

## ASPECTE PRIVIND CONTABILITATEA PIESELOR MUZEALEȘI A ALTOR BUNURI CULTURALE ÎN CADRUL ENTITĂȚILOR DIN SECTORUL PRIVAT

### ASPECTS REGARDING THE ACCOUNTING OF MUSEUM EXHIBITS AND OTHER CULTURAL GOODS IN THE PRIVATE SECTOR ENTITIES

CZU:657.4:069.5(478)

*GUDIMA Galina*

*Lector superior, Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova*

*E-mail: gudima.galina@ase.md*

**Abstract.** In the process of accounting for museum exhibits and other cultural assets of the entity, may appear several problems related to the classification and recognition, valuation and accounting of these assets. The aim of this research is to examine the problems related to the accounting of museum exhibits and other cultural goods in the conditions of harmonizing the accounting of the Republic of Moldova with international practices.

**Cuvintele-cheie:** piese muzeale, bunuri culturale, clasare, recunoaștere, evaluare, contabilitate.

**JEL Classification:** M 42

#### Introducere

Organizarea contabilității pieselor muzeale și a altor bunuri culturale este o temă actuală și prezintă un interes deosebit, având în vedere problemele cu care se confruntă entitățile în procesul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a acestor active, lacunele din actele normative în vigoare ce reglementează contabilitatea bunurilor culturale, abordarea foarte vagă a acestei teme în literatura de specialitate.

#### Conținut de bază al studiului

În patrimoniu unor entități private se pot găsi obiecte originale, care au o semnificație deosebită pentru entitate sau chiar pentru patrimoniul cultural național, numite *bunuri culturale*.

Potrivit *Legii muzeelor* nr.262 din 07.12.2017[1] *bunuri culturale* sunt obiecte cu trăsături de relativă creație originală, cu semnificație de mărturie istorică privind comportamentele tehnice, sociale, estetice, religioase, mitologice și de viață cotidiană ale unei societăți determinate de pe un anumit palier cronologic.

Pentru expunerea bunurilor culturale aflate în patrimoniu entitățile pot organiza propriile muzee, numite *muze instituționale*.

*Muzeul* este definit de *Legea muzeelor* ca o instituție de cultură, aflată în serviciul societății, care achiziționează, conservă, cercetează și valorifică, în special prin expunere, patrimoniul material și imaterial în scopul cunoașterii, educării și al recreării publicului larg[1, art.2 ].

În conformitate cu art. 5 din *Legea muzeelor* [1] *muze instituționale* sunt instituțiile muzeale care dețin piese muzeale semnificative pentru istoria unei întreprinderi, instituții, organizații, asociații, confesiuni religioase, comunități etnice etc.

Obiectul cu valoare științifică, istorică, culturală, artistică și muzeală, păstrat într-un muzeu se numește *piesă muzeală*, iar ansamblul de bunuri culturale, constituit în mod sistematic și coerent de către persoane fizice sau persoane juridice de drept public ori de drept privat formează *colecția muzeală*[1, art.2 ].

În procesul de organizare a contabilității tranzacțiilor cu bunuri culturale este necesar de ținut cont de apartenența acestora la *patrimoniul cultural național mobil*.

*Patrimoniul cultural mobil* reprezintă un ansamblu de bunuri culturale mobile, clasate în patrimoniul cultural național cu valoare deosebită sau excepțională istorică, arheologică, documentară, etnografică, artistică, științifică și tehnică, literară, cinematografică, numismatică, filatelică, heraldică, bibliofilă, cartografică, epigrafică, estetică, etnologică și antropologică, reprezentând mărturii materiale ale evoluției mediului natural și ale relației omului cu acest mediu, ale potențialului creator uman[2, art.2 ].

*Clasarea bunurilor culturale mobile* este o procedură de stabilire a categoriei bunurilor culturale mobile și de înscriere a acestora în *Registrul patrimoniului cultural național mobil*, care potrivit *Regulamentului privind Registrul de stat al patrimoniului cultural mobil* [8] reprezintă o bancă electronică de date și cuprinde informații privind bunurile culturale mobile aparținând patrimoniului cultural mobil al Republicii Moldova. Acest registru se ține în formă manuală și electronică și este gestionat și completat de Ministerul Educației, Culturii și Cercetării în baza registrelor de evidență ale proprietarilor de bunuri culturale, ale muzeelor și altor instituții, în proprietatea sau folosința cărora se află bunurile culturale.

Este necesar de menționat că în conformitate cu art. 8 din *Legea privind protejarea patrimoniului cultural național mobil* [2] declanșarea procedurii de clasare a bunurilor culturale mobile se face:

a) *din oficiu*, în cazul:

- ✓ bunurilor culturale mobile care se află în proprietatea statului sau a unităților teritorial-administrative și care sunt administrate de instituții publice, de alte persoane juridice la care statul sau o autoritate publică este deținător de acțiuni;
- ✓ bunurilor culturale mobile care se află în proprietatea cultelor religioase;
- ✓ bunurilor culturale mobile care fac obiectul unor vânzări prin licitație sau prin intermediul unui agent autorizat;
- ✓ bunurilor culturale mobile pentru care se solicită export temporar sau definitiv;
- ✓ bunurilor culturale mobile descoperite întâmplător sau în cadrul unor cercetări sistematice;
- ✓ bunurilor culturale mobile confiscate;
- ✓ bunurilor culturale mobile care au făcut obiectul unor tentative de export ilicit ori care au fost scoase ilegal din teritoriul Republicii Moldova;
- ✓ bunurilor culturale mobile din domeniul public ce urmează a fi restaurate;
- ✓ bunurilor culturale mobile care fac obiectul unei cercetări penale;

b) *la solicitarea persoanelor fizice și juridice de drept privat proprietare de bunuri culturale mobile*.

Totodată, menționăm că bunurile culturale mobile arheologice aflate în proprietate privată se înregistrează în mod obligatoriu la Ministerul Educației, Culturii și Cercetării, cu declanșarea procedurii de clasare.

Confidențialitatea datelor despre colecțiile private de bunuri culturale înregistrate și despre componența acestora este garantată de *Legea privind protejarea patrimoniului cultural național*[2].

În figura 1 se prezintă grupele de bunuri culturale care în conformitate cu art. 4 din *Legea privind protejarea patrimoniului cultural național mobil* care se includ în componența patrimoniului cultural național mobil.

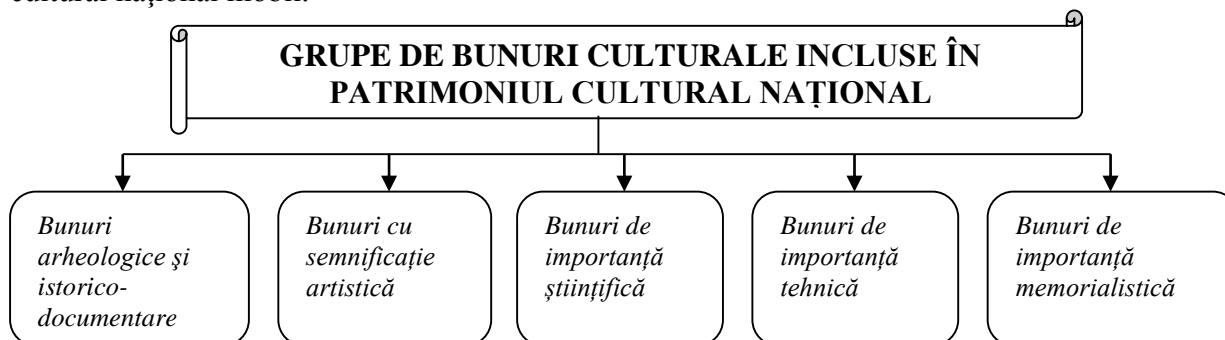


Fig. 1. Grupe de bunuri culturale care se includ în patrimoniul cultural național al RM

La grupul *bunurilor arheologice și istorico-documentare* se atribuie:

- a) piese arheologice din săpături terestre și subacvatice sau din descoperiri întâmplătoare, cu excepția eșantioanelor de materiale de construcție, de materiale din situri, care constituie probe arheologice pentru analize de specialitate;
- b) inscripții, elemente separate provenite din dezmembrarea monumentelor istorice;
- c) mărturii materiale și documentare privind istoria politică, economică, socială, militară, religioasă, științifică, artistică, sportivă sau din alte domenii;
- d) manuscrise, incunabule, cărți rare și cărți vechi, publicații de diferite tipuri, cu autografe și ex-librisuri, periodice;
- e) documente și tipărituri de interes social: documente de arhivă, hărți și alte materiale cartografice;
- f) obiecte cu valoare memorialistică;
- g) obiecte și documente cu valoare numismatică, filatelică, heraldică: monede, medalii, decorații, insigne, bancnote, sigilii, brevete, mărci poștale, drapelul și stindarde;
- h) piese epigrafice;
- i) fotografiile, clișee fotografice, filme, înregistrări audio și video;
- j) instrumente muzicale;
- k) uniforme militare și accesorii la ele;
- l) vestimentație;

În componența *bunurilor cu semnificație artistică* se includ:

- a) opere de artă plastică: pictură, sculptură, grafică, desen, gravură, stampă și altele asemenea;
- b) opere de artă decorativă și aplicată: mobilier, tapiserii, covoare, piese din sticlă, ceramică, metal, lemn, textile și din alte materiale, podoabe;
- c) obiecte de cult: icoane, broderii, orfevrărie, mobilier și altele;
- d) proiecte și prototipuri de design;
- e) materiale primare ale filmelor artistice, documentare și de animație;
- f) monumente de for public, componente artistice expuse în aer liber;
- g) cărți poștale și ilustrații;
- h) piese decorative pentru spectacole;

Grupul *bunurilor cu semnificație etnografică* include:

- a) elemente de arhitectură populară;
- b) elemente din instalații tehnice;
- c) obiecte de uz casnic și gospodăresc;
- d) unelte de muncă;
- e) produse ale industriei casnice textile: covoare, păretare, prosoape, costume populare și altele asemenea;
- f) mobilier;
- g) recuzită a obiceiurilor;
- h) obiecte de cult;
- i) produse de artizanat contemporan;

În componența *bunurilor de importanță științifică* se includ:

- a) specimene rare și colecții de zoologie, botanică, mineralogie, petrologie, paleontologie, antropologie, speologie, anatomie;
- b) trofee de vânat;

*Bunurile de importanță tehnică* sunt:

- a) creații tehnice de unicat;
- b) rarități, indiferent de marcă;
- c) prototipuri ale aparatelor, dispozitivelor și mașinilor de creație curentă;
- d) orologerie;
- e) realizări ale tehnicii populare;

- f) documente tehnice: proiecte, planuri, schițe, brevete de invenții;
- g) mijloace de transport și de telecomunicații;
- h) matrice de CD-uri, CD-ROM, DVD;

La *bunurile cu semnificație memorialistică* se referă:

- a) bunuri și obiecte memoriale;
- b) documente și fotografii din viața personalităților;
- c) piese legate de evenimente de importanță națională și internațională.

În funcție de semnificația sau de importanța lor istorică, arheologică, documentară, etnografică, artistică, științifică, tehnică, literară, cinematografică, numismatică, filatelică, heraldică, bibliofilă, cartografică, epigrafică, de vechimea, unicitatea sau de raritatea lor, bunurile aparținând patrimoniului cultural național mobil fac parte din:

- ❖ categoria **A** – „**Tezaur**”, care include bunuri culturale de valoare excepțională pentru umanitate;
- ❖ categoria **B** – „**Fond**”, care include bunuri culturale cu valoare deosebită pentru Republica Moldova.

Cercetarea bunurilor care fac parte din patrimoniul cultural național mobil se realizează de către instituțiile publice specializate în domeniu: Academia de Științe a Moldovei, biblioteci, muzee, arhive.

Clasarea bunurilor culturale mobile se efectuează în baza unui raport de expertiză întocmit de experți acreditați de Ministerul Educației, Culturii și Cercetării. Organismul științific competent să hotărască clasarea bunurilor culturale mobile este *Comisia națională a muzeelor și a colecțiilor*.

Hotărârea de clasare, însoțită în mod obligatoriu de raportul de expertiză elaborat de experți ai bunurilor culturale mobile acreditați de Ministerul Educației, Culturii și Cercetării, se semnează de președintele Comisiei naționale a muzeelor și a colecțiilor și se aprobă prin ordin al ministrului culturii în termen de 3 luni din momentul declanșării procedurii de clasare. La hotărârea de clasare se anexează la extras concluziile din raportul de expertiză, fișa standard a bunului cultural clasat și fotografia alb-negru sau color, după caz.

Pentru fiecare bun cultural clasat Ministerul Educației, Culturii și Cercetării eliberează un certificat, care nu constituie prin sine un certificat de proprietate.

*Declasarea* bunurilor culturale mobile se efectuează: la cererea titularilor dreptului de proprietate sau din oficiu în cazul invalidării expertizei; distrugerii confirmată prin acte doveditoare; deteriorării grave, care nu poate fi remediată prin operațiuni de restaurare, precum și în cazul pierderii, confirmate prin acte doveditoare.

La declasarea bunurilor culturale se eliberează un *ordin de declasare*, care este luat în evidența *Registrului patrimoniului cultural național mobil*, procedându-se la radierea bunului respectiv. Ordinul de declasare se comunică proprietarului, titularilor de alte drepturi reale, precum și deținătorilor cu orice titlu ai bunurilor culturale mobile, după caz.

În conformitate cu art. 17 din *Legea privind protejarea patrimoniului cultural național mobil*[2] *lucrările de conservare și de restaurare a bunurilor culturale mobile clasate* care se află în proprietatea publică a statului, în proprietatea persoanelor fizice și juridice, a titularilor de alte drepturi reale se efectuează doar de către conservatori și restauratori acreditați de către Ministerul Educației, Culturii și Cercetării (cu avizul Comisiei naționale a muzeelor și a colecțiilor), în baza unui contract încheiat în conformitate cu actele normative în vigoare.

Potrivit art. 18 din *Legea privind protejarea patrimoniului cultural național mobil*[2] persoanele fizice și juridice de drept privat pot împrumuta instituțiilor publice, persoanelor juridice de drept privat bunuri culturale mobile clasate.

Scoaterea peste hotarele Republicii Moldova a bunurilor culturale mobile clasate reprezintă o operațiune de export temporar, care se efectuează numai în bază de autorizație de export temporar, eliberată de Ministerul Educației, Culturii și Cercetării în conformitate cu legislația în vigoare.

Bunurile culturale mobile clasate în categoria „*Tezaur*” care se află în proprietatea persoanelor fizice sau juridice de drept privat pot fi exportate doar temporar, iar cele clasate în categoria „*Fond*” - pot fi exportate definitiv doar în cadrul unui schimb de bunuri culturale cu valoare

și semnificație comparabile, care reprezintă unicate sau rarități pentru patrimoniul cultural național mobil al Republicii Moldova. Acest schimb de bunuri culturale este aprobat prin ordin al ministrului Educației, Culturii și Cercetării, cu avizul Comisiei naționale a muzeelor și a colecțiilor.

Este necesar de menționat că în cazul în care entitatea dispune de *bunuri culturale producție contemporană*, inclusiv operele de artă plastică și fotografică, operele cu caracter etnografic ale meșterilor populari, operele de artă decorativă sau de cult, orice alte opere ale autorilor în viață (artiști plastici, artiști liber-profesioniști, artiști amatori, meșteri, artizani, studenți, elevi, copii) create independent ori în cadrul unui proces instructiv-educativ, *acesteanu fac obiectul clasării și pot fi exportate definitiv sau temporar fără autorizație de export, circulând fără restricție.*

Potrivit art. 19 din *Legea privind protejarea patrimoniului cultural național*[2] comercializarea bunurilor culturale mobile clasate care se află în proprietate privată sau intermedierea vânzării se va efectua numai prin agenți economici autorizați prin ordin al ministrului culturii, cu avizul *Comisiei naționale a muzeelor și a colecțiilor*, în baza *Normelor de comercializare a bunurilor culturale mobile*, aprobate de Ministerul Educației, Culturii și Cercetării.

În conformitate cu art. 21 din *Legea privind protejarea patrimoniului cultural național* bunurile culturale mobile proprietate a persoanelor fizice sau juridice de drept privat clasate la categoria „*Tezaur*” pot face obiectul unor vânzări publice numai în condițiile exercitării dreptului de preemțiune de către statul Republica Moldova, prin Ministerul Educației, Culturii și Cercetării, în conformitate cu legislația în vigoare.

Operațiunile de conservare și de restaurare a bunurilor culturale mobile clasate care se află în proprietate privată, în proprietatea cultelor religioase și a altor titulari de drept privat se efectuează din contul proprietarului, iar în cazuri speciale, cum ar fi cel în care proprietarul bunului cultural mobil clasat la categoria „*Tezaur*” este o persoană de drept privat din a cărei declarație rezultă că nu dispune de surse financiare pentru acoperirea cheltuielilor de conservare și restaurare, aceste operațiuni vor fi finanțate, parțial sau integral, de la bugetul de stat ori de la bugetele unităților administrativ-teritoriale, după caz, în conformitate cu *Legea privind protejarea patrimoniului cultural național*. În cazul vânzării ulterioare a acestor bunuri culturale mobile, costul operațiunilor de conservare și restaurare urmează să fie returnate instituției finanțatoare de către proprietarul vânzător.

Este necesar de menționat că tranzacțiile cu bunurile culturale mobile, care sunt incluse în *Registrul de stat al patrimoniului cultural mobil* se înregistrează în *Registrul tranzacțiilor cu bunuri culturale mobile* în baza cererii de înregistrare a tranzacției, copiei certificatului privind dreptul de succesiune și listei bunurilor culturale mobile, care fac obiectul tranzacției. Documentele menționate se depun la Ministerul Educației, Culturii și Cercetării.

Bunurile culturale, inclusiv piesele muzeale intrate în patrimoniul entității urmează a fi recunoscute, evaluate și contabilizate în conformitate cu prevederile actelor normative în vigoare. În cadrul entităților din sectorul privat contabilitatea pieselor muzeale și a altor bunuri culturale se reglementează de *Legea contabilității nr.113 din 27.04.2007; Standardele Naționale de Contabilitate/ Standardele Internaționale de Raportare Financiară; Planul general de conturi contabile; Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale; Codul fiscal al Republicii Moldov* și alte acte normative în vigoare.

Contabilitatea pieselor muzeale și a altor bunuri culturale este condiționată de sursa de intrare a lor: achiziționare; primirea cu titlu gratuit; depunerea activelor de către fondatori ca aport la capitalul social și constatarea plusurilor la inventariere.

Documentele primare în baza cărora se înregistrează intrarea bunurilor culturale sunt: *factura fiscală; procesul verbal de primire-predare a obiectului; actul de donație; Extras din Registrul de stat privind înregistrarea societății; proces verbal de inventariere.*

În procesul de recunoaștere în patrimoniul entității a obiectelor ce ar putea fi atribuite categoriei „piese muzeale” sau „bunuri culturale” contabilii se confruntă cu o dilemă, ce ține de clasificarea obiectului la categoria „*mijloace fixe*” sau „*obiecte de mică valoare și scurtă durată*”. Astfel, potrivit p.6 din *SNC „Imobilizări corporale și necorporale”* [5] obiectul se recunoaște ca imobilizare numai în cazul respectării simultane a patru condiții:



- 1) obiectul este identificabil și controlabil de entitate;
- 2) proprietățile și particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor necorporale sau corporale;
- 3) este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului;
- 4) costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

Este necesar de menționat că potrivit IAS 16 „Imobilizări corporale” [10] pentru recunoașterea imobilizărilor corporale este necesar ca obiectul să corespundă următoarelor condiții:

- 1) este probabilă generarea de beneficii economice viitoare aferente elementului pentru entitate; și
- 2) costul elementului poate fi evaluat în mod fiabil.

Mijloacele fixe sunt definite de SNC „Imobilizări corporale și necorporale”: ca *imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile*.

Potrivit art. 26 (2) din *Codul fiscal* [4] plafonul valoric pentru mijloacele fixe este de **6000 lei**. La întrebarea, „cum se contabilizează piesele muzeale, care valorează mai puțin decât plafonul stabilit de legislație” răspunsul îl găsim în *Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale* [7]. Astfel, în conformitate cu p.63 din *Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale*, **valorile muzeale, indiferent de costul lor**, sunt clasificate ca „**Alte mijloace fixe**” (cu excepția exponatelor de importanță științifică, istorică și tehnică nesupuse, prin reglementările în vigoare, evidenței contabile în expresie valorică).

Este de menționat că, în *Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale* sau în alt act normativ în vigoare nu se prezintă definiția *valorilor muzeale*, nu este clar dacă la categoria „Alte mijloace fixe” se atribuie doar *piesele muzeale* sau și *alte bunuri culturale*, care nu se află în muzeu.

În opinia noastră, *toate bunurile culturale*, care nu sunt destinate vânzării urmează să fie recunoscute ca *mijloace fixe*, indiferent de costul lor, iar alte obiecte care nu sunt considerate bunuri culturale – în funcție de costul de intrare și durata de utilizare .

Cu privire la satisfacerea condiției de recunoaștere a imobilizărilor corporale stipulate, atât de SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, cât și de IAS 16 „Imobilizări corporale” și anume: *obținerea de beneficii economice în urma utilizării obiectului*, în cazul bunurilor culturale, există mai multe opinii. Unii cercetători consideră că bunurile culturale, aflate în patrimoniul întreprinderii, nu generează beneficii economice viitoare și nu pot fi considerate active. Totodată, menționăm că, pentru unele entități (muzeele, galeriile de artă) bunurile culturale sunt mijloace fixe de o importanță majoră, fără acestea activitatea entităților nu poate fi desfășurată. Bunurile culturale pot fi vândute, ele pot genera venituri în urma expunerii lor de către entitate contra unei plăți, sau prin exploatarea dreptului la reproducerea lor. Aceste bunuri pot fi expuse pentru dezvoltarea științifică și culturală a societății, pot fi păstrate pentru a fi expuse ulterior sau pentru cercetare științifică. Astfel, bunurile culturale pot fi considerate active imobilizate.

În afară de cele menționate, la recunoașterea obiectelor intrate în patrimoniul entității este foarte dificil de delimitat *bunurile culturale* (obiecte cu trăsături de relativă creație originală, cu semnificație de mărturie istorică) de alte obiecte de pictură, ceramică, decor etc., care *nu pot fi considerate bunuri culturale*. În cazul când specialiștii entității nu dispun de competențele necesare pentru a soluționa problema, este nevoie de apelat la serviciile evaluatorilor specializați în domeniul culturii (experți independenți).

În conformitate cu SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, la intrarea în patrimoniul entității bunurile culturale se evaluează la *costul de intrare*, care se determină în funcție de sursa de intrare a obiectului. În tabelul 1 se prezintă componența costului de intrare al bunurilor culturale.

Potrivit SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, evaluarea ulterioară a bunurilor culturale, ca și a altor mijloace fixe se efectuează la *valoarea lor contabilă (cost)* sau în baza modelului propus de IAS 16 „Imobilizări corporale”- *la valoarea reevaluată*, care reprezintă valoarea sa justă la data reevaluării diminuată cu suma pierderilor cumulate din depreciere.

Pentru evidența mijloacelor fixe în *Planul general de conturi contabile* este prevăzut contul de activ 123 „Mijloace fixe”, care poate fi desfășurat cu ajutorul mai multor subconturi. Dat fiind faptul,

căbunurile culturale se includ în grupul „Alte mijloace fixe”, evidența lor se ține în subcontul **1239 „Alte mijloace fixe”**.

Evidența analitică a bunurilor culturale se ține pe fiecare obiect în parte, în fișe de inventar.

**Tabelul 1. Componența costului de intrare al bunurilor culturale în funcție de sursa de intrare în patrimoniul entității**

<i>Sursa de intrare</i>	<i>Componența costului de intrare</i>
Achiziție	<i>Costul de achiziție</i> , diminuat cu suma taxelor recuperabile și sconturile oferite de către furnizor + <i>Costurile direct atribuibile</i> pentru a aduce obiectul în locul și în starea necesară pentru folosirea după destinație (costuri de transportare, taxe nerecuperabile, costul serviciilor de expertiză, comisioane calculate intermediarilor, costuri de restaurare, costurile îndatorării capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării” etc. )
Creare de către entitate	<i>Costul efectiv</i> al obiectului, format din: costul proiectului; costuri directe de materiale; costurile directe cu personalul, contribuțiile pentru asigurările sociale și primele de asistență medicală aferente; costurile indirecte de producție etc.
Primire de la fondatori ca aport la capitalul social al entității	<i>Valoarea aprobată prin decizia organului împuternicit de conducere a entității</i> + <i>Costurile direct atribuibile</i> pentru a aduce obiectul în locul și în starea necesară pentru folosirea după destinație.
Primire cu titlu gratuit	<i>Valoarea înscrisă în documentele primare de intrare sau la valoarea stabilită de expertiza independentă</i> + <i>Costurile direct atribuibile</i> pentru a aduce obiectul în locul și în starea necesară pentru folosirea după destinație.
Stabilirea plusurilor la inventariere	<i>Valoarea justă</i> + <i>Costurile direct atribuibile</i> pentru a aduce obiectul în locul și în starea necesară pentru folosirea după destinație.

Un moment important în procesul de organizare a contabilității bunurilor culturale este *amortizarea*. Este cunoscut faptul, că pentru mijloacele fixe aflate în exploatare entitatea calculează amortizarea acestora, cu scopul reînnoiri ulterioare a lor. Referitor la piesele de muzeu, în p.61 din *SNC „Imobilizări corporale și necorporale”* se stipulează că pentru **obiectele din muzee și de artă, clădirile și construcțiile speciale considerate ca monumente de arhitectură și artă nu se calculează amortizarea**. La aplicarea acestui act normativ apare întrebarea: care obiecte de imobilizări corporale se consideră *obiecte de artă*? Menționăm că *SNC „Imobilizări corporale și necorporale”*, precum și alte acte normative în vigoare, nu prezintă definiția *obiectelor de artă*. Din figura 1 se observă că *Legea muzeelor* [1] evidențiază *bunurilor culturale cu semnificație artistică* într-un grup aparte, în care se includ nu numai opere de artă plastică, artă decorativă și aplicată dar și: obiecte de cult; proiecte și prototipuri de design; cărți poștale și ilustrații etc. În opinia noastră, prevederile p.61 din *„Imobilizări corporale și necorporale”* se referă la toate bunurile culturale aflate în patrimoniul entității.

## Concluzii

Piesele de muzeu și alte bunuri culturale intrate în patrimoniul entității sunt recunoscute ca mijloace fixe, indiferent de valoare lor și se țin la evidență în conturi analitice deschise în cadrul contului de gradul II 1239 „Alte mijloace fixe”. Evidența analitică a acestor active se ține pe fiecare obiect în parte în fișe de inventar.

Problemele principale cu care se confruntă contabilii în procesul de organizare a contabilității pieselor de muzeu și a altor bunuri culturale țin de evaluarea și clasificarea acestora. Problema evaluării bunurilor culturale poate fi soluționată cu ajutorul evaluatorilor profesioniști (experți acreditați), însă clasificarea și contabilizarea acestor bunuri este dificilă din cauza neconcordanței prevederilor actelor normative în vigoare ce reglementează contabilitatea activelor imobilizate. Astfel, în *Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale* [7] se face referință la valorile muzeale, care se includ în componența mijloacelor fixe, indiferent de valoare și nu se precizează definiția lor, iar în *SNC „Imobilizări corporale și necorporale”* [5] se stipulează că nu se calculează amortizarea pentru obiectele de muzeu și de artă și de asemenea nu se prezintă definiția acestor categorii de active. În alte acte normative în vigoare ale Republicii Moldova valorile muzeale și obiectele de artă nu sunt definite. *Legea muzeelor* [1] prezintă doar definițiile pieselor de muzeu și a bunurilor culturale, inclusiv a bunurilor culturale cu semnificație artistică.

## Bibliografie

1. Legea muzeelor nr.262 din 07.12.2017[online]. Disponibil:<http://lex.justice.md/md/373716%20/>.
2. Legea privind protejarea patrimoniului cultural național mobil nr. 280 din 27.12.2011 [online]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=342998>.
3. Legea contabilității nr.113 din 27.04.2007 [online]. Disponibil: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?id=351443&lang=1>.
4. Codul fiscal al Republicii Moldova[online]. Disponibil:<http://www.fisc.md/CodulfiscalalRM.aspx>.
5. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 6 august 2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate cu aplicare de la 1 ianuarie 2014[online]. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>.
6. Planul general de conturi contabile, cu modificări și completări ulterioare [online]. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/plannew>.
7. Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale aprobat prin hotărârea Guvernului RM nr. 338 din 21.03.2003 (cu modificările și completările ulterioare) [online]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/296151/>.
8. Regulamentul privind Registrul de stat al patrimoniului cultural mobil, aprobat prin hotărârea Guvernului RM nr. 1111 din 11.09.2003. *Monitor Oficial al Republicii Moldova*. 2003, nr. 204-207.
9. Regulamentul privind evidența și conservarea patrimoniului cultural mobil, aprobat prin hotărârea Guvernului RM nr. 1111 din 11.09.2003. *Monitor Oficial al Republicii Moldova*. 2003, nr. 204-207.
10. IAS 16 „Imobilizări corporale”.