

## CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI DEDUCEREA FISCALĂ

HAREA VIRGINIA, LEAHU EVELINA, stud., anul II, CON-181

Academia de Studii Economice din Moldova,  
Republica Moldova, Chișinău, str. Mitropolit Gavril Bănulecu-Bodoni, 61

e-mail: [yhvirginia.harea.1998@gmail.com](mailto:yhvirginia.harea.1998@gmail.com)

[vluleahu@gmail.com](mailto:vluleahu@gmail.com)

***Abstract.** Expenditure accounting according to the methodology and mechanism of implementation, is one of the most important and difficult sectors of record of any enterprise. In close connection with the accounting of expenses is the tax deduction. An issue for entities has been and continues to be the procedure for recognizing expenses for tax purposes, because the errors in the organization of expense accounting generates costly penalties for the entity. The objectives of this research are to present the changes in the accounting of expenses and tax deduction, as well as their influence on the entrepreneurial activity. This article examines the issues of accounting for expenses and tax deductions, emphasizes the new aspects of the record of this sector, which have come with the legislative changes, as well as their influence on the entrepreneurial activity.*

**Keywords:** accounting, expenses, fiscalty, deductible expenses, fiscal Code, taxpayer, accounting changes.

### JEL CLASSIFICATION: M41

#### INTRODUCERE

Cheltuielile reprezintă componente de baza în determinarea obligațiilor fiscale, elaborarea bugetelor entității, luarea deciziilor manageriale și economice. Contabilitatea cheltuielilor după metodologia și mecanismul de realizare, este unul dintre cele mai importante și dificile sectoare a contabilității oricărei entități.

Structura și mărimea cheltuielilor suportate în cadrul desfășurării activității economice reprezintă un subiect important și sensibil pentru orice entitate. O evidență analitică bună este binevenită, în special în perioadele de criză. Pentru a gestiona eficient entitatea în perioade de tensiune, conducerea acesteia trebuie să dețină informații complete despre structura, natura și mărimea cheltuielilor suportate.

În stransa legatură cu contabilitatea cheltuielilor este ducerea fiscală. O problemă pentru entități o constituie procedura de recunoaștere a cheltuielilor în scopuri fiscale, deoarece erorile în organizarea contabilității cheltuielilor generează sancțiuni costisitoare pentru entitate. Se știe că înțelegerea deductibilității unor cheltuieli de către contribuabili și organele fiscale poate să difere, cu toate că, în cele mai dese cazuri, ambele părți fac referință la una și aceeași normă din Codul fiscal [3]. Aceste probleme apar în mare parte din cauza modificării frecvente și completărilor din Codul fiscal al Republicii Moldova dar și de faptul că înțelegerea celor două părți privind „caracterul necesar” și „caracterul ordinar” al unor cheltuieli pentru activitatea de întreprinzător este diferită.

În prezentul articol sunt examinate problemele contabilității cheltuielilor și deducerii fiscale, accentuate aspectele noi ale evidenței acestui sector, parvenite odată cu modificările legislative, precum și influența acestora asupra activității de întreprinzător.

#### CONȚINUTUL DE BAZĂ

*Analiza surselor bibliografice.* Drept bază teoretică și metodologică de cercetare au servit actele normative și legislative ale Republicii Moldova, precum și lucrările științifice ale savanților autohtoni. Modul general de ținere a contabilității cheltuielilor este reglementat un șir de acte normative, principalele dintre care sunt:

- Legea contabilității și raportării financiare [4]
- Standardele Naționale de Contabilitate [4,8];
- Planul general de conturi contabile [7];
- Codul fiscal al Republicii Moldova [3].

Unele aspecte ale conabilității cheltuielilor sunt expuse în literatura de specialitate de către savanții autohtoni: Nederița A., Țiruilnicova N., Dima M. etc. [6,9]

*Descrierea metodelor de cercetare utilizate.* În procesul cercetării s-a aplicat metoda observațională (studiul documentelor oficiale), de asemenea metode de culegere a informațiilor, de prelucrare și de interpretare a acestora. S-a operat cu metoda oficială a dialecticii și procedeele acesteia: inducția și deducția, analiza, sinteza precum și cu compararea și gruparea informațiilor.

*Rezultatele obținute.* Începând cu 1 ianuarie 2020 au intrat în vigoare modificările cu privire la SNC „Cheltuieli”, care presupun schimbarea componenței cheltuielilor financiare prin evidențierea separate a cheltuielilor aferente ajustărilor de valoare nefavorabile privind investițiile financiare pe termen lung și curente, completarea componenței altor cheltuieli din activitatea operațională cu elemente suplimentare: diferențele nefavorabile dintre cursul oficial al Băncii Naționale a Moldovei și cursul de cumpărare/vînzare a valutei străine [5], taxa pe valoarea adăugată și accizele nerecuperabile, calculate conform legislației în vigoare, cu excepția impozitului pe venit etc. [5].

În vederea coordonării prevederilor noi ale SNC cu conținutul Planului general de conturi contabile, prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 100/2019 [7] s-au operat modificări la Planul general de conturi contabile. Astfel, au fost revizuite subconturilor la conturile sintetice de cheltuieli, prezentate în tabelul 1 [6]:

**Tabelul 1. Nomenclatorul subconturilor revizuite la conturile sintetice de cheltuieli**

Codurile și denumirile subconturilor utilizate		Comentarii
până la 31.12.2019	din 01.01.2020	
<b>714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională”</b>		
7141 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente altor active circulante ieșite” 7142 „Cheltuieli privind sancțiunile” 7143 „Cheltuieli privind dobânzile” 7144 „Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante” 7145 „Cheltuieli privind creanțele compromise decontate, cu excepția celor comerciale” 7146 „Cheltuieli aferente evaluării stocurilor la valoarea realizabilă netă” 7147 „Alte cheltuieli operaționale”	7141 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente altor active circulante ieșite” 7142 „Cheltuieli privind sancțiunile” 7144 „Cheltuieli privind lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor imobilizate și circulante” 7145 „Cheltuieli privind creanțele compromise decontate, cu excepția celor comerciale” 7146 „Cheltuieli aferente ajustărilor privind deprecierea activelor circulante” 7147 „Cheltuieli aferente diferențelor nefavorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare-vînzare a valutei străine” 7148 „Alte cheltuieli operaționale”	Modificarea nomenclaturii subconturilor rezultă din schimbarea componenței altor cheltuieli din activitatea operațională (anexa 4 la SNC „Cheltuieli”).
<b>721 „Cheltuieli cu active imobilizate”</b>		
7211 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente imobilizărilor necorporale ieșite” 7212 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente imobilizărilor corporale ieșite” 7213 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente investițiilor financiare pe termen lung ieșite” 7214 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente investițiilor imobiliare ieșite” 7215 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente altor active imobilizate ieșite” 7216 „Cheltuieli privind provizioanele aferente activelor imobilizate” 7217 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” 7218 „Alte cheltuieli cu active imobilizate”	7211 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente imobilizărilor necorporale ieșite” 7212 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente imobilizărilor corporale ieșite” 7213 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente investițiilor imobiliare ieșite” 7214 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente altor active imobilizate ieșite” 7215 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” 7216 „Pierderi din decontarea fondului comercial pozitiv” 7217 „Cheltuieli privind provizioanele aferente activelor imobilizate” 7218 „Alte cheltuieli cu active imobilizate”	Introducerea subcontului 7216 rezultă din pct. 41 <sup>2</sup> al SNC „Imobilizări necorporale și corporale”.
<b>722 „Cheltuieli financiare”</b>		
7221 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” 7222 „Cheltuieli din diferențe de sumă” 7223 „Cheltuieli privind redevențele” 7224 „Valoarea contabilă și cheltuielile aferente activelor imobilizate și circulante transmise cu titlu gratuit” 7225 „Cheltuieli aferente emisiunii și operațiunilor cu acțiuni proprii” 7226 „Alte cheltuieli financiare”	7221 „Cheltuieli privind dobânzile” 7222 „Cheltuieli aferente ajustărilor de valoare privind investițiile financiare pe termen lung și curente” 7223 „Cheltuieli aferente ieșirii investițiilor financiare” 7224 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” 7225 „Cheltuieli din diferențe de sumă” 7226 „Alte cheltuieli financiare”	Modificarea nomenclaturii subconturilor rezultă din pct. 2 al anexei 5 la SNC „Cheltuieli” și pct. 143 al SNC „Prezentarea situațiilor financiare” privind componența cheltuielilor financiare.

Codurile și denumirile subconturilor utilizate		Comentarii
până la 31.12.2019	din 01.01.2020	
<b>731 „Cheltuieli privind impozitul pe venit”</b>		
7311 „Cheltuieli privind impozitul pe venit” 7312 „Cheltuieli privind impozitul pe venitul din activitatea operațională” 7313 „Alte cheltuieli privind impozitul pe venit”	–	Subconturile au fost excluse, deoarece modul de contabilizare a cheltuielilor privind impozitul pe venit nu este condiționat de regimul fiscal aplicat de către entitate.

*Sursa:* [6].

După cum observăm din tabelul de mai sus, clasa a 7-a ”Cheltuieli” a fost expusă unor modificări: au fost revizuirea subconturilor la conturile sintetice 714, 721, 721 și 731, a fost exclus subcontul 7146 „Cheltuieli aferente evaluării stocurilor la valoarea realizabilă netă, subcontul 7217 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” a fost trecut la 7215 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate”, la contul 714 a fost inclus subcontul nou 7147 „Cheltuieli aferente diferențelor nefavorabile dintre cursul oficial al BNM și cursul de cumpărare-vânzare a valutei străine”. Totodată au fost efectuate unele modificări în componența cheltuielilor administrative, cum ar fi excluderea taxei pe valoare adăugată nerambursabil [9]. Un exemplu clasic de astfel de impozit nerambursabil este TVA recuperată din diferența dintre valoarea contabilă și valoarea de piață a activului amortizabil retras în conformitate cu prevederile Codului Fiscal art. 97 [3].

Inițial, este necesar de menționat, că nu în toate cazurile sumele cheltuielilor recunoscute în contabilitatea financiară sunt identice cu cele recunoscute în scopuri fiscale de impozitare. Cheltuielile permise spre deducere în scopuri fiscale sunt prevăzute de Codul fiscal art. 24 [3]. De aceea este necesar de analizat așa caracteristică a cheltuielilor ca deductibilitatea și nedeductibilitatea. Codul Fiscal al Republicii Moldova prevede modalitatea de deducere în scopuri fiscale a cheltuielilor înregistrate de entitate, de exemplu: permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător [3]. Deducerea cheltuielilor de delegații, de reprezentanță, de asigurare a agenților economici se permite în limitele stabilite de Guvern, se permite deducerea sumelor achitate ca impozite și taxe de către subdiviziunile situate în unitățile administrativ-teritoriale, al căror buget nu constituie parte componentă a bugetului public național etc. Chiar dacă Codul fiscal prevede detaliat modul de tratare a cheltuielilor deductibile, contabilii întâmpină probleme la acest capitol. Însuși Serviciul Fiscal confirmă că părerea organului fiscal privind deductibilitatea unor cheltuieli poate fi subiectivă prin faptul, că înțelegerea acestuia privind deductibilitatea unor cheltuieli poate să se schimbe pe parcursul timpului.

Așa dar, trăim vremuri foarte schimbătoare în toate domeniile de activitate a ființei umane. Unele valori considerate anterior bune, nu rezistă sub presiunea timpului. În activitatea economică, entitățile, în calitate sa de plătitori de impozite și care asigură locuri de muncă pentru societate, se confruntă cu noi provocări. Începând cu 1 ianuarie 2020 a avut loc modificări în Codul fiscal cu privire la dreptul agentului economic de a beneficia de deducere pentru toate plățile acordate în scop de stimulare a salariaților, cum ar fi premiile acordate cu ocazia sărbătorilor naționale sau zilelor de naștere, precum și plățile acordate în folosul acestora (de exemplu, abonamente la sala de sport) pentru care angajatorul a reținut toate impozitele salariale [2].

De asemenea, art. 24 al Codului fiscal [3] se completează cu o normă ce stabilește deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor, dar fără a depăși limitele stabilite de către Ministerul Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului pentru produsele din tutun de la pozițiile tarifare 240210000, 240220, 240290000, 2403 și pentru produsele din alcool etilic de la pozițiile tarifare 2207 și 2208, precum și cele stabilite pentru produsele petroliere în limitele aprobate de Ministerul Economiei și Infrastructurii [2].

O altă modificare începând cu 1 ianuarie 2020, se interzice orice formă de publicitate, directă sau indirectă, în favoarea produselor din tutun, a produselor conexe, a dispozitivelor și a accesoriilor de utilizare, reîncărcare sau încălzire a acestora, inclusiv publicitatea la radio și televiziune, în presa

scrisă, în serviciile cinematografice și video, prin media electronică, telefonie mobilă și fixă. Este interzisă și publicitatea în localurile în care se prestează servicii, pe mijloacele de transport și prin intermediul trimiterilor poștale, precum și pe accesoriile pentru fumat [1].

Agenților economici din industria tutunului li se interzice inițierea sau participarea la acțiuni de sponsorizare ori la acțiuni filantropice în urma cărora fie numele agentului economic, marca comercială a Produselor și oricare alte referințe la mărcile acestora pot deveni vizibile, fie orice altă informație despre relația acestuia cu evenimentul, care poate deveni publicitară. Astfel, cheltuielile suportate de către agenții economici pentru desfășurarea activităților care sunt interzise prin lege nu se vor deduce în scopuri fiscale, deoarece acestea nu pot fi calificate ca fiind ordinare și necesare [1].

## CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Reieșind din cele relatate mai sus putem menționa că:

1. Contabilitatea cheltuielilor necesită o atenție deosebită datorită faptului, că înregistrarea justă a acestora ne permite determinarea unui rezultat financiar corect și evitarea sancțiunilor fiscale.
2. Toate activitățile umane sunt în permanență schimbare, contabilitatea cheltuielilor nu este o excepție, astfel, au loc frecvent modificări legislative, atât asupra componenței și clasificării cheltuielilor, cât și deducerii acestora.
3. Aceste permanente schimbări au impact direct asupra întreprinzătorilor după cum observăm, unele sunt favorabile (deducerea pentru toate plățile acordate în scop de stimulare a salariaților), altele mai puțin (se interzice orice formă de publicitate în favoarea produselor din tutun).
4. Pentru adaptarea la aceste modificări este nevoie de timp și instruiți ce durează, astfel în contabilitatea cheltuielilor pot apărea erori, pentru care se prevede sancțiuni.

Drept recomandare, propunem ca contribuabilul să fie în drept să decidă liber necesitatea cheltuielilor suportate în activitatea sa și să nu fie pus la fiecare pas în situația să justifice necesitatea suportării unor cheltuieli, deoarece fiecare domeniu de activitate are specificul său.

## REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

1. Belorus V. *Comentarii asupra deducerii cheltuielilor în cazul activităților interzise prin lege*. În: "Monitorul Fiscal 2019", nr.6 (54).
2. Căldare M. *Comentarii asupra deducerii cheltuielilor suportate de angajator*. În: "Monitorul Fiscal 2019", nr.7 (55).
3. Codul fiscal al Republicii Moldova și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. În: „Contabilitate și audit”, 2020, nr.1.
4. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. <http://lex.justice.md/md/373601/>
5. Modificările Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.48 din 12.03.2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.101-107 din 22.03.2019. <https://monitorul.fisc.md/NAS/modificarile-la-snc-cheltuieli-in-vigoare-din-1-ianuarie-2020.html>
6. Nedeșița A. *Comentarii privind modificările de bază operate în Planul general de conturi contabile*. În: Contabilitate și audit. 2019, nr.7.
7. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. [https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/ordin\\_119-plan\\_de\\_conturi\\_ro.pdf](https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/ordin_119-plan_de_conturi_ro.pdf), modificat prin Ordinul MF nr.100 din 28.06.19 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.230-237 din 19.07.2019.
8. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. [https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin\\_nr.118\\_0.pdf](https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/snc-ordin_nr.118_0.pdf)
9. Țiruilnicova N., Dima M. *Comentarii asupra modificărilor operate în SNC Cheltuieli*. În: Contabilitate și audit. 2020, nr.2.

---

**Coordonator științific: POPOVICI ANGELA, dr., conf. univ**  
**Academia de Studii Economice din Moldova,**  
**Republica Moldova, Chișinău, str. Mitropolit Gavril Bănulecu-Bodoni, 61**  
**e-mail: [a.j.popovici@gmail.com](mailto:a.j.popovici@gmail.com)**