

CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCITIULUI UNEI ASOCIAȚII DE UTILITATE PUBLICĂ

THE EXERCISE RESULT ACCOUNTING OF A PUBLIC UTILITY ASSOCIATION

SCORȚESCU FLORIN

Universitatea „Petre Andrei” Iași

Abstract. *In this paper the author makes references to some aspects regarding the exercise result accounting of a public utility association. In accordance with the subject it is presented the way of determination of the final exercise result and certain elements looking the result of the activities that don't have patrimonial meaning, the result of the activities with special destination and the economics activities result. Further on it is also presented the function of 120 "The exercise result" account with some examples that illustrate the way of accounting of it distinct on the activities that don't have patrimonial purpose, on the activities with special destination and on the economics activities.*

Asociațiile/fundațiile pot desfășura activități fără scop patrimonial, activități cu destinație specială și activități economice. Atât cheltuielile efectuate de aceste entități, cât și veniturile realizate de asociații/fundații se contabilizează pe feluri de activități.

MATERIAL ȘI METODĂ

Efectul închiderii conturilor de cheltuieli și de venituri ale aceleiași perioade de gestiune îl constituie obținerea **rezultatului exercițiului financiar**. Acesta se stabilește pe feluri de activități, cumulat de la începutul exercițiului financiar, și apare sub forma *excedentului/profitului*, dacă veniturile perioadei de gestiune sunt mai mari decât cheltuielile aceleiași perioade, sau sub forma *deficitului/pierderii*, când cheltuielile perioadei de gestiune depășesc veniturile aceleiași perioade. În acest sens, conturile de cheltuieli și conturile de venituri în care se înregistrează, în funcție de natura lor, veniturile, respectiv cheltuielile se închid, *provizoriu*, prin rezultatul exercițiului.

Rezultatul definitiv al exercițiului, respectiv excedentul/profitul sau deficitul/pierdere, se stabilește la închiderea exercițiului financiar și reprezintă soldul final al contului de rezultate. În cadrul postului J „CAPITALURI PROPRII” se prezintă rezultatul definitiv al exercițiului financiar la subpostul V „REZULTATUL EXERCITIULUI”.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Pentru determinarea rezultatului exercițiului se face diferența între veniturile și cheltuielile exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății lor. Având în vedere că veniturile și cheltuielile exercițiului financiar sunt grupate pe feluri de activități, reiese că putem vorbi despre: rezultatul activităților fără scop patrimonial (R_p); rezultatul activităților cu destinație specială (R_s); rezultatul activităților economice (R_e). Relația de calcul a rezultatului exercițiului financiar (R), în funcție de elementele menționate, este următoarea:

$$R = R_p + R_s + R_e \quad (1)$$

Rezultatul activităților fără scop patrimonial (R_p) se stabilește ca diferență între veniturile din activitățile fără scop patrimonial (V_p) și cheltuielile privind activitățile fără scop patrimonial (Ch_p):

$$R_p = V_p - Ch_p \quad (2)$$

Veniturile din activitățile fără scop patrimonial (V_p) cuprind: veniturile din cotizațiile membrilor și contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților; veniturile din taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare; veniturile din donații; veniturile din sumele sau bunurile primite prin sponsorizare; veniturile din dividendele obținute din plasarea disponibilităților rezultate din activitățile fără scop patrimonial; veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole; resursele obținute de la bugetul de stat și/sau bugetele locale; veniturile din acțiuni întâmplătoare realizate de organizații sindicale/patronale, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului de organizare și funcționare; veniturile din cote-părți primite potrivit statutului; ajutoarele și împrumuturile nerambursabile din străinătate etc. Evidența acestora se ține cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I, simbolizate cu *trei cifre*, și a conturilor sintetice de gradul II, simbolizate cu *patru cifre*, care fac parte din grupa de conturi 73 „*VENITURI DIN ACTIVITĂȚILE FĂRĂ SCOP PATRIMONIAL*”.

Referitor la *cheltuielile privind activitățile fără scop patrimonial (Ch_p)*, acestea au în vedere, printre altele: cheltuielile privind stocurile; cheltuielile cu personalul; cotizațiile și contribuțiile datorate de persoana juridică fără scop patrimonial; cheltuielile privind cote-părți datorate potrivit statutului etc. Pentru evidența acestor cheltuieli se folosesc conturile din grupele 60 „*CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE*”, 61 „*CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI*”, 62 „*CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI*”, 63 „*CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VÂRSĂMINTE ASIMILATE*”, 64 „*CHELTUIELI CU PERSONALUL*”, 65 „*ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE*”, 66 „*CHELTUIELI FINANCIARE*”, 67 „*CHELTUIELI EXTRAORDINARE*” și 68 „*CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE*”.

Ca diferență între veniturile din activitățile cu destinație specială (V_s) și cheltuielile privind activitățile cu destinație specială (Ch_s) se determină **rezultatul activităților cu destinație specială (R_s)**:

$$R_s = V_s - Ch_s \quad (3)$$

Sunt considerate *venituri cu destinație specială (V_s)* veniturile obținute din aplicarea timbrului literar, cinematografic, teatral, muzical, folcloric, al artelor plastice, al arhitecturii și de divertisment, precum și alte venituri cu destinație specială. Cu ajutorul grupei de conturi 79 „*VENITURI CU DESTINAȚIE SPECIALĂ*” se realizează evidența lor. Aceasta cuprinde un cont sintetic de gradul I, simbolizat prin *trei cifre*, două conturi sintetice de gradul II, simbolizate prin *patru cifre*, și mai multe conturi analitice de gradul I, simbolizate prin *șase cifre*.

Susținerea unor proiecte culturale de interes național, participarea la concursuri de creație și interpretare în țară și în străinătate, promovarea unor acțiuni cu participarea românilor de peste hotare, susținerea financiară a premiilor acordate creatorilor și interpreților, cheltuielile de funcționare a organismului financiar etc. reprezintă *cheltuieli privind activitățile cu destinație specială (Ch_s)*. Evidența acestora se realizează cu ajutorul conturilor corespunzătoare din clasa 6 „**CONTURI DE CHELTUIELI**”.

Pentru calculul **rezultatului activităților economice (R_e)** se face diferența între veniturile din activitățile economice (V_e) și cheltuielile privind activitățile economice (Ch_e):

$$R_e = V_e - Ch_e \quad (4)$$

În cadrul *veniturilor din activitățile economice (V_e)* se cuprind:

a) veniturile din exploatare (veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate; veniturile din variația stocurilor¹ etc.]. Cu ajutorul conturilor din grupele 70 „CIFRA DE AFACERI”, 71 „VARIAȚIA STOCURILOR”, 72 „VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI”, 74 „VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE” și 75 „ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE” se ține evidența veniturilor din exploatare;

b) veniturile financiare (veniturile din imobilizări financiare; veniturile din investiții financiare pe termen scurt; veniturile din creanțe imobilizate; veniturile din investiții financiare cedate etc.). Grupa 76 „VENITURI FINANCIARE” cuprinde conturile în care se înregistrează veniturile financiare realizate de persoana juridică fără scop patrimonial;

c) veniturile extraordinare (daunele pretinse de deținătorii de polițe în urma producerii unor calamități etc.). Astfel de venituri se înregistrează cu ajutorul contului 771 „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare”, care face parte din grupa 77 „VENITURI EXTRAORDINARE”;

d) veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare. Evidența acestora se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de grad I și II care fac parte din grupa de conturi 78 „VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE”.

Cheltuielile privind activitățile economice (Ch_e) au în vedere:

1) cheltuielile de exploatare (cheltuielile cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al materialelor de natura obiectelor de inventar consumate etc.);

2) cheltuielile financiare (pierderile din creanțe legate de participații; cheltuielile privind investițiile financiare cedate etc.);

3) cheltuielile privind calamitățile și alte evenimente extraordinare;

4) cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare;

5) cheltuielile cu impozitul pe profit. Cu ajutorul conturilor din grupele 60 „CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE”, 61 „CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI”, 62 „CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI”, 63 „CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VÂRSĂMINTE ASIMI-LATE”, 64 „CHELTUIELI CU PERSONALUL”, 65 „ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE”, 66 „CHELTUIELI FINANCIARE”, 67 „CHELTUIELI EXTRAORDINARE”, 68 „CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU

¹ *Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție* pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul acestora. Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul rezultatul exercițiului, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

PIERDERE DE VALOARE” și 69 *„CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT*” se înregistrează cheltuielile de exploatare.

Excedentul realizat în cursul exercițiului financiar curent constituie sursa proprie de finanțare a activelor. Acesta se poate repartiza pentru constituirea rezervelor [legale (în cota și în limita prevăzute de lege), statutare sau contractuale și alte rezerve], acoperirea deficitelor realizate în exercițiile financiare precedente, precum și în alte scopuri. Destinațiile excedentului sunt stabilite în cote procentuale care diferă de la o persoană juridică fără scop patrimonial la alta, după cum hotărăsc adunările generale.

Deficitul realizat în exercițiul financiar curent de către asociație/fundație se preia la începutul exercițiului financiar următor de către contul cu ajutorul căruia se ține evidența rezultatului reportat. Acoperirea deficitului realizat în exercițiul financiar precedent se face din excedentele exercițiului financiar curent (exclusiv activitățile cu destinație specială). Nivelarea deficitului exercițiului financiar încheiat poate avea loc și prin utilizarea rezervelor sau prin diminuarea patrimoniului social.

Cu ajutorul contului **120 „Rezultatul exercițiului”** se ține evidența ex-cedentului sau a deficitului realizat în cursul exercițiului financiar. Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II (1201 *„Rezultatul activităților fără scop patrimonial”* și 1202 *„Rezultatul activităților economice”*), întrucât contabilitatea rezultatului exercițiului se ține distinct pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru activitățile economice. *Contabilitatea analitică a rezultatului activităților fără scop patrimonial se ține separat pentru activitățile fără scop patrimonial și pentru activitățile cu destinație specială.*

Veniturile înregistrate în cursul perioadei de gestiune din activitățile fără scop patrimonial, inclusiv activitățile cu destinație specială, și din activitățile economice se evidențiază, la sfârșitul perioadei, în creditul contului **120 „Rezultatul exercițiului”** prin virarea soldurilor creditoare ale conturilor din clasa 7 **„CONTURI DE VENITURI”**, în vederea închiderii acestora și pentru stabilirea rezultatului exercițiului financiar. Deficitul realizat în exercițiul financiar precedent se înregistrează, de asemenea, în creditul acestui cont, după aprobarea de către adunarea generală.

Atât soldurile debitoare ale conturilor din clasa 6 **„CONTURI DE CHELTUIELI”**, cât și soldul debitor al contului 711 *„Variația stocurilor”* se evidențiază, la sfârșitul perioadei, în debitul contului **120 „Rezultatul exercițiului”**, în vederea închiderii acestora și pentru stabilirea rezultatului. Excedentele realizate în exercițiul financiar precedent privind activitățile fără scop patrimonial și activitățile economice, nerepartizate (lăsate în așteptare pentru a fi repartizate pe destinații într-o perioadă ulterioară cu aprobarea adunării generale), și excedentele care au fost repartizate pe diferite destinații în exercițiul financiar precedent (exclusiv excedentul privind activitățile cu destinație specială) se reflectă, de asemenea, în debitul contului analizat.

Soldul creditor al contului **120 „Rezultatul exercițiului”** reprezintă excedentul realizat, dacă veniturile depășesc cheltuielile, iar soldul debitor evidențiază deficitul înregistrat, când cheltuielile depășesc veniturile. Acesta se înscrie întotdeauna în bilanț, la subpostul V **„REZULTATUL EXERCITIULUI”**, cu suma în negru, dacă rezultatul exercițiului financiar este favorabil, sau cu suma în roșu, dacă exercițiul financiar se încheie cu deficit, care se scade la totalizarea postului J **„CAPITALURI PROPRII”**. În registrul-jurnal nr. 1 se reflectă, pe baza unor date convenționale, operațiunile privitoare la acest cont, precum și alte aspecte.

Tabelul 1

REGISTRUL-JURNAL NR. 1

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul con- turilor		SUMA
		Debi- toare	Credi- toare	
1	Decontarea cheltuielilor înregistrate în cursul perioadei de gestiune aferente activităților fără scop patrimonial în sumă de 20.000.000 lei	1201.01	% 60-65 66 67 68	<u>20.000.000</u> 15.000.000 3.000.000 1.000.000 1.000.000
2	Preluarea în contul de rezultate finale a veniturilor perioadei de gestiune privind activitățile fără scop patrimonial, în sumă de 25.000.000 lei	73	1201.01	25.000.000
3	Decontarea cheltuielilor aferente activităților cu destinație specială înregistrate în cursul perioadei de gestiune în sumă de 10.000.000 lei	1201.02	% 60-65 66 67	<u>10.000.000</u> 8.000.000 1.500.000 500.000
4	Preluarea în contul de rezultate finale a veniturilor perioadei de gestiune privind activitățile cu destinație specială în sumă de 11.000.000 lei	79	1201.02	11.000.000
5	Decontarea cheltuielilor aferente activităților economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune în sumă de 50.000.000 lei	1202	% 60-65 66 67 68 69	<u>50.000.000</u> 37.750.000 3.000.000 2.000.000 6.000.000 1.250.000
6	Preluarea în contul de rezultate finale a veniturilor perioadei de gestiune din activitățile economice în sumă de 55.000.000 lei	% 70-72 74 75 76 77 78	1202	<u>55.000.000</u> 37.000.000 1.000.000 2.000.000 4.000.000 5.000.000 6.000.000
7	Obținerea de către asociație/fundație a unui rezultat favorabil din activitățile economice (rezultat brut al activităților economice) în valoare de 2.000.000 lei	1202 % 70-72 74-75 76 77 78	% 60-65 66 67 68 1202	<u>46.000.000</u> 35.000.000 2.000.000 5.000.000 4.000.000 <u>48.000.000</u> 34.000.000 2.000.000 4.000.000 3.000.000 5.000.000
8	Rezultatul net al activităților economice, în valoare de 5.000.000 lei, ce urmează să fie repartizat pe destinațiile hotărâte de adunarea generală	1202	% 60-65 66 67 68 69	<u>50.000.000</u> 37.750.000 3.000.000 2.000.000 6.000.000 1.250.000
		% 70-72 74 75 76 77 78	1202	<u>55.000.000</u> 37.000.000 1.000.000 2.000.000 4.000.000 5.000.000 6.000.000

9	Închiderea, după aprobarea bilanțului contabil de către adunarea generală, a conturilor 1202 „Rezultatul activităților economice” și 1292 „Repartizarea rezultatului activităților economice” pentru repartizările totale efectuate pe diferite destinații în anul precedent (4.000.000 lei) din excedentul net al activităților economice	1202	1292	4S.000.000
10	Lăsarea în așteptare a unei părți din rezultatul net realizat la închiderea exercițiului precedent din activități economice (1.000.000 lei) pentru a fi repartizat pe destinații, într-o perioadă următoare, cu aprobarea adunării generale	1202	1172	1.000.000
11	Rezultatul final nefavorabil al activităților economice realizat de unitatea patrimonială în sumă de 16.000.000 lei	1202	% 60-65 66 67 68 % 70-72 74 75 76 77 78	61.000.000 45.000.000 8.000.000 2.000.000 6.000.000 45.000.000 33.000.000 1.000.000 1.000.000 3.000.000 2.000.000 5.000.000
12	Deficitul activităților economice realizat în exercițiul financiar precedent (16.000.000 lei) este lăsat în așteptare	1172	1202	16.000.000

CONCLUZII

1. Rezultatul activităților fără scop patrimonial se stabilește ca diferență între veniturile din activitățile fără scop patrimonial și cheltuielile privind activitățile fără scop patrimonial.

2. Făcând diferența între veniturile din activitățile cu destinație specială și cheltuielile similare se determină rezultatul activităților cu destinație specială. Veniturile cu destinație specială sunt înregistrate în grupa de conturi 79, în timp ce cheltuielile privind activitățile cu destinație specială sunt evidențiate cu ajutorul conturilor corespunzătoare din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”.

3. Excedentul realizat în cursul exercițiului financiar curent constituie sursa proprie de finanțare a activelor, iar deficitul realizat în exercițiul financiar curent de către asociație/fundație se preia la începutul exercițiului financiar următor de către contul cu ajutorul căruia se ține evidența rezultatului reportat.

BIBLIOGRAFIE

1. Horomnea E., Tabără N., Budugan Dorina, Georgescu Iulia, Bețianu Leontina, 2005 – *Bazele contabilității*. Editura Sedcom Libris, Iași.
2. MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE, 2004 – *Reglementare contabilă pentru persoanele juridice fără scop patrimonial*. Monitorul Oficial al României, nr. 66 bis/27.01.2004.
3. xxx, 2005 - *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*. Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.