

CONSIDERAȚII PRIVIND CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ÎN ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

Elena TABAN¹

Abstract. *The activities of non-profit organizations (NPO) generates various expenditures, which can be classified into four main categories: expenditures related to special purpose funds, other expenditures (excluding expenses from economic activity), economic activity expenses and income tax expense.*

The purpose of the research is to analyze problematic issues and to formulate recommendations on improving accounting for expenditures in the NPO.

In this paper, recommendations are formulated to solve existing expenditure accounting problems, which relates to:

- classification of expenditure by destination and economic content;*
- recognizing and evaluating expenditure;*
- reflection of expenses in accounts;*
- disclosure of expenditure information in the financial statements.*

Key words: *expenditures, non-profit organizations, special purpose funds, accounting, accounts, financial statements.*

JEL CLASSIFICATION: M-41.

INTRODUCERE

Contabilitatea cheltuielilor în cadrul organizațiilor necomerciale (ONC) este unul din cele mai importante sectoare ale sistemului actual de colectare, prelucrare contabilă a informațiilor economico-financiare. Activitățile ONC generează diverse cheltuieli specifice domeniilor desfășurate. Contabilitatea cheltuielilor în ONC furnizează managementului decizional de orice nivel cei mai importanți indicatori cantitativ-valorici, care stau la baza întocmirii bugetelor generale și, în special, a bugetelor pe activități prognozate în diverse proiecte, programe, etc. Totodată, rezultatele analizei informațiilor din contabilitatea cheltuielilor servesc drept bază pentru determinarea indicatorilor de calitate a misiunilor speciale (proiecte, programe etc.) și a altor activități desfășurate de ONC, precum și pentru luarea deciziilor manageriale. În acest context, investigarea problemelor contabilității cheltuielilor ONC este actuală și prezintă interes atât sub aspect teoretic cât și practic. De asemenea necesită investigare și aspectele fiscale ale cheltuielilor, care nu sunt suficient soluționate și generează dificultăți în practică.

Contabilitatea cheltuielilor în ONC este reglementată de Legea contabilității și raportării financiare [3], Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în ONC [2], Planul general de conturi contabile [10] și SNC „Cheltuieli” [14].

Unele aspecte problematice ale contabilității și impozitării cheltuielilor în ONC au fost investigate în literatura de specialitate de către cercetătorii Nederița A. [5, 6, 7, 8,], Prisăcari T. [5, 11], Slobodeanu S. [13], Foalea L. [7].

Scopul cercetării constă în analiza aspectelor problematice și formularea recomandărilor privind perfecționarea contabilității cheltuielilor în ONC. Pentru realizarea acestui scop au fost stabilite următoarele obiective:

- investigarea criteriilor de clasificare a cheltuielilor;
- analiza problemelor aferente recunoașterii cheltuielilor;
- evaluarea diverselor elemente de cheltuieli;
- specificarea particularităților evidenței analitice și sintetice a cheltuielilor;
- aprecierea consecințelor fiscale ale operațiunilor generatoare de cheltuieli;

¹ Dr., conf. univ., Universitatea de Stat din Tiraspol, m. Chișinău, str. Iablocichin, 5, tel. +373-22-75-49-24, e-mail: etaban@mail.ru

- identificarea informațiilor privind cheltuielile care urmează a fi prezentate în situațiile financiare și rapoartele fiscale.

Metode de cercetare

Studiul este bazat pe analiza investigațiilor altor cercetători, generalizarea informațiilor din actele normative ce se referă la contabilitatea cheltuielilor în ONG, precum și elementele inerente disciplinelor economice – observarea, gruparea, selectarea, compararea, generalizarea etc. În cadrul cercetării s-a ținut cont de prevederile actelor normative care reglementează contabilitatea cheltuielilor în ONG.

Rezultate și discuții

În conformitate cu Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale (în continuare – Indicații metodice), cheltuielile ONG reprezintă cheltuieli suportate în procesul realizării activității statutare, inclusiv a misiunilor speciale și activității economice [2, pct. 5]. Această definiție trebuie interpretată în concordanță cu prevederile SNC „Cheltuieli”, potrivit cărora cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri, reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu (rezultatului financiar), altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor [12, pct. 5].

Indicațiile metodice [2] clasifică cheltuielile ONG doar după surse de finanțare în următoarele 4 grupe principale:

- cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială,
- alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică),
- cheltuieli din activitatea economică, și
- cheltuielile privind impozitul pe venit.

În Indicațiile metodice nu este stabilit în mod desfășurat componența fiecărei grupe de cheltuieli. Ca urmare, ONG contabilizează unele și aceleași cheltuieli în mod diferit. Componența cheltuielilor pe grupe este prezentată în literatura de specialitate [8, Nedeșița A., 2018].

Această clasificare a servit drept bază pentru stabilirea nomenclatorului de conturi de evidență a cheltuielilor și a formatului Situației de venituri și cheltuieli ale ONG. În plus, clasificarea cheltuielilor după surse asigură respectarea principiului concordanței, potrivit căruia veniturile și cheltuielile se recunosc în aceeași perioadă de gestiune. Clasificarea nominalizată a fost prevăzută în anul 2015 până la operarea modificărilor în Codul Fiscal [1] referitoare la mijloacele desemnării procentuale.

Considerăm oportun, de a include în componența cheltuielilor ONG o grupă separată – „Cheltuieli aferente desemnării procentuale”. Evidențierea acestor cheltuieli într-o grupă separată este condiționată de cerințele și restricțiile privind utilizarea mijloacelor desemnării procentuale prevăzute în Codul Fiscal și alte acte normative. Informațiile privind cheltuielile desemnării procentuale sunt necesare, în special, pentru determinarea indicatorilor *Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale* (forma ONG17)[9]. După părerea noastră, evidențierea grupei de cheltuieli menționate este importantă și, în general, asigură determinarea indicatorilor situațiilor financiare ale ONG. Totodată clasificarea nominalizată nu generează informații privind natura economică a cheltuielilor, care sunt necesare pentru analiza, controlul și evaluarea realizării misiunilor, proiectelor și obiectivelor propuse, precum și pentru întocmirea bugetelor pe programele, proiectele viitoare și stabilirea direcțiilor strategice prioritare. În acest context, recomandăm de a include suplimentar la clasificarea cheltuielilor după surse de finanțare, clasificarea acestora și după natura economică în următoarele grupe:

- cheltuieli materiale,
- cheltuieli cu personalul,
- cheltuieli de întreținere (arendă oficii, consum de energie, apă, canalizare, etc.), și
- cheltuieli pe activități desfășurate în cadrul proiectelor în derulare (misiuni speciale, conferințe, congrese, întruniri, studii și cercetări etc.).
- cheltuieli generale și administrative, etc.

O astfel de clasificare, stabilită preventiv în politicile contabile, va diminua volumul de lucru contabil necesar pentru calcularea indicatorilor situațiilor financiare și rapoartelor statistice, precum și a rapoartelor privind executarea bugetelor și a altor dări de seamă solicitate de către finanțatori. Aceste informații sunt necesare și importante pentru luarea deciziilor manageriale la toate nivelele de gestiune ale ONG.

Un aspect problematic, care apare la contabilizarea cheltuielilor, constă în recunoașterea și evaluarea acestora. Conform Indicațiilor metodice [2], cheltuielile trebuie recunoscute în baza contabilității de angajamente. Potrivit Legii contabilității și raportării financiare, această principiu prevede recunoașterea elementelor contabile pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății de numerar sau al compensării sub altă formă [3, art. 6].

În opinia noastră, aplicarea contabilității de angajamente în ONG, nu este întotdeauna rezonabilă și corectă din punct de vedere economic. Astfel, aplicarea contabilității de angajamente la recunoașterea cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială poate genera probleme, dacă mijloacele finanțatorilor nu sunt permise în termenele stabilite. În astfel de situații, în contabilitate se vor înregistra preponderent cheltuielile și, ca urmare, nu se va asigura concordanța acestora cu veniturile. Pentru evitarea unor astfel de probleme recomandăm de a permite ONG utilizarea metodei de angajamente combinate cu metoda de casă. La aplicarea acestei metode costurile suportate până la primirea finanțării să fie contabilizate inițial ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară la cheltuieli curente pe măsura primirii mijloacelor de la finanțatori.

Cheltuielile recunoscute trebuie evaluate, adică exprimate în formă valorică. Potrivit SNC „Cheltuieli” [14, art. 14], cheltuielile se evaluează la:

- 1) valoarea contabilă a activelor ieșite;
- 2) costul efectiv al serviciilor prestate/lucrărilor executate;
- 3) suma retribuțiilor calculate efectiv personalului, suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente;
- 4) suma amortizării calculate și deprecierea activelor imobilizate;
- 5) suma provizioanelor constituite;
- 6) costul serviciilor primite etc.

Informațiile privind cheltuielile ONG trebuie confirmate prin documente primare. Legea contabilității și raportării financiare definește cerințele față de documentele primare și interzice deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, pe formulare tipizate de documente primare aprobate de Ministerul Finanțelor și alte autorități publice sau elaborate și aprobate de conducerea entității. Documentele primare întocmesc atât pe suport de hârtie, cât și în formă electronică au aceeași putere juridică [3, art. 6].

Informațiile din documentele primare se generalizează în conturi contabile de evidență a cheltuielilor în ONG, care conform Planului general de conturi contabile [10] cuprind:

- 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”;
- 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”;
- 718 „Cheltuieli din activitatea economică”;
- 731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”.

În Planul general de conturi contabile nu sunt prevăzute subconturi la conturile sus-menționate. Recomandăm în scopul raționalizării lucrului contabil utilizarea subconturilor/conturilor analitice la conturile 716, 717, 718 prezentate în tabelul 1. Nomenclatorul subconturilor se va stabili individual de fiecare ONG în Planul de conturi de lucru, care trebuie să fie aprobat și anexat la politicile contabile.

Tabelul 1
Nomenclatorul subconturilor/conturilor analitice aferente cheltuielilor în ONC

Codul	Denumirea contului sintetic, subcontului/contului analitic
716	Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială
7161	Cheltuieli operaționale pe proiect/program/buget nr. 1/2018
71611	<i>Cheltuieli de personal (personalul încadrat în desfășurarea proiectului)</i> 716111 Cheltuieli privind remunerarea muncii 716112 Cheltuieli privind contribuțiile de asigurări sociale (CASS) 716113 Cheltuieli privind asigurările medicale (PAM)
71612	<i>Cheltuieli privind deplasările</i> 716121 Cheltuieli cu deplasările în afara țării 716122 Cheltuieli cu deplasările în țară
71613	<i>Cheltuieli privind activitatea 1 (de exemplu un seminar tematic)</i> 716131 Cheltuieli privind materialele distribuite participanților 716132 Cheltuieli cu personalul (experți, formatori), inclusiv CASS, PAM 716133 Cheltuieli de deplasare a participanților (cazare, transport, diune, etc.)
71614	<i>Cheltuieli privind activitatea 2, 3 etc.</i>
71615	Alte cheltuieli, conform bugetului proiectului/programului, bugetului nr. 1/2018etc.
7162	Cheltuieli operaționale pe proiect/program/buget nr. 2, 3, n/2018
716n+1	Cheltuieli generale și administrative aferente mijloacelor cu destinație specială
717	Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)
7171	Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante
7172	Cheltuieli privind decontarea creanțelor compromise
7173	Cheltuieli privind alte operațiuni care nu sînt legate de misiuni speciale sau activități economice statutare concrete
718	Cheltuieli din activitatea economică
7181	<i>Costul vânzărilor</i> 71811 Valoarea contabilă a bunurilor vândute 71812 Costul serviciilor prestate (inclusiv arenda) 71813 Costul lucrărilor executate 71814 Alte costuri aferente vânzărilor de bunuri și servicii, etc.
7182	Cheltuieli din diferențele nefavorabile de curs valutar și de sumă
7183	Cheltuielile aferente altor operațiuni din activitatea economică

Sursa: Elaborat de autor

Conturile de evidență a cheltuielilor, prevăzute în actele normative, nu asigură obținerea informațiilor referitoare la cheltuielile aferente mijloacelor desemnării procentuale utilizare. În scopul optimizării lucrului contabil, recomanăm introducerea în Planul General de conturi contabile [10] a unui cont sintetic separat pentru evidența *cheltuielilor aferente desemnării procentuale*. La acest cont propunem deschiderea următoarelor subconturi:

- *Cheltuieli aferente mijloacelor desemnării procentuale utilizate pentru susținerea activităților de utilitate publică;*
- *Cheltuieli aferente mijloacelor desemnării procentuale utilizate pentru acoperirea cheltuielilor administrative.*

Aceste subconturi sunt necesare pentru controlul utilizării sumelor desemnării procentuale, precum și întocmirea *Raportului financiar privind modul de utilizare a sumelor de desemnare procentuală* anexat la Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale (forma ONG17) [9, anexa1D]. Astfel, potrivit Regulamentului cu privire la mecanismul desemnării procentuale [12, pct. 27] ONC pot utiliza mijloacele desemnării procentuale pentru acoperirea cheltuielilor administrative în următoarea mărime din suma totală a mijloacelor permise:

- a) 50% – dacă suma obținută este de până la 50000 lei inclusiv;
- b) 40% – dacă suma obținută este mai mare 50000 și nu depășește 100000 lei;
- c) 30% – dacă suma obținută este mai mare de 100000 și nu depășește 500000 lei; și
- d) 25% – dacă suma obținută este mai mare de 500000 lei.

În procesul desfășurării activității ONG pot apărea obligații fiscale privind impozitul pe venit. În conformitate cu legislația fiscală, ONG sunt scutite de impozitul pe venit. Totodată, în anumite cazuri, ONG trebuie să calculeze și să achite la buget impozitul pe venit. În particular, acest impozit se aplică de la:

- mijloacele cu destinație specială utilizate contrar destinației,
- sumele desemnării procentuale neutilizate sau neincluse în rapoartele fiscale;
- amenzile și alte sancțiuni pentru nerespectarea prevederilor actelor normative;

Impozitul pe venit calculat se va contabiliza ca majorare a cheltuielilor privind impozitul pe venit și a datoriilor față de buget. De menționat, că suma cheltuielilor privind acest impozit se reflectă în situația de venituri și cheltuieli, precum și în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale (forma ONG 17) [9] în mărime totală, ceea ce nu este suficient pentru luarea deciziilor manageriale și economice de către utilizatori. În acest context propunem, informațiile privind impozitul pe venit, să fie prezentate în Nota explicativă la situațiile financiare ale ONG separat, în funcție de motivul apariției (utilizarea mijloacelor cu destinație specială contrar destinației; aplicarea amenzilor, penalităților, etc) și măsurile întreprinse sau care urmează a fi luate pentru evitarea unor astfel de situații în viitor.

Informațiile din conturile de evidență a cheltuielilor se generalizează în situațiile financiare. În acest scop în Indicațiile metodice este prevăzută Situația de venituri și cheltuieli care se întocmește conform unui formular tipizat. În această situație cheltuielile sunt grupate în funcție de sursa de finanțare în 4 grupe:

- cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială;
- alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică);
- cheltuieli din activitatea economică;
- cheltuieli privind impozitul pe venit.

Componenta și schemele de formule contabile aferente cheltuielilor ONG sunt expuse detaliat în unele publicații din edițiile periodice (8, Nedeșta A., 2018).

De relevant, că indicatorii menționați nu reflectă toate categoriile de cheltuieli specifice ONG și în special, a cheltuielilor aferente mijloacelor desemnării procentuale. În scopul asigurării utilizatorilor cu informații complete privind cheltuielile, propunem de introdus în situația de venituri și cheltuieli un indicator suplimentar – „Cheltuieli aferente desemnării procentuale”. Acest indicator va reflecta rulajul debitor al contului propus de evidență a cheltuielilor nominalizate și se va lua în calcul la determinarea excedentului (deficitului) aferent mijloacelor desemnării procentuale.

Indicatorii din situația de venituri și cheltuieli au un caracter general și nu asigură informații suficiente pentru luarea deciziilor de către diferite grupe de utilizatori. În vederea soluționării acestor probleme recomandăm de a întocmi în componența notei explicative o anexă privind clasificarea cheltuielilor după conținutul economic, precum și prezentarea informațiilor detaliate aferente categoriilor de cheltuieli prevăzute în situația de venituri și cheltuieli.

CONCLUZII

Generalizând cele expuse, subliniem că contabilitatea cheltuielilor constituie unul dintre cele mai dificile și importante sectoare de evidență a oricărei ONG. În cadrul acestui sector se formează un șir de indicatori, care servesc drept bază pentru: elaborarea bugetelor, determinarea obligațiilor fiscale și luarea deciziilor economice și manageriale de către toate categoriile de utilizatori de informații. Problemele contabilității cheltuielilor ONG nu sunt investigate suficient și sub aspect complex în literatura de specialitate.

Reglementările contabile actuale prevăd clasificarea cheltuielilor doar după surse de finanțare, ceea ce generează dificultăți la obținerea informațiilor necesare utilizatorilor de informații. În plus, aceste reglementări nu stabilesc componența fiecărei grupe de cheltuieli.

În Planul general de conturi contabile nu sunt prevăzute subconturi la conturile de evidență a cheltuielilor ONG, precum și conturi de evidență a cheltuielilor aferente desemnării procentuale. De

asemenea, legislația în vigoare nu reglementează modul de contabilizare a cheltuielilor mijloacelor desemnării procentuale, ceea ce îngreunează controlul utilizării acestora și calcularea indicatorilor din rapoartele fiscale.

Situațiile financiare ale ONG prevăd indicatori privind cheltuielile grupate după sursele de finanțare, ceea ce nu asigură obținerea informațiilor necesare pentru gestionarea eficientă a ONG.

În scopul modernizării contabilității cheltuielilor în ONG, propunem:

- stabilirea componenței fiecărei grupe de cheltuieli și clasificarea suplimentară a acestora după conținutul economic;
- utilizarea metodei de angajamente combinată cu metoda de casă;
- costurile suportate până la primirea finanțării, să fie contabilizate inițial în contul cheltuielilor anticipate, cu decontarea ulterioară la cheltuieli curente, pe măsura primirii mijloacelor de la finanțatori;
- introducerea subconturilor și a conturilor analitice de evidență a cheltuielilor, precum și a unui cont separat pentru contabilizarea cheltuielilor aferente desemnării procentuale;
- întocmirea unei anexe la situația de venituri și cheltuieli, în care să fie prezentate informații privind clasificarea cheltuielilor după conținutul economic.

Implementarea propunerilor nominalizate va asigura obținerea unor informații credibile, transparente, relevante și comparabile, care vor servi drept bază de luare a deciziilor la toate nivelele de gestiune ale ONG.

BIBLIOGRAFIE

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163–XII din 24.04.1997, <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=326971>.
2. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 188/2014, <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
3. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, Monitorul Oficial al RM nr.1-6 din 05.01.2018, în vigoare din 01.01.2019, <http://lex.justice.md/md/373601/>.
4. [Legea cu privire la asociațiile obștești nr.837-XIII din 17.05.1996, http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=325424](http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=325424).
5. Nederița A., Prisacar T. Particularitățile managementului financiar și contabilității în organizațiile necomerciale. Ghid practico-metodic. – Chișinău: Bonss Office, 2015.
6. Nederița A., Taban E. Noile indicații metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale: conținutul de bază și modul de implementare. Rev. Contabilitate și audit, nr. 6, 2015. pag. 36-53.
7. Недерица А., Фоаля Л. Об учете сумм процентного отчисления. Rev. Contabilitate și audit, nr.2, 2018, pag. 82-84.
8. [Nederița A. Corespondența conturilor privind contabilitatea cheltuielilor în organizațiile necomerciale. Rev. Contabilitate și Audit, nr. 08, 2018, pag. 73-82.](#)
9. Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru organizațiile necomerciale nr. 08 din 15.01.2018, <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=374017>.
10. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119 din 06.08.2013, <http://mf.gov.md/ro/content/planul-general-de-conturi-contabile-aprobat-prin-ordinul-nr119>.
11. Prisacar T. Опыт представления новой Декларации о подоходном налоге для НКО: выводы и предложения. Rev. Contabilitate și audit, nr. 5, 2018, pag. 80-85.
12. Regulamentul cu privire la mecanismul desemnării procentuale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1286 din 30.11.2016,
13. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=367801>.
14. Slobodeanu S. Modul de completare a Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma ONG 17) pentru anul 2017 de către ONG. Rev. Contabilitate și audit, nr. 2, 2018, pag. 73-81.
15. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 108/2013, <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.