

Aspecte practice privind contabilitatea întreprinderilor sociale

Conf. univ. dr. Cristina NICOLAESCU^a, lect. univ. dr. Monica BIJA^b

^{a, b} Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

Pursuant to the law, social enterprises represent any private law person that carries out activities in the social economy field and holds a certificate in this respect. As social economy has certain particularities, being based on specific principles and assuming its own activities, the accounting of enterprises carrying out their activity in the social economy area shall also have certain particularities. The article aims to highlight these characteristics and to provide accounting solutions to the specific issues of social enterprises.

Key terms: social enterprise, social economy, accounting

Termeni-cheie: întreprindere socială, economie socială, contabilitate

Clasificare JEL: L31, M14, M41, M49

To cite this article: Cristina Nicolaescu, Monica Bija, *Aspecte practice privind contabilitatea întreprinderilor sociale*, *CECCAR Business Review*, N° 11/2022, pp. 8-14, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.11.02>

➔ Aspecte generale privind activitatea întreprinderilor sociale

Art. 6 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 219/2015 privind economia socială, modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 33/2022, definește întreprinderea socială ca fiind „*orice persoană juridică de drept privat care desfășoară activități în domeniul economiei sociale și care deține un atestat de întreprindere socială*”.

Conform art. 2 alin. (1) din același act normativ, economia socială reprezintă „*ansamblul activităților private cu caracter economic și social, servind interesul general, interesele unei colectivități și/sau interesele personale nepatrimoniale, prin creșterea incluziunii sociale și/sau furnizarea de bunuri, prestarea de servicii și/sau execuția de lucrări*”. Din această definiție se observă că activitățile care se desfășoară în cadrul economiei sociale au următoarele caracteristici:

- sunt private (adică nu publice);
- pot fi atât cu caracter economic, cât și cu caracter social;
- servesc interesele generale sau ale unei colectivități ori interesele personale nepatrimoniale;
- se realizează prin incluziune socială sau furnizarea de bunuri, prestarea de servicii și execuția de lucrări.

La art. 3 alin. (1), Legea nr. 219/2015, cu modificările și completările ulterioare, redă entitățile care pot fi întreprinderi sociale. Dintre acestea, pentru articolul de față prezintă interes cele enumerate la lit. h), respectiv „*orice alte categorii de persoane juridice, indiferent de domeniul de activitate, care respectă, conform actelor legale de înființare și organizare, cumulativ, definiția și principiile economiei sociale prevăzute în prezenta lege*”.

Acest articol prezintă tratamentul contabil al operațiunilor din cadrul unei societăți cu răspundere limitată.

Actul normativ menționat prevede la art. 4 principiile economiei sociale. Dintre acestea, cu implicații contabile sunt prioritatea acordată obiectivelor sociale față de obiectivul economic (respectiv creșterea profitului) și alocarea celei mai mari părți a profitului pentru atingerea obiectivelor sociale.

Art. 5 din reglementarea amintită descrie direcțiile în care ar trebui să contribuie activitățile din cadrul economiei sociale, obiectivele economiei sociale și cele mai importante activități pentru atingerea acestora, numite de interes general.

Următorul articol din lege definește termenii principali, pentru lucrarea noastră fiind de remarcat definițiile de la lit. b) și c):

„b) *activitate cu caracter social – activitate care urmărește interesul general, în realizarea nevoilor sociale ale grupurilor vulnerabile, a prevenirii și combaterii riscului de excluziune socială și a promovării incluziunii sociale;*
c) *activitate economică – orice activitate generatoare de venit.*”

Astfel, reiese că încadrarea unei operațiuni ca activitate socială sau economică depinde de faptul dacă ea produce sau nu venit, în sensul că dacă produce venit este activitate economică, iar dacă nu, este activitate socială.

În ceea ce privește cheltuielile, evident, ambele tipuri de activități sunt generatoare de cheltuieli. Prin urmare, în cazul celor sociale, în lipsa veniturilor nu se poate vorbi despre profit, iar în al celor economice poate exista profit doar în măsura în care veniturile generate vor fi mai mari decât cheltuielile efectuate.

Alt articol din Legea nr. 219/2015 relevant pentru acest material este art. 8, prezentând condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o entitate pentru a primi atestatul de întreprindere socială. Aceste condiții vor fi prevăzute în actul constitutiv al societății și trebuie îndeplinite cumulativ. Astfel, entitatea:

- acționează în scop social și/sau în interesul general al comunității;
- alocă minimum 90% din profitul realizat scopului social și rezervei statutare;
- se obligă să transmită bunurile rămase în urma lichidării către una sau mai multe întreprinderi sociale;
- aplică principiul echității sociale față de angajați asigurând niveluri de salarizare echitabile, între care nu pot exista diferențe care să depășească raportul de 1 la 8.

Deși aparent aceste condiții sunt clare, în practică apar anumite probleme în aplicarea lor. De exemplu, cum se procedează în cadrul întreprinderilor care desfășoară activități atât economice, cât și sociale? Condițiile de mai sus vor viza doar activitățile sociale? Cum poate fi dovedită acea alocare de minimum 90% din profit scopului social și rezervei statutare? Și, mai mult, este vorba despre profitul, puțin probabil, realizat din activități sociale sau despre tot profitul întreprinderii sociale, indiferent de originea lui?

În opinia noastră, în cazul primei probleme, soluția este dezvoltarea de conturi analitice pe activități economice și sociale, care să permită analiza separată a celor două categorii. Această practică, alături de o gestiune separată pe centre de cost, va permite determinarea costurilor reale ale activității sociale.

În ceea ce privește problema profitului și a repartizării acestuia, analizând documentele elaborate de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice referitoare la aceste întreprinderi (formularul *Raport financiar* din cadrul *Raportului de activitate anual al întreprinderilor sociale*, *Ghidul privind calculul indicatorilor pentru întreprinderile sociale* etc.), concluzionăm că se face referire la rezultatul total al entității, indiferent dacă provine din activitatea socială sau din cea economică, potrivit situațiilor financiare anuale ale acesteia.

Din punct de vedere contabil, repartizarea profitului la rezerva statutară presupune utilizarea contului sintetic de gradul II **1063 „Rezerve statutare sau contractuale”**, deoarece crearea acestei rezerve se face în conformitate cu prevederile actului constitutiv al societății, aceasta fiind una dintre condițiile obligatorii de îndeplinit pentru ca o entitate să fie recunoscută ca întreprindere socială.

Referitor la modul în care o întreprindere socială poate demonstra utilizarea a 90% din profit pentru scopul social, *Ghidul orientativ privind indicatorii de rezultat, de realizare imediată/output și indicatori de impact care să fie utilizați de întreprinderile sociale/întreprinderile sociale de inserție în raportările anuale* propune pentru calculul indicatorului de **rentabilitate socială (RS)** formula:

$$RS = \frac{VR}{V} \times 100$$

unde:

VR – valoarea reinvestită în scop social;

V – valoarea a 90% din profit.

Indicatorul reprezintă „măsurarea capacității întreprinderii de a obține profit astfel încât 90% din acesta să susțină costurile privind activitatea economică și socială a întreprinderilor sociale în decurs de un an”, conform aceluiași ghid.

➔ Studiu de caz privind înregistrările contabile specifice unei societăți atestate ca întreprindere socială

În scopul evidențierii înregistrărilor contabile specifice întreprinderilor sociale vom prezenta exemplul unei societăți care, conform actului constitutiv, respectă definiția economiei sociale, activitatea ei bazându-se pe principiile și obiectivele economiei sociale așa cum sunt ele definite de Legea nr. 219/2015.

Activitatea socială concretă pe care o desfășoară entitatea este asigurarea accesului la educație al copiilor din zonele izolate. În acest scop, ea achiziționează o rulotă pentru transportul cadrelor didactice și al materialelor educative către aceste zone, precum și diverse obiecte de inventar (tablete, calculatoare etc.) și programe informatice educative necesare derulării activității.

Ca surse de finanțare, entitatea a folosit, pe lângă sumele puse la dispoziție de asociatul unic, fonduri nerambursabile prin Programul Operațional Capital Uman 2014-2020, Axa prioritară 4: Incluziune socială și combaterea sărăciei, Obiectiv specific 4.16: Consolidarea capacităților întreprinderilor de economie socială de a funcționa într-o manieră auto-sustenabilă.

Conform bugetului calculat, valoarea fondurilor necesare pentru desfășurarea activității sociale este de 467.700 lei fără TVA (respectiv 522.557 lei cu TVA), din care fondurile nerambursabile obținute prin proiect sunt de 462.300 lei, iar contribuția proprie, de 60.257 lei.

Deoarece în cadrul entității analizate sumele primite prin proiect sunt folosite pentru derularea activității sociale, analiticele deschise în scopul raportării/monitorizării proiectului vor coincide cu cele pentru activitatea socială. În acest scop, societatea a dezvoltat analitice în cadrul tuturor conturilor utilizate în contabilizarea operațiunilor aferente activității sociale.

În conformitate cu cerințele proiectului, s-a deschis un cont bancar dedicat operațiunilor financiare de încasări/plăți aferente atât proiectului, cât și activității sociale.

În continuare vom prezenta înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni desfășurate de entitate în activitatea socială.

În luna martie 2021 se înregistrează sumele de primit în cadrul proiectului pentru finanțarea activității sociale:

- pentru investiții:

364.264 lei	4451	=	4751	364.264 lei
	„Subvenții guvernamentale”		„Subvenții guvernamentale pentru investiții”	

- pentru cheltuielile curente:

98.036 lei	4451	=	472	98.036 lei
	„Subvenții guvernamentale”		„Venituri înregistrate în avans”	

În luna martie 2021 au loc și încasări din contribuția proprie a asociatului la activitățile sociale:

4.255 lei	5121.analitic distinct	=	4551.analitic distinct	4.255 lei
	„Conturi la bănci în lei”		„Asociați – conturi curente”	

Observație: Așa se vor înregistra toate contribuțiile proprii aferente activității sociale derulate prin proiect. În cazul în care sumele vor fi virate de către asociat dintr-un alt cont bancar, contul 4551 „Asociați – conturi curente” va fi înlocuit cu contul 581 „Viramente interne”.

În aceeași lună au loc și primele achiziții de mijloace fixe pentru activitatea socială:

- un multifuncțional inkjet color Epson:

4.200 lei	%	=	404.analitic distinct	4.200 lei
3.529 lei	214.analitic distinct		„Furnizori de imobilizări”	
	„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”			
671 lei	4426		„TVA deductibilă”	

- un Ultrabook Lenovo:

4.511 lei	%	=	404.analitic distinct	4.511 lei
3.791 lei	214.analitic distinct		„Furnizori de imobilizări”	
	„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”			
720 lei	4426		„TVA deductibilă”	

Observație: În mod similar se vor înregistra toate achizițiile de mijloace fixe pentru activitatea socială. Cheltuielile cu amortizarea acestor active sunt considerate cheltuieli aferente activității sociale. Dacă achiziția lor s-a făcut din fonduri nerambursabile/subvenții, pe măsura amortizării lor se va recunoaște venitul din subvenții.

Alte operațiuni aferente activității sociale din luna respectivă sunt:

- Achiziția de combustibil:

238 lei	%	=	401.analitic distinct	238 lei
200 lei	3022.analitic distinct		„Furnizori”	
	„Combustibili”			
38 lei	4426		„TVA deductibilă”	

– Înregistrarea cheltuielilor de deplasare:

80 lei	625.analitic distinct „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”	=	401.analitic distinct „Furnizori”	80 lei
--------	--	---	--------------------------------------	--------

– Înregistrarea cheltuielilor cu onorariile:

1.130 lei	%	=	401.analitic distinct	1.130 lei
950 lei	622.analitic distinct „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”		„Furnizori”	
180 lei	4426 „TVA deductibilă”			

– Înregistrarea cheltuielilor cu chiriile:

200 lei	612.analitic distinct „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”	=	401.analitic distinct „Furnizori”	200 lei
---------	---	---	--------------------------------------	---------

Observație: În mod similar se vor înregistra toate achizițiile de bunuri de natura stocurilor și servicii aferente activității sociale.

Consumurile bunurilor de natura stocurilor achiziționate pentru derularea activității sociale se vor reflecta în analitice distincte ale conturilor de cheltuieli.

Salariile aferente activității sociale se înregistrează prin formulele cunoscute, cu observația că se vor deschide analitice pentru toate conturile utilizate în acest scop.

În contul bancar deschis pentru proiect, din care se vor face plățile pentru activitatea socială desfășurată de entitate, se primește prima tranșă din sumele aferente proiectului:

100.000 lei	5121.analitic distinct „Conturi la bănci în lei”	=	4451.analitic distinct „Subvenții guvernamentale”	100.000 lei
-------------	---	---	--	-------------

Din aceste sume se vor plăti furnizorii de imobilizări, stocuri și servicii aferente activității sociale/proiectului.

La sfârșitul lunii martie, din veniturile înregistrate în avans se recunosc la venituri curente cele din subvenții, egale ca valoare cu cheltuielile aferente activității sociale efectuate în luna respectivă. Deoarece la nivelul lunii martie 2021, conform analiticelor conturilor de cheltuieli, s-au efectuat cheltuieli cu activitatea socială de 11.274 lei, aceasta va fi valoarea recunoscută la venituri curente din subvenții.

11.274 lei	472 „Venituri înregistrate în avans”	=	7411 „Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri”	11.274 lei
------------	--	---	---	------------

În lunile următoare, entitatea mai achiziționează un mijloc de transport pentru activitatea socială:

107.044 lei	%	=	404.analitic distinct	107.044 lei
89.953 lei	2133.analitic distinct		„Furnizori de imobilizări”	
	„Mijloace de transport”			
17.091 lei	4426			
	„TVA deductibilă”			

Venitul din subvenții se va recunoaște pe măsura amortizării imobilizărilor corporale achiziționate pentru activitatea socială din fonduri nerambursabile.

În luna decembrie 2021 se înregistrează următoarele cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe utilizate în cadrul activității sociale/proiectului:

463 lei	6811.analitic distinct	=	2814	463 lei
	„Cheltuieli de exploatare		„Amortizarea altor	
	privind amortizarea		imobilizări corporale”	
	imobilizărilor”			
1.499 lei	6811.analitic distinct	=	2813	1.499 lei
	„Cheltuieli de exploatare		„Amortizarea instalațiilor	
	privind amortizarea		și mijloacelor de transport”	
	imobilizărilor”			

Deoarece imobilizările s-au achiziționat din fondurile primite lunar, se recunosc venituri din subvenții egale ca valoare cu amortizarea înregistrată pentru aceste active:

1.962 lei	4751	=	7584	1.962 lei
	„Subvenții guvernamentale		„Venituri din subvenții	
	pentru investiții”		pentru investiții”	

Observație: Dacă mijloacele fixe utilizate în cadrul activității sociale sunt procurate din resurse proprii, se înregistrează doar amortizarea.

În cazul în care dobândirea mijloacelor fixe s-a făcut cu titlu gratuit (prin donație sau din alte surse nerambursabile), la intrarea lor în patrimoniu se recunoaște subvenția (în contul sintetic de gradul II corespunzător contului 475 „Subvenții pentru investiții”), iar venitul se recunoaște în creditul contului 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții” pe măsura amortizării.

Conform balanței de verificare de la data de 31.12.2021, societatea are un profit de 2.615 lei (soldul final creditor al contului 121 „Profit sau pierdere”), care se reportează:

2.615 lei	121	=	1171	2.615 lei
	„Profit sau pierdere”		„Rezultatul reportat	
			reprezentând profitul	
			nerepartizat sau	
			pierderea neacoperită”	

Se calculează cota de 90% din acest profit în vederea repartizării la rezerve conform prevederilor statutului, aceasta fiind una dintre condițiile pentru ca o societate să poată fi înregistrată ca întreprindere socială:

$$2.615 \text{ lei} \times 90\% = 2.353,5 \text{ lei}$$

Articolul contabil de repartizare este următorul:

2.353,5 lei	1171	=	1063	2.353,5 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Rezerve statutare sau contractuale”	

Suma de 2.353,5 lei urmează să fie folosită de entitate pentru finanțarea activității sociale.

⇒ Concluzii

O entitate cu impact social trebuie să aibă la bază o misiune socială, dar, în același timp, trebuie să asigure și sustenabilitatea financiară a afacerii. Deși pentru o afacere socială profitul nu este un scop în sine, generarea unui excedent este esențială pentru asigurarea funcționării și atingerii obiectivelor sociale. Această menire este deseori dificilă, deoarece, spre deosebire de societățile din același domeniu de activitate care nu au o misiune socială, la o întreprindere socială, pe de o parte, apar o serie de costuri sociale suplimentare care trebuie acoperite și, pe de altă parte, de multe ori nici nu se generează venituri. În această situație, pentru existența aceluși profit de repartizat, soluția poate fi îmbinarea activității sociale cu cea economică, fiecare dintre ele susținând-o pe cealaltă.

Astfel, statutul de întreprindere socială vine cu unele facilități care au influență asupra întregii activități a entității, iar activitatea economică profitabilă, în condițiile repartizării a 90% din profit scopului social, asigură resurse pentru finanțarea acestuia.

Din punct de vedere contabil, de reținut este necesitatea dezvoltării pe analitice a conturilor contabile utilizate pentru înregistrarea operațiunilor din cadrul ambelor tipuri de activități, economică și socială, care să permită raportarea separată a cheltuielilor și veniturilor aferente acestora și evidența elementelor patrimoniale utilizate în activitatea socială.

Bibliografie

1. Ghid orientativ privind indicatorii de rezultat, de realizare imediată/output și indicatori de impact care să fie utilizați de întreprinderile sociale/întreprinderile sociale de inserție în raportările anuale, http://mmuncii.ro/j33/images/Documente/Munca/2017/2017-05-15_EcSoc_Ghid-indic-rez.pdf.
2. Hotărârea Guvernului nr. 585/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr. 219/2015 privind economia socială, publicată în Monitorul Oficial nr. 660/29.08.2016.
3. Hotărârea Guvernului nr. 876/2022 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr. 219/2015 privind economia socială, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 585/2016, publicată în Monitorul Oficial nr. 712/15.07.2022.
4. Legea nr. 219/2015 privind economia socială, publicată în Monitorul Oficial nr. 561/28.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 33/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 219/2015 privind economia socială, publicată în Monitorul Oficial nr. 323/01.04.2022.