

NEW ASPECTS OF ACCOUNTING FOR SPECIAL PURPOSE FUNDS IN NON-COMMERCIAL ORGANIZATIONS

ASPECTE NOI ALE CONTABILITĂȚII MIJLOACELOR CU DESTINAȚIE SPECIALĂ ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

CZU: 657.42:334.012.46(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.03>

Alexandru NEDERIȚA, Habilitated Doctor

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: nederita.alexandru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9980-8808>

Abstract. Special purpose funds are the main source of funding for non-commercial organizations. These funds are received from contributors and are intended for carrying out special missions (projects/programs).

This article examines the following main issues regarding the accounting of special purpose funds:

- identification of special purpose funds and their distinction from other sources of funding of the non-commercial organization;
- recognition and assessment of special purpose funds according to their intended use;
- accounting of unused special purpose funds;
- accounting of exchange rate differences and interest related to special purpose funds;
- presentation of information related to special purpose funds in financial statements of non-commercial organizations.

Solving these problems will ensure control of the integrity of special purpose funds and the truthful presentation of their related information in financial statements.

Key words: special purpose funds, non-commercial organization, financial statements, exchange rate differences, interests.

JEL CLASIFICATION: M41

Introducere

Contabilitatea mijloacelor cu destinație specială constituie unul dintre cele mai importante și dificile sectoare de evidență a oricărei organizații necomerciale (în continuare – ONC). În cadrul acestui sector se formează un șir de indicatori, care servesc drept bază pentru elaborarea bugetelor ONC, determinarea indicatorilor situațiilor financiare și declarațiilor fiscale, luarea deciziilor manageriale și economice. În exactitatea și oportunitatea calculului indicatorilor ONC sunt cointeresate toate categoriile de utilizatori ai informațiilor contabile și financiare.

La contabilizarea mijloacelor cu destinație specială apar multiple probleme, principalele dintre care se referă la:

- identificarea componenței mijloacelor cu destinație specială și delimitarea acestora de alte surse de finanțare ale ONC;
- recunoașterea și evaluarea mijloacelor cu destinație specială în funcție de sursa de intrare și destinația de utilizare a acestora;
- reflectarea în conturile contabile a operațiunilor de recunoaștere, primire și utilizare a mijloacelor cu destinație specială;
- contabilizarea mijloacelor cu destinație specială neutilizate;
- înregistrarea diferențelor de curs valutar și a dobânzilor aferente mijloacelor cu destinație specială;
- prezentarea informațiilor privind mijloacele cu destinație specială în rapoartele financiare și fiscale ale ONC.

Compența, regulile generale de contabilizare a mijloacelor cu destinație specială și de prezentare a informațiilor aferente acestora în rapoartele financiare și fiscale sunt reglementate de prevederile Legii contabilității și raportării financiare [1], Legii cu privire la organizațiile necomerciale [2], Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale/reprezentanțele entității nerezidente [3] (în continuare – Indicații metodice), Planului general de conturi contabile [4], Ordinului ministrului finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale [5] (în continuare – Declarația ONG 17) și Regulamentului cu privire la mecanismul desemnării procentuale [6]. Unele aspecte generale ale contabilității și raportării financiare și fiscale a mijloacelor cu destinație specială în ONG sunt examinate în diverse lucrări publicate în Republica Moldova [7, 8, 9, 10, 11].

De menționat că actele normative și investigațiile aferente contabilității și impozitării mijloacelor cu destinație specială se referă preponderent la asociațiile obștești și nu dezvăluie particularitățile contabilității și impozitării mijloacelor specificate în alte forme de ONG, cum ar fi fundațiile și instituțiile private.

Metodele aplicate

Cercetarea se bazează pe metoda dialectică cu elementele sale fundamentale: analiza, sinteza, deducția, precum și pe metodele inerente disciplinelor economice: observarea, selectarea, gruparea, compararea etc. În cadrul investigării au fost analizate abordările generale și specifice privind compența, recunoașterea, evaluarea, fundamentarea documentară, contabilizarea și raportarea financiară și fiscală a mijloacelor cu destinație specială. De asemenea, au fost utilizate rezultatele cercetărilor savanților autohtoni, precum și prevederile reglementărilor naționale în domeniul contabilității și impozitării mijloacelor cu destinație specială în ONG.

Conținutul de bază

Mijloacele cu destinație specială reprezintă sursa principală de finanțare a oricărei ONG. Pornind de la prevederile Indicațiilor metodice, aceste mijloace cuprind:

- activele și serviciile primite sau care urmează să fie primite, a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale cum ar fi: procurarea/crearea anumitor active, finanțarea unor programe/proiecte [3, pct. 5];
- sumele desemnării procentuale [3, pct. 20¹].

De menționat că în unii specialiști recomandă contabilizarea sumelor desemnării procentuale în compența mijloacelor nepredestinate [10, p. 82]. Această abordare nu este suficient argumentată, deoarece încasările sus-menționate urmează a fi utilizate doar în scopurile prevăzute de legislație. Astfel, conform Legii cu privire la organizațiile necomerciale, sumele desemnării procentuale pot fi utilizate pentru:

- susținerea activităților de utilitate publică desfășurate de către asociațiile obștești, fundațiile și instituțiile private [2, art. 9 alin. (3), lit. a)];
- acoperirea cheltuielilor administrative de 50% dacă suma obținută este de până la 50 000 de lei, de 40% dacă suma este mai mare de 50 000 de lei și nu depășește 100 000 de lei, de 30% dacă suma este mai mare de 100 000 de lei și nu depășește 500 000 de lei, de 25% dacă suma este mai mare de 500 000 de lei [2, art. 9 alin. (3), lit. b)].

În opinia noastră, sumele desemnării procentuale trebuie să fie contabilizate în compența mijloacelor cu destinație specială, fiindcă corespund conținutul economic al acestora. În caz contrar, va fi afectată veridicitatea și credibilitatea indicatorilor financiari și fiscali ai ONG.

Recunoașterea mijloacelor cu destinație specială constă în stabilirea perioadei de gestiune în care acestea pot fi reflectate în contabilitate și în situațiile financiare. Potrivit Indicațiilor metodice, această recunoaștere se efectuează în baza contabilității de angajamente [3, pct. 17], care prevede înregistrarea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă [1, art. 6, lit. b)]. Pentru recunoașterea corectă a mijloacelor sus-menționate trebuie să existe o certitudine întemeiată că:

- mijloacele cu destinație specială vor fi primite;
- condițiile aferente utilizării acestor mijloace vor fi îndeplinite;
- valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil [3, pct. 19].

De remarcat că unele ONC înregistrează mijloacele cu destinație specială pe măsura primirii acestora, adică în baza contabilității de casă. Această modalitate de recunoaștere nu corespunde cerințelor reglementărilor contabile naționale, creează dificultăți semnificative la calcularea indicatorilor din situațiile financiare și declarațiile fiscale și, ca urmare, pot genera decizii manageriale incorecte la toate nivelele de gestiune ale ONC.

În practică apar întrebări referitoare la contabilizarea operațiunilor privind utilizarea pe parcursul perioadei de gestiune a mijloacelor obținute din activitățile economice pentru finanțarea misiunilor speciale. Actualmente, contabilitatea operațiunilor sus-menționate nu este reglementată sub aspect normativ. În acest context, ONC are dreptul să stabilească de sine stătător schemele de formule contabile pentru evidența operațiunilor privind utilizarea mijloacelor obținute din activitățile economice pentru finanțarea misiunilor speciale. În acest caz, se vor lua în considerare conținutul economic al operațiunilor și regulile generale de reflectare a acestora în conturile contabile. Modul de contabilizare a operațiunilor nominalizate urmează a fi prevăzut în planul de conturi de lucru care, conform Indicațiilor metodice, trebuie să fie anexat la politicile contabile ale ONC [3, pct. 10 subpct. 3)].

În opinia noastră, operațiunile privind utilizarea pe parcursul perioadei de gestiune a mijloacelor obținute din activitățile economice statutare pentru finanțarea unor misiuni speciale trebuie să fie decontate la diminuarea fondului de autofinanțare fără închiderea pe parcursul perioadei de gestiune a conturilor de evidență a veniturilor din activitatea economică a ONC. Această modalitate de contabilizare a operațiunilor specificate va asigura veridicitatea și transparența indicatorilor privind veniturile și cheltuielile ONC, precum și comparabilitatea acestora la nivel național.

Recunoașterea mijloacelor cu destinație specială este corelată nemijlocit cu evaluarea acestora care reprezintă procesul de determinare a valorii mijloacelor specificate. Conform Indicațiile metodice, evaluarea inițială a acestor mijloace se efectuează în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Mijloacele primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară – la costul de intrare, care se determină în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate (în continuare – SNC) și Indicațiile metodice [3, pct. 21].

Reflectarea în conturile contabile a operațiunilor aferente mijloacelor cu destinație specială este condiționată de sursa de intrare și direcțiile de utilizare a acestora. Astfel, mijloacele cu destinație specială sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor și membrilor, alte finanțări și încasări, ce urmează a fi primite se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor și a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente, iar intrarea efectivă a acestor mijloace – ca majorare a activelor și diminuare a creanțelor [3, pct. 20].

Potrivit Indicațiilor metodice, mijloacele cu destinație specială, cu excepția sumelor desemnării procentuale, pot fi utilizate pentru acoperirea/compensarea costurilor/cheltuielilor curente, procurarea/fabricarea stocurilor și a altor active circulante, procurarea/crearea activelor imobilizate. Utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru acoperirea/compensarea cheltuielilor curente ale ONC se înregistrează concomitent ca:

- majorare concomitentă a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și a datoriilor;
- diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială [3, pct. 22].

În conformitate cu Indicațiile metodice [3, pct. 23], operațiunile aferente utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea/fabricarea stocurilor și a altor active circulante, precum și pentru acordarea avansurilor pot fi contabilizate în baza uneia din două variante:

1) ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a:

- ✓ veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială – la valoarea stocurilor utilizate;

✓ veniturilor anticipate – la valoarea stocurilor și avansurilor acordate neutilizate.

2) ca decontare integrală a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială la veniturile anticipate și înregistrarea acestora pe măsura utilizării stocurilor și decontării avansurilor acordate la veniturile curente.

În opinia noastră, prima variantă este mai corectă și asigură un nivel mai înalt de veridicitate a indicatorilor din situațiile financiare ale ONG. Totodată, indiferent de varianta aplicată la decontarea finanțărilor și încasărilor cu destinație specială este necesar să se țină cont de faptul că cheltuielile și veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială se recunosc și se înregistrează concomitent în aceeași perioadă și în aceeași mărime [3, pct. 25].

Mijloacele cu destinație specială primite sub formă de active imobilizate sau utilizate pentru procurarea/crearea unor astfel de active se înregistrează ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială și majorare a fondului de active imobilizate [3, pct. 24]. Indicațiile metodice nu conțin prevederi explicite referitoare la dată decontării mijloacelor sus-menționate, ceea ce creează anumite dificultăți la contabilizarea activelor imobilizate, precum și la calcularea amortizării acestora. După părerea noastră, mijloacele cu destinație specială urmează a fi decontate la fondul de active imobilizate pe măsura transmiterii acestora în exploatare. Până la această dată mijloacele sus-menționate trebuie să fie înregistrate ca datorii pe termen lung sau curente.

Potrivit Indicațiilor metodice, sumele desemnării procentuale se înregistrează ca majorare simultană a numerarului și a veniturilor anticipate [3, pct. 20¹]. De remarcat că această regulă nu se respectă întotdeauna în activitatea practică a ONG. Astfel, unele ONG înregistrează sumele sus-menționate în conturile de evidență a mijloacelor cu destinație specială sau a altor datorii, ceea ce denaturează indicatorii situațiilor financiare. În plus, pot apărea probleme de ordin fiscal în cazul efectuării de către autoritățile abilitate a controlului respectării mecanismului de utilizare, de rambursare și de raportare a sumelor desemnării procentuale.

Modalitatea de contabilizare a operațiunilor de utilizare a sumelor desemnării procentuale nu este reglementată în mod special în Indicațiile metodice și/sau în alte acte normative contabile. În acest context, ONG poate să elaboreze de sine stătător modalitatea de evidență a operațiunilor sus-menționate cu includerea acesteia în politicile contabile. În opinia noastră, sumele desemnării procentuale trebuie să fie recunoscute inițial în componența veniturilor anticipate cu decontarea ulterioară la:

- veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială – la utilizarea sumelor pentru acoperirea cheltuielilor curente ale ONG;
- finanțările și încasărilor cu destinație specială – în cazul direcționării sumelor pentru realizarea unor misiuni speciale;
- fondului de active imobilizate – în cazul utilizării sumelor pentru procurarea/crearea activelor imobilizate transmise în exploatare și destinate utilizării pentru desfășurarea activităților de utilitate publică și/sau în scopuri administrative.

În procesul realizării misiunilor speciale pot apărea solduri de mijloace cu destinație specială neutilizate. În conformitate cu Indicațiile metodice, aceste solduri se înregistrează ca urmare:

- a sistării programelor/proiectelor sau după finalizarea acestora, când suma mijloacelor primite depășește suma mijloacelor utilizate [3, pct. 29];
- a utilizării incomplete a sumelor desemnării procentuale într-un termen ce nu depășește două perioade fiscale [3, pct. 30¹] sau în cazul utilizării acestor sume contrar destinației și ne reprezentării raportului privind utilizarea sumelor desemnării procentuale [2, art. 10].

Modul de contabilizare a mijloacelor cu destinație specială neutilizate este condiționat de direcția utilizării ulterioare a acestora. Conform Indicațiile metodice, cu acordul finanțatorului aceste mijloace pot fi rambursate finanțatorului, redirecționate pentru cofinanțarea altor programe/proiecte sau lăsate la dispoziția ONG [3, pct. 29].

Sumele desemnării procentuale urmează a fi utilizate într-un termen ce nu depășește două perioade fiscale după perioada fiscală, în care a fost efectuată desemnarea procentuală. Sumele neutilizate în această perioadă trebuie să fie restituite la buget până la data-limită de depunere a raportului privind

modul de utilizare a sumelor de desemnare procentuală [3, pct. 30¹]. Această cerință rezultă și din prevederile Regulamentului cu privire la mecanismul desemnării procentuale [6, pct. 29]. Totodată, în cazul în care beneficiarul a fost exclus din lista beneficiarilor până la expirarea termenului de utilizare a desemnărilor procentuale din cauza unor circumstanțe de ineligibilitate, dar a beneficiat de desemnări procentuale până la excludere, acesta are obligația de restituire, în termen de 2 luni de la excludere, a sumelor desemnării procentuale nevalorificate până la data apariției circumstanțelor care l-au făcut ineligibil. În afară de sumele neutilizate ale desemnării procentuale, la buget urmează, de asemenea, să fie restituite și sumele desemnării procentuale neraportate și utilizate contrar destinației [2, art. 10].

În cazul încălcării de către ONC a regulilor de utilizare și de raportare a încasărilor desemnării procentuale, acestea i se poate interzice primirea unor astfel de mijloace pe o durată de doi ani [6, pct. 35 subpct. 3)]. Totodată, ONC are obligația să calculeze și să achite la buget impozitul pe venit din suma desemnării procentuale utilizate contrar destinației.

Planul general de conturi contabile nu conține scheme de formule contabile aferente operațiunilor de rambursare a mijloacelor cu destinație specială neutilizate. ONC poate să elaboreze de sine stătător aceste scheme și să le includă în planul de conturi de lucru propriu. Pornind de la prevederile Indicațiile metodice [3, pct. 30], soldurile mijloacele cu destinație specială neutilizate trebuie să fie înregistrate în conturile contabile în modul următor:

- ca diminuare concomitentă a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente și a numerarului – la rambursarea mijloacelor finanțatorului;
- ca corespondență internă între subconturile conturilor sintetice de evidență a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială – la redirecționarea mijloacelor pentru cofinanțarea altor misiuni speciale;
- ca diminuare a finanțărilor și încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente și majorare a fondului de autofinanțare – la înregistrarea mijloacelor neutilizate lăsate la dispoziția ONC.

În conformitate cu Indicațiile metodice [3, pct. 30¹], operațiunile de rambursare a sumelor desemnării procentuale urmează a fi înregistrate ca:

- diminuare a veniturilor anticipate și majorare a datoriilor față de buget – la calcularea datoriei aferente numerarului neutilizat;
- diminuare concomitentă a datoriilor față de buget și a numerarului – în cazul achitării datoriei față de buget.

În cazul în care suma desemnării procentuale ce urmează a fi rambursată este mai mare decât mărimea veniturilor anticipate sau în cazul absenței unor astfel de venituri, diferența aferentă se recomandă să fie înregistrată ca majorare simultană a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială și datoriilor față de buget.

Diferențele de curs valutar apar în cazul efectuării operațiunilor în valută străină pe seama mijloacelor cu destinație specială. Modul de recunoaștere, evaluare și contabilizare a acestor diferențe este reglementat de Indicațiile metodice și SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă” [12]. Aceste diferențe se recunosc în urma schimbării cursului valutar:

- la data raportării sau la altă dată prevăzută în politicile contabile ale entității, comparativ cu data înregistrării inițiale a operațiunilor în valută străină;
- la data achitării creanțelor/datoriilor în perioada curentă și data raportării în perioada precedentă;
- la data raportării în perioada precedentă și data raportării în perioada curentă în cazul în care operațiunile în valută străină în aceste perioade nu au fost efectuate;
- la data achitării creanțelor/datoriilor și data înregistrării inițiale a operațiunilor în valută străină, dacă decontările sunt efectuate într-o perioadă de gestiune.

Spre deosebire de entitățile comerciale, în care diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile se recunosc drept venituri și cheltuieli curente, în ONC aceste diferențe se înregistrează ca majorare

sau diminuare a finanțării și încasărilor cu destinație specială [3, pct. 27].

Diferențele de curs valutar aferente decontărilor cu nerezidenții trebuie să fie documentate printr-o notă contabilă care se consideră document primar dacă există elementele obligatorii prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare [1, art. 11 alin. (7)].

În cazul diferențelor de curs aferente operațiunilor în valută străină între rezidenții Republicii Moldova este necesar să se completeze formularul tipizat de document primar „Actul de confirmare a creanțelor și datoriilor în valută străină aferente operațiunilor economice între rezidenții Republicii Moldova” [13]. Acest document se întocmește la data raportării de către entitățile rezidente cărora li se permite efectuarea pe teritoriul Republicii Moldova a plăților și transferurilor în valută străină, cu excepția băncilor licențiate. Actul nominalizat se completează în două exemplare de către entitatea-emitent și se transmite entității-destinatar pentru confirmarea soldurilor creanțelor, datoriilor, inclusiv a avansurilor primite/acordate în valută străină și recalculat la data raportării. Entitatea-destinatar, în termen de 5 zile lucrătoare din ziua primirii actului, remite entității-emitent un exemplar pentru păstrare. Al doilea exemplar se păstrează în contabilitatea entității-destinatar.

În afară de diferențele de curs valutar, în ONC pot apărea și diferențe dintre cursul oficial al BNM și cursul de vânzare/cumpărare al valutei străine primite anterior sub formă de mijloace cu destinație specială. Modul de documentare și de contabilizare a diferențelor specificate nu este reglementat sub aspect normativ. În acest context, ONC poate să elaboreze de sine stătător modalitatea de documentare și de contabilizare a diferențelor sus-menționate.

Diferențele dintre cursul oficial al BNM și cursul de vânzare/cumpărare a valutei străine se contabilizează în baza informațiilor băncii comerciale. În practică astfel de informații se prezintă sub formă de aviz, notă contabilă, extras de cont sau în alt mod stabilit de bancă.

În cazul în care ONC efectuează un număr mic de operațiuni de vânzare/cumpărare a valutei străine, pentru diferențele nominalizate poate fi întocmită o notă contabilă. Această notă trebuie să conțină toate elementele obligatorii ale documentelor primare prevăzute de legislație, precum și informațiile care confirmă cursul oficial al BNM și cursul comercial la data vânzării/cumpărării valutei străine.

Diferențele nefavorabile și favorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de vânzare/cumpărare a valutei străine primite anterior sub formă de finanțări și încasări cu destinație specială trebuie să fie recunoscute respectiv ca cheltuieli și venituri aferente mijloacelor cu destinație specială.

În procesul desfășurării activităților statutare, în ONC pot fi înregistrate mijloace bănești în monedă națională și valută străină disponibile încasate anterior sub formă de mijloace cu destinație specială. În conformitate cu decizia organului de conducere al ONC, pe seama acestor mijloace pot fi deschise conturi de depozit și/sau procurate valori mobiliare sau alte investiții financiare.

Mijloacele bănești investite în conturile bancare sau în valorile mobiliare generează venituri sub formă de dobânzi. Mărimea și periodicitatea calculării și achitării acestor dobânzi se stabilesc în contractele încheiate între ONC și băncile comerciale sau cu alți investitori.

Potrivit Indicațiilor metodice, dobânzile calculate pentru soldurile mijloacelor cu destinație specială în conturile de depozit, altor investiții în monedă națională și valută străină se recunosc ca majorare concomitentă a creanțelor curente și a finanțării și încasărilor cu destinație specială [3, pct. 29].

Încasarea mijloacelor bănești obținute din dobânzi trebuie să fie înregistrată ca majorarea a numerarului și diminuare a creanțelor. În cazul utilizării numerarului în valută străină pentru deschiderea conturilor de depozit și/sau procurarea valorilor mobiliare emise de către nerezidenți, suplimentar este necesar să se determine diferențele favorabile și/sau nefavorabile de curs valutar care, după cum a fost menționat mai sus, urmează a fi raportate la majorarea sau diminuarea finanțării și încasărilor cu destinație specială.

Informațiile privind mijloacele cu destinație specială se reflectă în situațiile financiare și declarațiile fiscale ale ONC în următorul mod:

- în bilanț [3, anexa nr. 1] – soldurile mijloacelor cu destinație specială la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;

- în situația de venituri și cheltuieli [3, anexa nr. 2] – sumele veniturilor, cheltuielilor și rezultatului (excedentul/deficitul) aferente mijloacelor cu destinație specială;
- în situația surselor de finanțare [3, anexa nr. 3] – soldurile și modificările (majorările/diminuările) mijloacelor cu destinație specială în cadrul următoarelor grupe: finanțări cu destinație specială din bugetul național; finanțări cu destinație specială din bugetul local; granturi; asistență financiară și alte finanțări și încasări cu destinație specială;
- în Declarația ONG 17 – sumele veniturilor și cheltuielilor curente aferente mijloacelor cu destinație specială;
- în Raportul financiar privind modul de utilizare a sumelor de desemnare procentuală (anexa 1D la Declarația ONG 17) – sumele desemnării procentuală primite și utilizate în prima și a doua perioadă fiscală după încasarea acestor sume.

De asemenea, informațiile privind mijloacele cu destinație specială, urmează a fi prezentate și în Nota explicativă la situațiile financiare ale ONG. În conformitate cu pct. 175 din Indicațiile metodice, volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de către ONG de sine stătător, reieșind din cerințele finanțatorilor, donatorilor și necesitățile informaționale ale utilizatorilor situațiilor financiare. În particular, propunem ca în Nota explicativă să fie prevăzut un compartiment distinct privind mijloacele cu destinație specială, în care urmează a fi incluse informații referitoare la categoriile de mijloace recunoscute, primite și utilizate, soldul mijloacelor neutilizate la data raportării, executarea bugetelor aferente misiunilor speciale etc.

De remarcat că indicatorii privind mijloacele cu destinație specială din rapoartele financiare și fiscale ale ONG se calculează în mod diferit, ceea ce complică semnificativ lucrul contabil și nu asigură integritatea și transparența utilizării mijloacelor specificate. Pentru simplificarea calculării indicatorilor sus-menționați, se recomandă unificarea nomenclatorului și a regulilor de determinare a indicatorilor specificați. În acest scop, propunem includerea în formatele situației de venituri și cheltuieli și Declarației ONG 17 a unor indicatori suplimentari privind veniturile și cheltuielile aferente sumelor desemnării procentuale.

Concluzii

Mijloacele cu destinație specială constituie sursa principală de finanțare a oricărei ONG. Actele normative în vigoare și literatura de specialitate se referă preponderent la asociațiile obștești și nu conțin prevederi/recomandări distincte aferente contabilității și impozitării în fundațiile și instituțiile private. Unele ONG recunosc mijloacele cu destinație specială în baza contabilității de casă, ceea ce creează dificultăți semnificative la calcularea indicatorilor din situațiile financiare și declarațiile fiscale ale ONG. Totodată, în practica sunt frecvente cazurile când sumele desemnării procentuale se contabilizează în componența mijloacelor nepredestinate, ceea ce nu corespunde conținutul economic al acestora, deoarece aceste mijloace pot fi utilizate de către ONG doar în scopurile prevăzute de legislație. Planul general de conturi contabile nu conține scheme de formule contabile aferente operațiunilor de rambursare a mijloacelor cu destinație specială neutilizate. Ca urmare, ONG contabilizează aceste operațiuni în mod diferit și nu întotdeauna corect. Indicatorii privind mijloacele cu destinație specială din rapoartele financiare și fiscale se calculează în mod diferit, ceea ce nu asigură controlul integrității și transparenței utilizării mijloacelor sus-menționate.

În vederea perfecționării contabilității, impozitării, raportării financiare și fiscale a mijloacelor cu destinație specială ale ONG este rațională realizarea următoarelor măsuri:

- recunoașterea mijloacelor cu destinație specială în baza contabilității de angajamente, adică pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării în altă formă;
- decontarea mijloacelor din activitățile economice ale ONG direcționate pentru finanțarea unor misiuni speciale la diminuarea fondului de autofinanțare fără închiderea conturilor de venituri pe parcursul perioadei de gestiune;
- înregistrarea inițială a sumelor desemnării procentuale în componența veniturilor anticipate cu decontarea ulterioară în funcție de direcția utilizării la veniturile curente, finanțările și

- încasările cu destinație specială sau la fondul de autofinanțare;
- contabilizarea operațiunilor de rambursare a mijloacelor cu destinație specială neutilizate conform schemelor de formule contabile elaborate de către ONC de sine stătător;
 - înregistrarea diferențelor favorabile și nefavorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de vânzare/cumpărare a valutei străine respectiv ca venituri și cheltuieli curente;
 - includerea în Notă explicativă la situațiile financiare ale ONC a unui compartiment distinct în care urmează a fi incluse informații suplimentare privind mijloacele cu destinație specială care nu se conțin în formatele de bază ale situațiilor financiare;
 - unificarea nomenclatorului și modului de calculare a indicatorilor privind mijloacele cu destinație specială din rapoartele financiare și fiscale ale ONC prin includerea în formatele acestora a indicatorilor privind veniturile și cheltuielile aferente desemnării procentuale.

Implementarea recomandărilor sus-menționate va asigura controlul integrității mijloacelor cu destinație specială și prezentarea veridică a informațiilor aferente acestora în situațiile financiare și declarațiile fiscale ale ONC.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018.
2. Legea cu privire la organizațiile necomerciale nr. 86 din 11.06.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 193 din 27.07.2020.
3. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate de prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 188/2014. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>
4. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 119/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
5. Ordinul ministrului finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale nr. 08/2018. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=374017>.
6. Regulamentul cu privire la mecanismul desemnării procentuale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1286/2016.
7. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=367801>.
8. Nederița, A., 2020. Aspecte noi privind contabilitatea în organizațiile necomerciale. *Contabilitate și audit* (4), pp.77–90.
9. Недерица, А., 2021. О некоторых вопросах составления и представления финансовых отчетов за 2020 год в некоммерческих организациях. *Contabilitate și audit* (3), pp.77–87.
10. Nederița, A., Prisacar, T., 2015. *Particularitățile organizării managementului financiar și contabilității în Republica Moldova*. Chișinău: Editura „Cu drag” – ISBN 978-9975-87-048-1.
11. Присакар, Т., 2018. Опыт представления новой Декларации о подоходном налоге для НКО: выводы и предложения. *Contabilitate și audit* (5), pp. 80–85.
12. Slobodeanu, S., 2018. Modul de completare a Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma ONG 17) pentru anul 2017 de către organizațiile necomerciale. *Contabilitate și audit* (2), pp. 73–81.
13. Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
14. Ordinul ministrului finanțelor cu privire la aprobarea formularului tipizat de document primar „Act de confirmare a creanțelor și datoriiilor în valută străină aferente operațiunilor economice între rezidenții Republicii Moldova” nr. 71/2014 <https://weblex.md/item/view/lang/ro/id/b0d970b717abe5490d006247f32593f8>