organelor abilitate. Considerăm că organizația necomercială poate să utilizeze diferite metode de recunoaștere și evaluare pentru elemente contabile distincte cu condiția respectării principiilor de aplicare a metodelor selectate.

Întocmirea situațiilor financiare constituie etapa finală a ciclului contabil. Conform Legii contabilității situațiile financiare sunt obligatorii pentru organizațiile necomerciale care țin contabilitatea conform sistemului simplificat sau complet în partidă dublă. Actualmente, organizațiile necomerciale întocmesc aceleași situații financiare ca și societățile comerciale. Aceste situații nu reflectă particularitățile activității organizațiilor necomerciale și nu asigură utilizatorii cu informații veridice și complete necesare pentru luarea diferitelor decizii. În acest context, considerăm că, pentru organizațiile necomerciale, trebuie prevăzute formulare de situații financiare distincte, așa cum se procedează în alte țări, de exemplu, în Federația Rusă, România, Ungaria. Totodată, unele situații financiare, cum ar fi raportul de profit și pierdere și raportul privind fluxul capitalului propriu, nu sunt caracteristice pentru organizațiile necomerciale, fiindcă acestea nu au drept scop obținerea de profit și, de regulă, nu dispun de capital propriu. În situațiile financiare ale organizațiilor necomerciale, trebuie incluse informații care caracterizează faptele economice ale acestora și, în principal, se referă la:

- a) imobilizările și activele curente intrate din contul mijloacelor cu destinație specială;
- b) creanțele beneficiarilor mijloacelor cu destinație specială;
- c) fondurile organizației necomerciale;
- d) fluxul finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung și scurt;
- e) datoriile față de beneficiarii mijloacelor cu destinație specială;
- f) soldul și cauza neutilizării finanțărilor și încasărilor cu destinație specială;
- g) veniturile și cheltuielile curente aferente mijloacelor cu destinație specială utilizate;
- h) veniturile și cheltuielile activităților economice statutare;
- i) alte venituri și cheltuieli;
- j) rezultatul (excedentul sau deficitul) activităților statutare, inclusiv al celor economice;
- k) altă informație necesară utilizatorilor situațiilor financiare.

În baza celor expuse mai sus, menționăm următoarele concluzii:

▪ Contabilitatea faptelor economice specifice organizațiilor necomerciale nu este reglementată suficient sub aspect normativ și investigată în literatura de specialitate, ceea ce influențează negativ calitatea informațiilor contabile și deciziile manageriale și economice ale utilizatorilor.

▪ Organizațiile necomerciale autohtone elaborează politicile de contabilitate în mod diferit și nu întotdeauna corect. Această situație îngreunează ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare și nu asigură o gestionare eficientă a organizației necomerciale. Elementele politicii de contabilitate trebuie structurate în trei compartimente principale: dispoziții generale; procedee contabile pentru care actele normative prevăd diferite variante și procedee contabile elaborate de sine stătător.

▪ Majoritatea organizațiilor necomerciale din Republica Moldova nu elaborează planuri de conturi de lucru care trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile. Aceste planuri sunt necesare și importante pentru organizațiile nominalizate, fiindcă planul general de conturi nu prevede conturi sintetice și subconturi destinate contabilizării faptelor economice specifice organizațiilor necomerciale.

▪ Organizațiile necomerciale autohtone țin contabilitatea în baza unuia din următoarele sisteme: în partidă simplă; simplificat și complet în partidă dublă. Sistemul contabil trebuie selectat în funcție de particularitățile activității organizațiilor necomerciale, necesitățile informaționale ale utilizatorilor și criteriile stabilite în legislația în vigoare. Pentru organizațiile necomerciale, criteriul „totalul veniturilor din vânzări” trebuie să fie substituit cu criteriul „totalul surselor de finanțare” prin operarea unor modificări în actuala Lege a contabilității.

▪ Organizațiile necomerciale întocmesc situații financiare conform nomenclatorului și formatelor tipizate prevăzute pentru societățile comerciale. Această situație nu permite obținerea unor informații veridice și complete necesare pentru toate categoriile de utilizatori. Pentru organizațiile necomerciale este rezonabilă introducerea unor formate distincte de situații financiare care să reflecte specificul activităților acestora și să asigure comparabilitatea informațiilor contabile la nivel național și internațional.

Bibliografie:

1. Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107-XV din 06.06.2002. www.parlament.md.
2. Codul fiscal și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. Revista „Contabilitate și audit”, 2012, nr. 1.
3. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. www.parlament.md.
4. Гамольский П.Ю. *Некоммерческие организации: практика налогообложения и бухгалтерского учета*. М.: КНОРУС, 2005. 304 с.
5. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la Registrul de stat al organizațiilor necomerciale” nr. 345 din 30.04.2009. www.gov.md.
6. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 158 din 06.12.2010. www.minfin.md.
7. Nedeița A., Prisacar T. *Contabilitatea în organizațiile necomerciale: aspecte generale și organizaționale*. În: Contabilitate și audit, 2010, nr. 8, p. 8-17.
8. Nedeița A., Prisacar T. *Particularitățile aplicării sistemelor contabile în organizațiile necomerciale*. În: Contabilitate și audit, 2010, nr. 9, p. 62-77.
9. Nedeița A., Prisacar T. *Recomandări practice privind tranziția la noul mod de ținere a contabilității în organizațiile necomerciale*. În: Contabilitate și audit, 2011, nr. 1, p. 67-72.
10. Пашегорева Г.И., Пилипенко В.И. *Учет в некоммерческих организациях*. СПб: Питер, 2002. 176 с.